

LILIA GODAY Y FEDERICO COLLINO (coordinadores)

Administración financiera pública

Análisis, perspectivas y desafíos en la Provincia de Buenos Aires



economía
política

Administración Financiera Pública

**Análisis, perspectivas y desafíos
en la Provincia de Buenos Aires**

Administración Financiera Pública

**Análisis, perspectivas y desafíos
en la Provincia de Buenos Aires**

LILIA GODAY Y FEDERICO COLLINO

Coordinadores



Administración financiera pública: análisis, perspectivas y desafíos en la Provincia de Buenos Aires / Marcos Pedro Makón ... [et al.]; Compilación de Lilia Goday; Federico Collino. - 1a ed - La Plata: EDULP, 2025.
Libro digital, PDF

Archivo Digital: descarga y online
ISBN 978-631-6568-57-1

1. Administración. 2. Economía. I. Makón, Marcos Pedro II. Goday, Lilia, comp.
III. Collino, Federico, comp.
CDD 330.82

Administración financiera pública

Análisis, perspectivas y desafíos en la Provincia de Buenos Aires

LILIA GODAY Y FEDERICO COLLINO

Coordinadores



EDITORIAL DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA (EDULP)
48 N° 551-599 4° Piso/ La Plata B1900AMX / Buenos Aires, Argentina
+54 221 44-7150
edulp.editorial@gmail.com
www.editorial.unlp.edu.ar

Edulp integra la Red de Editoriales de las Universidades Nacionales (REUN)

ISBN 978-631-6568-57-1

Queda hecho el depósito que marca la Ley 11.723
© 2025 - Edulp
Impreso en Argentina

Índice

Introducción.....	11

CAPITULO I

CONTEXTO DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA LOCAL	15

Administración financiera nacional y provincial.

Semejanzas y diferencias	17

Marcos Pedro Makón

El rol del estado y la ley de solvencia fiscal (Ley 25152/99).....	59

Jorge Remes Lenicov

Los esfuerzos para cambiar el sistema de información financiera en la Provincia de Buenos Aires.....

financiera en la Provincia de Buenos Aires.....	75

Francisco Eggers

Bases constitucionales de la ley de administración financiera de la Provincia de Buenos Aires.....

de la Provincia de Buenos Aires.....	97

Tristán Gómez Zavaglia

CAPITULO II

SUBSISTEMAS QUE INTEGRAN LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (LEY 13767)	123

SUBSISTEMA PRESUPUESTARIO	124

El presupuesto en la provincia de las paradojas.....	125

Gabriel Esterelles

Administración financiera y presupuesto público en la Provincia de Buenos Aires.....

en la Provincia de Buenos Aires.....	145

Carla Domeniconi y Mariel Manes

Etiquetados presupuestarios	168
Política fiscal y equidad de género: el presupuesto con perspectiva de género en la Provincia de Buenos Aires	169
<i>Paula Belloni y Laura Lombardía</i>	
Presupuestos con perspectiva ambiental en Argentina: panorama sobre su aplicación nacional y subnacional	197
<i>Jorge M. Vega</i>	
SUBSISTEMA DE CRÉDITO PÚBLICO	230
Crédito público y reestructuración de deuda: alcances y limitaciones de la normativa vigente a la luz de la experiencia de la Provincia de Buenos Aires.....	231
<i>Pablo J. López y Analía Tello</i>	
Enfrentando desafíos en el crédito público.....	267
<i>Rosana Bebén</i>	
SUBSISTEMA DE TESORERÍA	294
Particularidades de la administración financiera provincial desde la perspectiva del subsistema de tesorería	295
<i>David Jacoby</i>	
SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD	326
La contabilidad gubernamental en la Provincia de Buenos Aires ...	327
<i>Abelardo G. Harbin</i>	
CAPITULO III	
SISTEMAS DE CONTROL	395
Estado abierto para el control social.....	397
<i>Marta Oyhanarte y Pamela Nilus</i>	
El control interno en la Provincia de Buenos Aires	427
<i>Abelardo G. Harbin</i>	
El sistema de control en la Provincia de Buenos Aires	497
<i>Alejandro Disanti</i>	

Apuntes sobre el fiscal de estado y el control de legalidad en la Provincia de Buenos Aires.....	525

Nicolás Diana

El control de la administración pública municipal en la Provincia de Buenos Aires	541

Patricia Libertad González

CAPITULO IV

ENFOQUE TRIBUTARIO	563

Política tributaria activa en la Provincia de Buenos Aires. Determinantes y determinaciones tributarias en el espacio del federalismo fiscal de los gobiernos intermedios	565

Pedro Velasco

CAPITULO V

ADMINISTRACIÓN FINANCIERA MUNICIPAL	607

Administración financiera municipal en la Provincia de Buenos Aires: una homogeneidad exitosa en un territorio heterogéneo.....	609

Agustín Lodola y Mariano Chamorro

El régimen fiscal municipal: un análisis de la revalidada autonomía de los municipios argentinos	631

Juan Manuel Álvarez Echagüe y Gabriel Esteban Ludueña

CAPITULO VI

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL

DE LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS	693

La responsabilidad del funcionario público en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, a la luz del título VII de la ley 13767

Agustina Florio

CAPITULO VII

OTROS ASPECTOS FISCALES Y ADMINISTRATIVOS	717

Reglas fiscales en Argentina: algunas reflexiones para su reformulación en el ámbito federal y municipal.....	719

Juan Sanguinetti

La crisis del estado de bienestar y la ruptura del pacto intergeneracional.....	741

Marcelo Garriga y Walter Rosales (CEFIP-IIIE-FCE-UNLP)

Los recursos públicos de la Provincia de Buenos Aires. Estado de situación actual y la necesidad de una mayor autonomía fiscal provincial.....	771

Gregorio Jaccoud

La implementación del SIGAF-PBA.....	797

Abelardo G. Harbin y Gastón Messineo

CAPITULO VIII

PERSPECTIVAS FUTURAS DE LA LEY DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA.....	845

Propuesta de reforma a la ley 13767 de administración financiera provincial	847

Fabián H. Ferrario

INTRODUCCIÓN

El libro que presentamos ha sido concebido pensando en la necesidad de una obra que reúna los diferentes aspectos de la Administración Financiera de la Provincia de Buenos Aires.

Si bien aisladamente existen publicaciones sobre algunos de los aspectos puntuales de la administración financiera local, consideramos necesario proyectar una visión integral en una sola obra respecto de los diferentes subsistemas que integran dicha administración, lo que permite una concepción sistematizada e interdisciplinaria del tema.

Esta obra ha sido dividida en ocho capítulos que procuran abarcar las cuestiones más importantes de la Administración Financiera en la Provincia de Buenos Aires.

El primero pretende dar un enfoque del estado actual de la administración financiera local, contando con un necesario análisis de las semejanzas y diferencias de la Ley 13767 respecto de la Ley Nacional 24156.

Dentro de este capítulo se aborda la cuestión del sector público consolidado, enfocándose en el rol del Estado y la Ley de solvencia fiscal (L. 25152/99), contextualizando de esta forma la situación de las administraciones provinciales a la luz de los problemas sin resolver a nivel nacional.

Por su parte, completando los antecedentes de la ley de administración financiera de la Provincia de Buenos Aires, se analiza el funcionamiento actual de la norma.

El enfoque constitucional que se incorpora en este primer capítulo pretende abordar el anclaje constitucional que las normas de la administración financiera provincial tienen en la Constitución de la Provincia de Buenos Aires.

En el segundo capítulo se entra de lleno en los subsistemas de la Ley 13767, desarrollando en primer lugar el subsistema de presupuesto, del que se brinda un riguroso análisis histórico que permite tener un panorama actualizado de la situación presupuestaria como así los desafíos que se presentan en su elaboración.

Para completar este ítem, partiendo de la base de que el presupuesto es la herramienta fundamental de la gestión financiera gubernamental, se abordan también dos tipos de etiquetados presupuestarios (género y medio ambiente) siguiendo los estándares y programas de los organismos financieros internacionales.

Luego se desarrolla el tema referido al crédito público, analizando más allá de la perspectiva histórica, el marco legal, la evolución del endeudamiento provincial y las estrategias de la jurisdicción para enfrentar el endeudamiento en las diversas crisis que ha sufrido el país en general y la Provincia en particular.

Con relación al subsistema de tesorería se abordan las complejidades y desafíos específicos que caracterizan la gestión del Órgano Rector del Subsistema de Tesorería en la Provincia de Buenos Aires, abrevando en los antecedentes históricos de la tesorería en la PBA, describiendo los diversos módulos básicos del sistema y planteando los desafíos y ejes de gestión.

El sistema de Contabilidad fue analizado minuciosamente incurriendo en la contabilidad pública y contabilidad de gobierno, su evolución conceptual, en las cuestiones propias del título correspondiente de la Ley 13767 como así en otras normas del sistema de contabilidad.

Los sistemas de control han sido abordados en el capítulo tercero desde sus diferentes variables: el control interno que efectúa la Contaduría, el control externo del Tribunal de Cuentas de la Provincia y el control de legalidad por parte de la Fiscalía de Estado de la PBA, agregándose un análisis del control de la administración pública municipal de la Provincia de Buenos Aires.

A ello hemos sumado, con el fin de introducir un abordaje multidisciplinario, el necesario control social que efectúa la ciudadanía a través de la participación ciudadana, ponderando en tal sentido la necesidad de los gobiernos abiertos para permitir la transparencia y una mejor comunicación con los sujetos a quienes impactan las políticas públicas.

El capítulo cuarto refiere a un enfoque tributario, y señala los esfuerzos realizados desde la gestión para equilibrar la estructura tributaria de la Provincia de Buenos Aires.

La Administración financiera municipal, tomada como una homogeneidad exitosa en un territorio heterogéneo, así como el régimen fiscal municipal desde la perspectiva de la autonomía de los municipios, han sido abordados en el capítulo quinto.

El capítulo sexto analiza el tema de la responsabilidad patrimonial de los funcionarios y agentes públicos por tratarse de una problemática que hace a la esencia del régimen republicano adoptado por nuestra Constitución Nacional.

En el capítulo séptimo se afrontan temas de absoluta actualidad, el régimen de responsabilidad fiscal, la crisis del Estado de bienestar y la ruptura del pacto intergeneracional, el estado de situación actual y la necesidad de una mayor autonomía fiscal provincial respecto de los recursos públicos de la Provincia de Buenos Aires y la implementación del Sistema Integrado de Administración Financiera (SIGAF PBA).

Por último, en el capítulo octavo se efectúa una propuesta de reforma a la ley 13767 de administración financiera provincial, basándose en la necesidad de contar con herramientas que permitan mejorar la gestión estatal, en un contexto de modernización del estado.

Esta obra ha podido desarrollarse gracias a la generosidad de cada uno de los participantes, quienes, más allá de su excelente formación académica y experiencia de gestión, han brindado diferentes enfoques sobre la administración financiera local que nos permite contar con una visión integral.

Es por tal motivo que agradecemos, en el orden que llevan los capítulos de esta obra a Marcos Makón, Jorge Remes Lenicov, Francisco Eggers, Tristán Gómez Zavaglia, Gabriel Esterelles, Carla Domeniconi, Mariel Manes, Laura Lombardía, Paula Belloni, Jorge Mauro Vega, Pablo López, Analía Tello, Rosana Bebén, David Jacoby, Abelardo Harbin, Marta Oyhanarte, Pamela Nilus, Alejandro Disanti, Rodolfo Nicolás Diana, Patricia González, Pedro Velasco, Mariano Chamorro, Agustín Lódola, Juan Manuel Álvarez Echague, Esteban Ludueña, Agustina Florio, Juan Sanguinetti, Marcelo Garriga, Walter Rosales, Gregorio Jaccoud, Gastón Messineo y Fabián Ferrario.

También agradezco el apoyo brindado por la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP), tanto por parte de su presidente Gonzalo Lecuona, como por todo el calificado equipo que la integra. También debemos ponderar a la Editorial de la UNLP por su trabajo de edición de esta obra.

Finalmente, quiero agradecer a Federico Collino, sin cuyo compromiso y dedicación, hubiera sido muy difícil llegar a buen puerto.

Nuestra idea y ferviente deseo es que este trabajo sirva como aporte inicial para construir un interesante estudio del desarrollo de la administración financiera en la Provincia de Buenos Aires.

Lilia Goday

Directora de Capacitación
ASAP

(Asociación Argentina de Presupuesto y
Administración Financiera Pública)

CAPITULO I

Contexto de la administración financiera local

ADMINISTRACIÓN FINANCIERA NACIONAL Y PROVINCIAL

Semejanzas y diferencias

Marcos Pedro Makón¹

Introducción

En este capítulo se analizan las leyes de administración financiera pública que rigen el funcionamiento del sector público nacional y del sector público de la Provincia de Buenos Aires, con especial énfasis en sus semejanzas y sus diferencias. El análisis detallado de la Ley 13767, Administración Financiera y Control de la Provincia de Buenos Aires se presenta en los capítulos siguientes.

Cabe señalar que no se examina la reglamentación de las leyes citadas, el nivel de su instrumentación operativa ni las metodologías que se utilizan a nivel global y de cada uno de los sistemas involucrados que son tratados en otros capítulos de este libro.

El objetivo de este capítulo es examinar los elementos normativos establecidos en la legislación básica de administración financiera que se juzgan positivos en una de las jurisdicciones que puedan servir

¹ Marcos Pedro Makón, contador público nacional (Facultad de Ciencias Económicas-UBA), con posgrados en CEPAL (Chile) y Escuela Interamericana de Administración Pública (Brasil). Fue Vice Jefe de Gabinete de Ministros, Ministro de Desarrollo Social (PEN de la República Argentina) y Director General de la Oficina de Presupuesto del HCN. Presidió la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP). Actualmente es director del posgrado de Gestión para Resultados de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA que se realiza conjuntamente con la ASAP.

para la otra, así como los aspectos que deberían revisarse en la actualización de ambos marcos legales, tomando en consideración los desarrollos conceptuales, metodológicos y tecnológicos producidos en los últimos años y el marco teórico en materia de objetivos y principios básicos que caracterizan a la administración financiera pública, como parte del nuevo modelo de administración pública orientada a resultados.

Es necesario tomar en cuenta el tiempo transcurrido desde la puesta en vigencia de ambos marcos legales, 30 años de la ley nacional y 16 años de la ley provincial y, por tanto, la conveniencia de encarar su actualización tomando en consideración la experiencia adquirida.

Administración Financiera Pública Nacional

Objetivos y principios básicos

La Ley 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional se sustenta en un marco conceptual vigente en Latinoamérica en la década de los años 90, que deja de lado la visión tradicional de considerar a los sistemas de programación y administración de recursos financieros con funcionamiento independiente, o considerar que uno de ellos prima sobre los demás y condiciona su operatividad.

Con anterioridad, existieron en Latinoamérica dos visiones limitadas de la administración financiera.

Una de ellas -que se dio básicamente en los países latinoamericanos del Pacífico influida por la experiencia de Estados Unidos- consideraba al sistema de tesorería como el sistema eje de la administración financiera y, por tanto, que su reforma consistía, básicamente, en una profunda transformación de dicho sistema, al cual le asignaba la responsabilidad de ejercer la gerencia financiera del sector público, a través de la programación y administración de los flujos financieros del sector público. Para ello consideraba las informaciones de movi-

mientos de caja, como la base fundamental para la programación, medición y control del gasto público.

La segunda visión —propia de los países latinoamericanos del Atlántico, tomando la experiencia de España y Portugal— se centró en la necesidad de contar con el funcionamiento de un sistema de información financiera que, haciendo pivote en el sistema contable, posibilita a los niveles políticos y gerenciales del sector público disponer de información útil para la toma de decisiones sobre la asignación, uso y control de los recursos públicos. En este caso, se partía del criterio de que el sistema contable era el sistema central básicamente productor de informaciones con el objeto de ejercer los controles legales correspondientes, para lo cual se priorizaba una concepción jurídica del gasto público, que se expresaba contablemente en las informaciones producidos en la etapa de los registros de los compromisos presupuestarios.

La concepción básica de la ley 24156 sancionada en 1992 ya la venían aplicando algunos países latinoamericanos como Bolivia, Brasil, Ecuador y Venezuela.

Se sustentaba en el concepto que la administración financiera estaba conformada por un conjunto de sistemas interrelacionados —presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad— cuya operatividad implicaba la instrumentación de un nuevo modelo de gestión que privilegiaba una mayor intervención de los gerentes públicos en la programación y administración de los recursos financieros.

Asimismo, se consideraba que la administración financiera debería estar integrada, lo que significaba que los sistemas y unidades que la conforman debían actuar en forma absolutamente interrelacionada, bajo la dirección de un único órgano coordinador que debía tener la suficiente competencia para conducir su funcionamiento. Por otro lado, se postulaba que el conjunto de principios, normas y procedimientos que rijan los sistemas, debían ser coherentes entre sí y permitir interrelacionar automáticamente sus actividades.

Esta visión global es la que orientó la reforma de la administración financiera en el ámbito nacional en la década de los años 90.

Bajo este criterio, los objetivos de ese modelo de administración financiera pública eran, básicamente, los siguientes:

- Realizar la gestión de los recursos públicos de tal forma que permita asegurar el cumplimiento de los objetivos de la política fiscal en particular y de la política económica en general.
- Coadyuvar a que la gestión operativa se ejecute en forma descentralizada, eficiente y eficazmente.
- Asegurar la transparencia de las cuentas públicas.
- Generar información oportuna y confiable para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión política y administrativa.
- Posibilitar la implementación de un sistema de rendición de cuentas para los funcionarios que administren fondos públicos, por el uso económico, eficaz y eficiente de los mismos.
- Interrelacionar los sistemas de administración financiera gubernamental con los de control interno y externo con la finalidad de incrementar la eficacia de estos.

Para alcanzar los objetivos señalados, se partía del criterio que la reforma de la administración financiera y, por tanto, de los sistemas de presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad, eran parte de la reforma administrativa del Estado e implicaba un profundo cambio en los procesos de administración y gestión de los recursos financieros del sector público.

Por otro lado, el desarrollo de sistemas de información de la gestión financiera del sector público se consideraba que era una condición necesaria, pero no suficiente para lograr la reforma de la administración financiera, si dicha información no surgía ligada automáticamente a la propia gestión.

Por tanto, la reforma de la administración financiera nacional se sustentó en los siguientes principios básicos:

- La gestión en la administración de recursos conlleva el registro simultáneo y automático de la respectiva información. Esta se produce en forma descentralizada, en el lugar donde se lleva a cabo la respectiva gestión y cada información es registrada una sola vez y, a través de procesamientos automáticos de la misma, puede ser utilizada para distintos fines u objetivos. Esto elimina el concepto tradicional de las ramas de la contabilidad pública, donde una transacción era registrada tantas veces como ramas de la contabilidad pública afectaba.
- La medición del gasto público se realiza a través del registro del gasto devengado, lo que no implica que no deban registrarse los otros momentos de las transacciones, como son las solicitudes de adquisiciones de bienes y servicios – gasto preventivo, la contratación de bienes y servicios – compromisos y la cancelación de obligaciones de pago – pagado.
- El sistema de informaciones de la gestión financiera debe cumplir un doble rol. Por un lado, servir de base para la programación, asignación, uso y control de los recursos públicos y, por otro lado, alimentar los sistemas de informaciones macroeconómicas y de las finanzas públicas y se sustenta en el concepto del registro único de toda transacción financiera.
- El funcionamiento del modelo administrativo está basado en la centralización normativa y la descentralización operativa con las siguientes características:
 - a. El responsable de la ejecución de programas presupuestarios debe asumir su rol de gerente público, responsable no sólo de la producción de bienes y prestación de servicios bajo su responsabilidad, sino con facultades para tomar decisiones sobre la cantidad, calidad y oportunidad en que debe contar con los bienes y servicios que requiere.
 - b. Los órganos rectores (presupuesto, crédito público, tesorería y contabilidad) deben concentrar su accionar en el diseño de propuestas y evaluación de cumplimiento de políticas, en

la elaboración de normas y metodologías y en la centralización de las informaciones producidas a nivel de cada uno de los sistemas.

- c. Existencia de un órgano central responsable de dirigir y coordinar la administración financiera, de quien dependen los órganos rectores, a efectos de que el funcionamiento de los mismos se efectúe en forma armónica y coherente.
- d. Las unidades de servicios administrativos institucionales deben ejercer plenamente su responsabilidad de unidades de apoyo técnico-administrativo a los niveles políticos y gerenciales de las instituciones, no reemplazando a los mismos en el proceso de toma de decisiones sobre asignación y uso de recursos reales. Para esa función de apoyo deben contar con oficinas de compras que realicen los trámites correspondientes hasta la obtención de órdenes de compra o contratos y con oficinas de recursos humanos que procesen la información de los movimientos que inciden en la liquidación de haberes.
- El control previo de las gestiones administrativas-financieras debe estar a cargo de las dependencias ejecutoras y el control posterior a cargo del o los órganos de control externo.

Los objetivos y principios mencionados siguen plenamente vigentes. Pero, una visión más actualizada de la administración financiera implica actuar no sólo sobre los sistemas antes mencionados, sino también sobre los mecanismos de programación y administración de los recursos reales (personal, contrataciones de bienes y servicios y administración de bienes) que posibilitan la producción de los bienes y servicios que requieren las políticas de mediano y corto plazo. Es por ello que la reforma de la administración financiera, conjuntamente con la de los restantes sistemas administrativos, sistemas horizontales que cubren toda la administración pública y en el marco de un sistema de planificación y de un modelo de gestión pública orientada

a resultados, debe tener como objetivo central contribuir a mejorar sustantivamente la eficacia y eficiencia de la gestión pública.

Contenido básico de la ley 24156 y la necesidad de su actualización

La Ley 24156 contiene disposiciones aplicables exclusivamente al sector público nacional no financiero, ya que las instituciones públicas financieras están regidas por la Ley 21526 de Entidades Financieras.

Incluye disposiciones sobre los cuatro sistemas que conforman el denominado núcleo central de la administración financiera, es decir, presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad y se sustenta en los objetivos y principios básicos mencionados en el punto anterior.

No contiene normas referidas a la programación y administración de recursos reales (compras y contrataciones, administración de bienes y administración de recursos humanos), que han sido incluidas en leyes posteriores de algunas provincias, como es el caso de la provincia de Mendoza y que se considera deberían incorporarse en una futura actualización que se le realice a la ley.

A su vez, incorpora la normativa y organización de los sistemas de control interno y externo que, en general, en la mayoría de los países tienen un marco jurídico propio. Esto último ha sido recogido por la reforma constitucional nacional de 1994 que en su artículo 85 contempla el dictado de una ley específica para el funcionamiento del control externo en el ámbito del Poder Legislativo a cargo de la Auditoría General de la Nación. Dicha ley no ha sido aprobada hasta la fecha, aunque existe un proyecto en esta materia elaborado por legisladores, que ha perdido estado parlamentario como consecuencia de su falta de tratamiento legislativo.

En lo que se refiere al sistema de crédito público, si bien las normas incluidas representaron un fuerte avance normativo en esta materia en el momento de puesta en vigencia de la ley, es necesario tener en cuenta que, habiendo transcurridos 30 años se considera conveniente actualizar sus disposiciones teniendo en cuenta las actuales caracte-

rísticas de los mercados de capitales e instrumentos de endeudamiento vigentes en la actualidad, mucho más complejos que los que requería el endeudamiento bancario que era lo característico de la década de los años 90.

Igual situación se presenta con la rendición de cuentas al Poder Legislativo a través de la Cuenta de Inversión prevista en el artículo 75 inciso 8 de la Constitución Nacional. Si bien la ley 24156 presenta un exhaustivo detalle del contenido que debe tener dicha cuenta, incorporando no solamente variables financieras y estados contables, sino que contempla la presentación de informaciones sobre cumplimiento de objetivos, metas y costos como así de la gestión financiera del sector público nacional, el plazo para su presentación –30 de junio– es excesivo en la actualidad, teniendo en cuenta los desarrollos alcanzados en materia de los sistemas de información en cuanto a su cobertura y oportunidad. Por otro lado, un aspecto que debería considerarse en una futura actualización es la fijación de plazos al Poder Legislativo para su aprobación o rechazo, tal como lo preveía el Decreto Ley de Contabilidad N°23354/56. Dicho Decreto-Ley establecía que si la cuenta de inversión – denominada cuenta general del ejercicio- no era aprobada dentro de los cinco períodos de ordinarios de sesiones de Congreso, la misma se consideraba automáticamente aprobada.

Por último, es necesario que, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 75 inciso 8 de la Constitución Nacional que establece que el presupuesto a presentarse al Poder Legislativo debe ir acompañado del Programa General de Gobierno y del Plan de Inversiones Públicas, la actualización de la Ley debería introducir disposiciones sobre las vinculaciones de los planes con los presupuestos los cuales deben formularse y rendirse cuenta con base en resultados.

La ley 24156 establece en su artículo 14 que: “En los presupuestos de gastos se utilizarán las técnicas más adecuadas para demostrar el cumplimiento de las políticas, planes de acción y producción de bienes y servicios de los organismos del sector público nacional” y en la cuenta de inversión (artículo 95) señala que debe informarse el grado

de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto, los costos incurridos y los indicadores de eficiencia de la producción pública alcanzados. Pero no hace referencia alguna a la vinculación de los planes con el presupuesto y a la necesidad de que la producción pública se defina en el marco de los resultados previstos alcanzar en los planes.

Solo la Ley 24354 que crea el Sistema de Inversiones Públicas, en su artículo 14 señala que: “El plan anual nacional de inversiones públicas formará parte del proyecto de ley de presupuesto general de la administración nacional. El Plan Plurianual de Inversión Pública Nacional, será información complementaria de la Ley de Presupuesto”.

A la luz de los nuevos paradigmas de funcionamiento de los sectores públicos que se están tomando en consideración en los países, privilegiando la programación y rendición de cuentas por resultados -sin menoscabo de los controles legales y formales que se requieran- es necesario que en la revisión que se encare del marco jurídico que regula la administración financiera pública nacional se tome en consideración los desarrollos alcanzados en materia de gestión para resultados.

La instrumentación de la gestión orientada a resultados implica un nuevo modelo de gestión pública que se sustenta en: a) existencia de un sistema de planificación, b) presupuesto público orientado a resultados a través del cual se programe, ejecute la producción pública necesaria para obtener los resultados que satisfagan las necesidades de la población y que están contenidas en los planes con la disponibilidad de recursos existentes, c) una mayor flexibilización en la administración de los recursos materiales y financieros sin desmedro de los necesarios controles formales y d) que el control externo amplíe su ámbito al control por desempeño².

2 Para mayores detalles ver de este tema: Makón Marcos Pedro y Vega Jorge Mauro – La Administración Financiera Pública como instrumento de la gestión para resultados Capítulo VII del Estudio de la Administración Financiera en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires Ley 70 – Editorial Jusbairens 2022.

Administración Financiera Pública de la Provincia de Buenos Aires

Antecedentes normativos

El marco legal vigente en la Provincia de Buenos Aires en materia de administración financiera está fijado, de manera general por la Constitución Provincial y, en forma específica, estaba regido hasta el año 2007 por el Decreto-Ley 7764 de Contabilidad y sus Modificaciones y por las Leyes Orgánicas No. 8827 y 8941 de la Contaduría General de la Provincia y de la Tesorería General de la Provincia, respectivamente.

Las normas existentes en la Constitución Provincial establecen:

- El numeral 2 del artículo 103 define que la aprobación del Presupuesto es de responsabilidad por el Poder Legislativo, fija el 31 de agosto³ como la fecha límite de elevación del Poder Ejecutivo y define los trámites a seguir en los casos de no presentación en fecha y de no aprobación antes del inicio del ejercicio presupuestario.
- Los numerales 9 y 16 del artículo 144 definen la responsabilidad del Poder Ejecutivo de “recaudar rentas y decretar su inversión”, así como la preparación de estados mensuales de ejecución de la Tesorería y la preparación y del presupuesto y de la rendición de cuentas, sobre el estado de la hacienda y la inversión de fondos, respectivamente.
- El artículo 157 define la intervención previa de la Contaduría General de la Provincia en la autorización de los pagos que debe ser realizado de acuerdo con las leyes vigentes y el artículo 158 prohíbe a la Tesorería de la Provincia la ejecución de pagos que no estén previamente autorizados por la Contaduría General.

3 Esta fecha de presentación es prácticamente imposible de ser cumplida ya que no se dispone a esa fecha de las proyecciones macroeconómicas nacionales y el cálculo de los recursos coparticipables que son presentadas por el Poder Ejecutivo Nacional al Congreso Nacional el 15 de setiembre de acuerdo a las normas legales vigentes a nivel nacional.

- Los artículos 82 y 156 establecen que el nombramiento por parte del Poder Ejecutivo del Contador, Subcontador, Tesorero y Subtesorero, debe estar basado en ternas aprobadas por el Senado Provincial.
- El artículo 155 de la Constitución Provincial establece que el Fiscal de Estado es el encargado de defender el patrimonio del Fisco. Con base en ello el Capítulo III Actuación Administrativa de la Ley Orgánica de la Fiscalía del Estado le otorga a la misma las facultades del control previo de las contrataciones del Estado provincial.

Estas disposiciones constitucionales han llevado a que el control previo integral en la Provincia esté a cargo de la Contaduría General de la Provincia y de la Fiscalía del Estado. Sobre este punto se vuelve más adelante.

El Decreto Ley 7764/71 Ley de Contabilidad fue el marco jurídico que regía el funcionamiento de la administración financiera en la Provincia de Buenos Aires hasta la sanción en el año 2007 de la Ley 13767.

Dicho Decreto-Ley contenía disposiciones sobre los sistemas de presupuesto, tesorería, contabilidad, gestión de bienes y contrataciones al igual que lo establecía el Decreto-Ley 23354/56 Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y Contaduría General. En lo que se refiere al control previo y posterior la norma nacional asignaba esa responsabilidad al Tribunal de Cuentas mientras que a nivel de provincial el control previo estaba a cargo de la Contaduría y el control posterior a cargo del Tribunal de Cuentas que está regido por la Ley 10869 promulgada en 1990, que sigue vigente y que modificó la Ley 4373 de 1935.

A mediados de la década de los años 90 se elaboró un anteproyecto de Ley de Administración Financiera que contenía normas sobre los sistemas de presupuesto, contabilidad, tesorería, crédito público, gestión de bienes, información de personal y control interno. Asimismo,

incluía un Título sobre el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF). Dicho anteproyecto no fue presentado a la Legislatura provincial, pero se considera pertinente mencionar las principales normas que contenía y que representaban un importante avance con relación al marco legal vigente en esa época.

El contenido básico de dicho anteproyecto de norma legal era el siguiente:

- Recogía, en general, las principales normas contenidas en la Ley 24156, adicionándole los aspectos o problemáticas propias de los regímenes jurídicos y administrativos de la provincia.
- Presentaba una mayor cobertura de sistemas que la Ley Nacional 24156, ya que incluía los sistemas de gestión de bienes e información de personal, lo que representaba un avance importante al integrar en una sola norma jurídica no solamente los cuatro sistemas clásicos de la administración financiera, sino también algunos de los que administran recursos reales. El único sistema que se excluía era el de contrataciones, para el cual se preparó una norma jurídica específica.
- El Título referido al sistema presupuestario reflejaba un avance importante con relación a la normativa vigente en el decreto-ley de Contabilidad, ya que tomaba en consideración los avances técnicos alcanzados en este sistema en los últimos años.
- El anteproyecto planteaba una profunda transformación del sistema contable, cuyo órgano rector es la Contaduría General de la Provincia. Dos son los aspectos que, a nuestro entender, eran fundamentales. En primer lugar, el concepto de que la contabilidad adoptaba el principio de universalidad del registro de las transacciones y de que cada transacción se debían registrar una sola vez, lo que posibilitaba la instrumentación del sistema integrado de información financiera, eliminando el concepto de ramas o contabilidades; en segundo lugar, y en estrecha relación con lo anterior, se planteó una importante modificación a la base contable, al establecer que el gasto devengado era el que deter-

minaba el gasto ejecutado. Esto último, implicaba, a su vez, al igual que al nivel nacional, la eliminación de la anacrónica figura de los Residuos Pasivos, que permitía registrar gastos con posterioridad al cierre del ejercicio presupuestario.

- El sistema de Tesorería recogía las normas de las Leyes de Contabilidad y Orgánica vigentes, a las que les adicionaba la obligación de la Tesorería General de coordinarse con la Dirección Provincial de Presupuesto en materia de programación de la ejecución presupuestaria.
- El anteproyecto contenía normas sobre el Sistema de Crédito Público, con lo que se llenaba un vacío legal existente en esa época en la provincia.
- En materia del Sistema de Gestión de Bienes cabe destacar la expresa mención que se hacía sobre la integración de los inventarios al sistema contable y una mayor claridad de las normas con relación a la legislación vigente.
- En lo que se refiere al Sistema de Información de Personal, las normas estaban orientadas exclusivamente al establecimiento de estadísticas de personal, sin contemplar normas sobre la interrelación automática de la liquidación de nóminas con sus registros contables correspondientes.
- En materia de control se distinguía el control previo de legalidad que se le asignaba a la Contaduría General de la Provincia, en el marco de las normas constitucionales vigentes, del control de gestión que se le asignaba a un órgano a crearse en el ámbito de la Gobernación. Dentro de este capítulo se incluían las normas sobre responsabilidad de los funcionarios públicos y sobre rendición de cuentas, al igual que lo establecido en el decreto-ley.
- El Título IX Del Sistema Integrado de Información Financiera, más que referirse a un sistema de información, se refería a la creación del Comité de Información Financiera como instrumento de coordinación de las informaciones que producen los diversos sistemas.

Ley 13767

La Ley 13767 de Administración Financiera y el Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial, que actualmente rige la administración financiera provincial, fue promulgada el 10 de diciembre de 2007, 15 años después de haberse aprobado la Ley 24156 de Administración Financiera y de Sistemas de Control del Sector Público Nacional y 10 años después de haberse elaborado el anteproyecto analizado en los párrafos anteriores.

Contiene, al igual que la norma nacional, los sistemas de presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad. En el caso del control contiene solo las disposiciones en materia de control o intervención previa de acuerdo a lo establecido por la Constitución provincial a cargo de la Contaduría General de la Provincia, ya que, como se señaló anteriormente el control externo a cargo del Tribunal de Cuentas cuenta con un marco legal propio, la Ley 10869.

Análisis comparativo entre la norma nacional y la norma provincial

El objetivo de este punto es analizar el grado de aplicación en la Ley 13767 de los principios mencionados en el punto 1.1, así como las más relevantes similitudes y diferencias entre las normas previstas en la legislación nacional y provincial.

Aplicación de los principios básicos

a) Gestión administrativa conlleva el registro simultáneo de la respectiva información.

Este principio está previsto en el inciso b) del artículo 85 que, al igual que la norma nacional, establece que la producción y procesamiento de la información financiera está a cargo de los responsables de la gestión financiera provincial.

No obstante, el artículo 89 establece la centralización de los registros de las transacciones financieras en la Contaduría General de la Provincia, sin especificar fecha y procedimientos para su descentralización. Su efectiva instrumentación se lo deja librado a la oportunidad en que dicha dependencia lo considere conveniente. Cabe señalar que actualmente los registros están descentralizados.

Pero, por otro lado, en los artículos 25 de las leyes anuales de presupuesto se establece que, al cierre del ejercicio presupuestario, gastos que se hayan devengado antes del 31 de diciembre podrán ser registrados con posterioridad durante el siguiente ejercicio, pero se imputarán al ejercicio anterior, lo que contradice el principio de simultaneidad de la ejecución de la gestión administrativa y el respectivo registro contable. Además, se faculta al Poder Ejecutivo a realizar modificaciones presupuestarias con posterioridad al cierre del ejercicio a efectos de regularizar los casos donde se registraron gastos sin contar con créditos presupuestarios, lo que constituye dar validez legal a gastos realizados sin créditos presupuestarios.

Al igual que a nivel nacional, la Contaduría General de la Provincia es responsable de dictar las normas de cierre del ejercicio presupuestario⁴. A diferencia de las normas de la Contaduría General de la Nación -que establecen taxativamente que no se podrán efectuar registros de compromisos y gastos devengados con posterioridad al 31 de diciembre, otorgando plazos durante el mes de enero para la entrega de la documentación correspondiente-, en el caso de la provincia, esos plazos se extienden durante el mes de enero para los registros de los gastos devengados y los gastos correspondientes a legítimos abonos⁵.

Asimismo, se establece en el artículo 1º de la Resolución de la Contaduría General de la Provincia, la presentación de solicitudes de modificaciones de créditos y cuotas presupuestarias, sin definición de fechas para su aprobación. Esto podría originar que dichas modifica-

4 A título de ejemplo ver Resolución 2023-1-GDEBA-CGP de 1 de diciembre de 2023.

5 Ver artículos 5º y 6º de la Resolución mencionada en la nota anterior.

ciones fueran aprobadas en un ejercicio posterior al que impactan, la cual lo cual carecería de legalidad.

b) Uso del gasto devengado

En el segundo párrafo del artículo 21 de la Ley 13767, al igual que el mismo artículo de la ley 24156, se establece que el gasto se considera como tal en el momento de su devengamiento. No obstante, en el artículo 92, que define las informaciones que produce la llamada Contabilidad del Presupuesto, no incluye la producción de información del gasto devengado, sino de lo incluido en las órdenes de pago, al igual que sucede a nivel nacional. Por tanto, gastos que no implican erogaciones no son registrables, tal como es el caso de las donaciones y el financiamiento por proveedores de bienes adquiridos. Tal como se indica en el capítulo III.4 sobre Contabilidad, en la práctica se ha avanzado en la Provincia de Buenos Aires con la correcta registración del gasto devengado (recepción conforme de bienes y servicios), lo que implicaría la eliminación del concepto de asimilar la registración de órdenes de pagos a la de gastos devengados.

Por otro lado, el artículo 100, que enuncia el contenido de la Cuenta General del Ejercicio, establece en su inciso a.1 que debe presentarse información de residuos pasivos. La figura de los residuos pasivos expresaba en la legislación anterior la diferencia al cierre del ejercicio presupuestario entre el total de gastos comprometidos y el total de gastos devengados. Se utilizaba en el sistema contable anterior cuando se definía que el gasto se consideraba como tal en el momento del registro del compromiso, que se corresponde con el nacimiento de la obligación jurídica que asume el Estado en materia financiera con terceros. Por tanto, esta disposición contradice lo establecido en el artículo 21 en la Ley. Solo se puede utilizar el concepto de residuos pasivos si la medición de gastos es por el gasto comprometido.

c) Sistema de información financiera

El artículo 86 de la Ley 13767 establece en su inciso a), al igual que la ley nacional, que el Subsistema de Contabilidad Gubernamental es “común, único y uniforme” y en sus incisos b) y c) que dicho subsistema debe integrar las diversas informaciones financieras y exponer informaciones en materia de ejecución presupuestaria, del tesoro y patrimonial. Todo ello enmarcado en el concepto del registro único de cada transacción financiero.

Esta disposición se contradice con lo previsto en los artículos 91 a 95 de la citada ley que mantienen textualmente la figura de las distintas ramas de la contabilidad pública que estaba previsto en el Decreto-Ley 7764/71 que normaba al sistema contable previo al nuevo marco legal de la administración financiera⁶. Estas disposiciones implican que una misma transacción es registrada tantas veces como ramas de la contabilidad pública que afecta. Por tanto, no se corresponde con el concepto de registro único de una transacción, cuyo procesamiento posibilita atender diversos requerimientos tanto de gestión, control, como estadísticas de las finanzas públicas y macroeconómicas.

d) Organización

Tanto en la Ley 24156 como en la Ley 13767 se determina la existencia de un órgano central coordinador de los sistemas de administración financiera que en el caso de la ley nacional la debe definir el Poder Ejecutivo, mientras que la ley provincial se le asigna esa responsabilidad al Ministerio de Economía. Por otro lado, en ambas normas legales se establece que existirá un órgano rector responsable de cada uno de los sistemas.

A nivel de cada sistema, excepto en el caso de crédito público, se contempla la existencia de unidades institucionales de responsables de la operatividad de los sistemas, en el marco del principio básico

⁶ Contabilidad de Presupuesto, Contabilidad de Fondos y Valores, Contabilidad de Bienes del Estado, Contabilidad de la Deuda Pública.

de centralización normativa y descentralización operativa, aplicables a todos los sistemas. En el caso del sistema de crédito público, este principio no es aplicable, ya que las políticas y administración de endeudamiento deben estar centralizadas.

e) Control

En materia de control externo, la Provincia de Buenos Aires cuenta con una normativa específica, la Ley 10869 promulgada en 1990, que rige el funcionamiento del Tribunal de Cuentas, al igual que en la mayoría de las provincias argentinas. Un caso particular es la provincia de Salta, que tiene prevista en su Constitución a la Auditoría General de la Provincia. A nivel internacional, la función de control externo es ejercido por contralorías generales, excepto en los casos de Brasil y de Uruguay, que se ejerce a través del Tribunal de Cuentas. En todos los casos tienen rango constitucional y se establece la obligatoriedad de contar con legislación específica.

En la Constitución Nacional se contempla, como ya se mencionó, la figura de la Auditoría General y se exige la existencia de una legislación específica. Como ya se mencionó, esa disposición constitucional no ha sido instrumentada hasta la fecha.

El control interno previo, de acuerdo a las normas constitucionales de la provincia⁷ está a cargo de la Contaduría General de la Provincia, en conjunto con la Fiscalía de Estado. En este último caso cuando se trata de contratos.

En el caso de la Ley 24156, el control interno está a cargo de la Sindicatura General de la Nación, la que es responsable de dictarlo y aplicarlo en coordinación con la Auditoría General de la Nación. El ejercicio del control interno está limitado, de acuerdo a lo previsto en el artículo 102 de la Ley 24156, al “examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades a que hace referencia esta ley, realizado por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna. Las funciones y actividades de los auditores internos

⁷ Artículo 157 de la Constitución Provincial

deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen”. Es decir, no existe la figura de un órgano externo a los gestores institucionales, que sea responsable de aprobar gastos y pagos antes de su instrumentación y que, por tanto, ejerza las funciones de coadministración.

Por otro lado, reforzando la responsabilidad de las autoridades de cada institución en su gestión económico-financiera, se establece en el artículo 101 de la Ley 24156 que dichas autoridades serán responsables “del mantenimiento y de un adecuado sistema de control interno que incluirá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento de cada organismo y la auditoría interna”.

Similitudes y diferencias

En este punto se analizan las similitudes y diferencias existentes entre la legislación nacional y la provincial en aquellos aspectos que se consideran más relevantes a nivel general y de cada uno de los sistemas (o subsistemas como se los denomina a nivel provincial) y que integran el contenido central de ambas leyes de administración financiera.

a) General

Ámbito de aplicación

El artículo 8 de la ley provincial establece que su ámbito de aplicación es el Sector Público Provincial, al que lo define integrado por la Administración Pública Provincial (administración central y entidades descentralizadas), por las empresas públicas y por los fondos fiduciarios. De lo anterior se deduce que los tres poderes del Estado (Ejecutivo, Legislativo y Judicial) están regidos por las disposiciones de la Ley 13767. La única diferencia que se presenta es que, a nivel nacional se creó un acápite especial de Otros Entes para dar un tratamiento presupuestario diferente al que rige para la Administración Nacional a un conjunto de organismos que con anterioridad formaban parte del pre-

supuesto de la Administración Nacional como organismos descentralizados⁸. Esta particular figura felizmente no está contemplada en la norma provincial.

Pero, por otro lado, en el artículo 11 de la ley provincial se establece que, en materia presupuestaria, los Poderes Legislativo y Judicial no forman parte del Sector Público Provincial, lo que contradice lo señalado en el artículo 8 antes citado.

Sin embargo, en el artículo 24, que enuncia el contenido del proyecto de Ley de Presupuesto General se presenta otra versión. En su inciso a) Presupuesto de Recursos, incluye a la Administración Central y a cada una de las entidades descentralizadas y en el inciso b) Presupuesto de gastos, considera a los tres Poderes y a las entidades descentralizadas. En este caso no se incluyen las empresas públicas y los fondos fiduciarios y si se incluyen los Poderes Legislativo y Judicial.

A su vez, la Constitución Provincial en el segundo párrafo del numeral del artículo 103 Atribuciones del Poder Legislativo, señala textualmente lo siguiente: “La Ley de Presupuesto será la base a la que debe sujetarse todo gasto en la Administración General de la Provincia”⁹. Lo que avalaría la figura de que la ley anual de presupuesto debe incluir a todo el sector público provincial.

En la práctica, anualmente se aprueban tres de leyes de presupuesto, la correspondiente al Poder Ejecutivo y sus organismos descentralizados, Poder Judicial y Tribunal de Cuentas e Instituciones no Consolidadas como Banco Provincia, Empresas Públicas y Fondos Fiduciarios y las que aprueban los presupuestos de la Cámara de Diputados y del Senado. Situación muy particular que está prevista en el artículo 2º de la Ley 12450 y que no se presenta en ningún caso en las provincias argentinas.

Cabe señalar que, por otro lado, como otra particularidad, a través de la citada Ley 14250 y sus modificaciones se establece que el total de

8 Los organismos que se excluyeron del presupuesto de la Administración Nacional son: AFIP, INSSJP, INCAA, UESTEE, INAMU Y CNAD y las Obras sociales estatales de las fuerzas armadas y de seguridad.

9 El subrayado es del autor.

gastos del Poder Legislativo no podrá ser superior al 0,90% del total de gastos de la Administración Pública Provincial y que del total de empleados de dicho Poder le corresponde al Senado el 41,21% y a Diputados el 58,79%.

Por último, el artículo 16 establece que la Dirección Provincial de Presupuesto es el órgano rector del Subsistema Presupuestario del Sector Público Provincial. Esta responsabilidad no es cumplida en el caso del Poder Legislativo ya que, para este Poder se aplican las disposiciones de la Ley 12450 citada en el párrafo anterior.

b) Presupuesto

Contenido del proyecto de ley

Las leyes nacional y provincial describen en forma similar el contenido mínimo del proyecto de Ley de Presupuesto. Las leyes de presupuesto están integradas por tres títulos: Disposiciones Generales, Presupuesto de Recursos y Gastos de la Administración Central y Presupuestos de Recursos y Gastos de Entidades Descentralizadas. En cuanto a las informaciones que debe contener el proyecto de ley, en el caso de la Provincia de Buenos Aires se agrega como información obligatoria la inclusión del estado de la deuda pública, lo que resulta muy positivo para análisis del Poder Legislativo.

No aprobación de la ley de presupuesto

En el caso de la ley nacional se establece en forma detallada, en el artículo 27, los tratamientos que debe dar el Poder Ejecutivo a la proyección de determinados conceptos de ingresos y gastos tomando como marco de referencia el presupuesto del año anterior.

La ley provincial le otorga facultades genéricas al Poder Ejecutivo, facultándolo a efectuar los ajustes que considere necesario, así como incluir proyecciones de inflación, política salarial, gastos en personal y servicio de la deuda pública. En la práctica faculta en forma im-

plícita a poner en vigencia, en forma general, el proyecto de ley de presupuesto.

Servicios de terceros

El artículo 27 de la ley provincial reitera la figura existente en la legislación anterior de “Gastos por Cuenta de Terceros” que se materializa con el financiamiento que reciben los organismos provinciales para atender “trabajos o servicios solicitados”. Se trata de ingresos no presupuestarios que financian gastos no presupuestarios, con lo cual la figura afecta la universalidad del presupuesto y sustrae estos recursos y gastos del tratamiento legislativo.

Cuentas especiales

La Ley anual de presupuesto contempla un artículo que contiene gastos agrupados en rubro denominado Cuentas Especiales. Esta disposición no está contemplada en la legislación nacional en la que dichos gastos tienen como fuente de financiamiento específica los denominados “Recursos afectados” y forman parte de los totales de ingresos y gastos proyectados a nivel de cada institución.

La figura de “Cuentas Especiales” utilizadas en el régimen legal anterior a nivel nacional y que fue dejada de lado con la ley 24156, representa un obstáculo en el análisis de los gastos totales asignados a programas presupuestarios financiados con más de una fuente de financiamiento que debe realizar el Poder Legislativo.

Contenido de disposiciones generales

Tanto a nivel nacional como de la provincia se establece que las Disposiciones Generales, es decir, el articulado de las leyes de presupuesto, solo debe incluir “normas que se relacionen directa y exclusivamente con la aprobación, ejecución y evaluación del presupuesto del que forman parte”. Dichas Disposiciones son normas específicas del sistema presupuestario que solo tienen vigencia durante el período de

ejecución del presupuesto y se corresponden con lo que en la teoría presupuestaria se postula del principio de exclusividad del presupuesto, es decir que las leyes de presupuesto deben contener normas que se refiere solo al proceso presupuestario.

No obstante, en la práctica legislativa tanto a nivel nacional como provincial se introducen normas permanentes en el articulado de la Ley de Presupuesto referidos a las más diversas materias, que modifican el marco legal vigente. En el caso nacional, algunas de esas disposiciones se incorporan a la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto, que resulta ser un reservorio de temas de no sólo de naturaleza presupuestaria.

En el caso provincial, se incluyeron, por ejemplo, disposiciones referidas a la postergación de la aplicación de normas previstas en la Ley 13767, políticas salariales, creación de programas y fondos, entre otros aspectos.

Todo lo anterior demuestra que las normas vigentes en ambas legislaciones de incluir en el articulado de las leyes de presupuesto solamente las disposiciones relacionadas directamente con el proceso presupuestario no se han aplicado en la práctica y son modificadas por las leyes anuales de presupuesto u otras leyes. Ello como consecuencia que en la legislación argentina no se le ha dado a las normas, en materia de administración financiera, el carácter de que se trata de leyes cuyas modificaciones requieren mayorías especiales por parte de los cuerpos legislativos¹⁰. En futuras revisiones que se realicen al marco legal que rige la administración financiera, debería contemplarse esta situación.

Un importante aspecto que distingue a las disposiciones de la ley de presupuesto provincial de la nacional es que en la primera se incluyen artículos específicos para la aprobación de los presupuestos de

10 En diversos países existe la figura constitucional de leyes orgánicas cuyas modificaciones no pueden ser realizadas por otras leyes que no tengan ese carácter y que, por tanto, requieren de mayorías especiales para su tratamiento en los poderes legislativos.

gastos de las llamadas “Cuentas Especiales”¹¹ y de las cuentas Ahorro-Inversión-Financiamiento de las empresas públicas.

Puesta en vigencia de la ejecución del presupuesto

En ambos marcos legales está contemplada la elaboración y aprobación por parte del Poder Ejecutivo de la distribución administrativa del presupuesto de gastos que implica un mayor nivel de desagregación de los niveles aprobados por el Poder Legislativo y normas específicas sobre modificaciones presupuestarias.

Cabe señalar como un aspecto novedoso que el artículo 94 de la Constitución Provincial, establece que el presupuesto sancionado por la Legislatura “no podrá ser vetado por el Poder Ejecutivo”.

Modificaciones presupuestarias

Las facultades que se reserva el Poder Legislativo en materia de tratamiento de las modificaciones presupuestarios están previstas en los artículos 37 de ambas leyes.

En el caso de la ley nacional la regla general es que le quedan reservadas al Congreso Nacional:

- La aprobación de incrementos del monto total del presupuesto superiores al 5% del monto aprobado.
- Variaciones en el monto total del endeudamiento previsto.
- Modificaciones a las partidas de gastos reservados y de inteligencia.
- Las transferencias entre finalidades que superen el 15% del presupuesto aprobado para cada finalidad.
- Los incrementos de gastos corrientes que superen el 15% del presupuesto aprobado y que financien con disminuciones de gastos de capital y aplicaciones financieras.

¹¹ Tema que fue tratado en el punto anterior

A su vez, en el artículo 39 de la Ley 24156 se establece que el Poder Ejecutivo Nacional podrá ampliar el presupuesto de gastos para atender “el socorro inmediato por parte del gobierno en casos de epidemias, inundaciones, terremotos u otros casos de fuerza mayor”. En estos casos debe informar inmediatamente al Congreso Nacional.

Pero la utilización por el Poder Ejecutivo de la figura de los Decretos de Necesidad y Urgencia, previstos en la Constitución Nacional, para aprobar modificaciones presupuestarias ha transformado al artículo 37 en una norma prácticamente no utilizada. Desde la sanción de la ley 24156 solo en dos oportunidades, durante la ejecución de los presupuestos de los años 2006 y 2020 fueron tramitadas modificaciones presupuestarias ante el Congreso Nacional en el marco de las disposiciones de dicho artículo.

La aprobación del resto de las modificaciones presupuestarias al interior del Poder Ejecutivo son definidas anualmente al momento de aprobarse la distribución administrativa del presupuesto por Decisión Administrativa del Jefe de Gabinete de Ministros.

La Ley provincial 13767 establece que sólo son facultades de la Legislatura Provincial “las decisiones que afecten el total del Presupuesto y el monto del endeudamiento previsto”. No le otorga facultades limitadas porcentualmente al Poder Ejecutivo – como es el caso del nivel nacional – para aprobar aumento de gastos, pero si le otorga las facultades para modificar la composición de los gastos corrientes y de capital y por finalidades.

En su artículo 39 la ley provincial, al igual que la nacional, establece que por casos de fuerza mayor el Poder Ejecutivo puede aumentar el presupuesto de gastos e informar inmediatamente a la Legislatura Provincial.

No obstante, a través de un conjunto de artículos que anualmente se incluyen en las leyes de presupuesto provincial, se establecen disposiciones sobre responsabilidades en la aprobación de modificaciones presupuestarias que modifican el artículo 37 de la ley 13767 sin hacer referencia al mismo.

Los principales contenidos de dichos artículos son los siguientes:

- Se faculta al Poder Ejecutivo, Corte Suprema de Justicia y Procuraduría General de la Corte a ampliar hasta un 7% los totales de gastos corrientes, gastos de capital y aplicaciones financieras y ampliar créditos presupuestarios financiados con incrementos de aportes no reintegrables de terceros (donaciones).
- Se prohíben las transferencias de créditos presupuestarios entre las jurisdicciones.
- Se establece un régimen especial flexible para la jurisdicción obligaciones a cargo del Tesoro.
- Se asignan facultades a las máximas autoridades de las jurisdicciones para modificar los créditos presupuestarios de las mismas, estableciendo a la vez, limitaciones para modificar determinados conceptos de gastos
- Se establece la intervención previa de la Contaduría General de la Provincia y de la Dirección Provincial de Presupuesto como requisito para la aprobación de modificaciones presupuestarias por parte de las máximas autoridades de las jurisdicciones.

Programación de la ejecución

En este caso ambas normas contienen disposiciones similares. Solo cabe mencionar que en el caso de la Ley 13767 se precisa en forma correcta la regla de que la sumatoria de cuotas de compromisos durante el año no puede superar los recursos recaudados y el financiamiento obtenido. La similar disposición a nivel nacional no contiene dicha precisión.

Evaluación

Las disposiciones sobre esta etapa del proceso presupuestario son similares en ambas leyes.

Un elemento adicional positivo que contiene la ley provincial es que en el artículo 45 inciso c) les asigna explícitamente a las institu-

ciones la responsabilidad de llevar a cabo la evaluación primaria de la ejecución presupuestaria para su elevación a la Dirección Provincial de Presupuesto, tema que no está contemplada en la ley nacional.

Cierre del ejercicio

Las disposiciones sobre el cierre del ejercicio presupuestario son similares en la ley nacional y en la ley provincial. No obstante, a través de los artículos 25 que se incluyen en las leyes anuales de presupuesto, se da un tratamiento especial a los gastos devengados al 31 de diciembre de cada año que no se hayan registrado a esa fecha¹² y a la posibilidad de aprobar modificaciones con posterioridad a dicha fecha.

Empresas Públicas y Fondos Fiduciarios

Al igual que en la ley nacional existe un capítulo en la ley provincial con contenido similar dedicado a los presupuestos de las empresas públicas y fondos fiduciarios.

La diferencia sustancial entre ambos marcos normativos es que la ley provincial establece que los mencionados presupuestos se deben presentar a la Legislatura Provincial, conjuntamente con el proyecto de Ley de Presupuesto. Con base en ello en las leyes de presupuesto provinciales se incluye un artículo por el cual se aprueban tanto los presupuestos de las empresas públicas como los de los fondos fiduciarios, a nivel de la cuenta ahorro-inversión-financiamiento. De esta manera, la Legislatura Provincial, analiza y aprueba el presupuesto del sector público provincial. A nivel nacional los presupuestos de las empresas públicas se aprueban exclusivamente por el Poder Ejecutivo y con posterioridad a la presentación del proyecto de ley de presupuesto y se presenta a nivel informativo el presupuesto del sector público nacional no financiero.

¹² Este tema ha sido tratado en el punto 2.2.1.1.a de este capítulo.

Asimismo, se contempla que la aprobación de las modificaciones en los presupuestos de las empresas¹³ que en la ley nacional se le asignan al Poder Ejecutivo, en el caso de la provincia son de responsabilidad del Poder Legislativo.

Presupuesto consolidado

El artículo 56 de la ley provincial indica el contenido y plazo de presentación a la Legislatura Provincial del Presupuesto Consolidado del Sector Público Provincial en forma similar a lo que se indica en la Ley Nacional.

c) Crédito Público

Definiciones

Las definiciones de crédito público son similares en ambas leyes, excluyéndose en ambos casos de dicho concepto, la colocación de letras de tesorería para financiar déficits estacionales de caja. En el caso de la legislación provincial se indica en, en forma explícita, que se excluye el uso del Fondo Unificado de Cuentas Oficiales.

En la ley 24156 se indica explícitamente los instrumentos que se utilizan y que originan deuda pública, situación que no se presenta en la ley provincial, lo que otorga mayor flexibilidad y amplitud en su utilización.

Por otro lado, no se presentan en esta última ley clasificaciones de la deuda pública en interna y externa y directa e indirecta que se definen en la ley nacional y que no son totalmente aplicables a la realidad de funcionamiento actual del mercado de capitales.

13 Disminución de los resultados operativos o económicos, alteración sustancial de la inversión programada o incremento del endeudamiento.

Endeudamiento con organismos financieros internacionales

La ley 24156 excluye al endeudamiento con organismos financieros internacionales de la obligación de que su autorización esté previamente contemplada en la ley de presupuesto o leyes específicas, mientras que a nivel provincial no se contempla esa exclusión. Por tanto, la norma provincial establece en su artículo 63 el adecuado criterio que todo tipo de endeudamiento requiere una previa autorización de la Legislatura Provincial.

Servicio de la deuda

En ambas legislaciones es similar la definición de los componentes del servicio de la deuda y el tratamiento a dar a los organismos que no cumplan con el pago de los servicios.

Avales

El otorgamiento de avales por el Estado provincial requiere, al igual que la ley nacional, del dictado de leyes o estar incluida en la ley de presupuesto. La diferencia se presenta en qué a nivel nacional se excluye a las instituciones financieras mientras que a nivel provincial se incluye al Banco de la Provincia de Buenos Aires como institución que puede ser avalada por el Estado Provincial.

Órgano rector

En el caso provincial se indica que existirá un órgano rector y se faculta al Ministro de Economía a determinar el organismo dentro de la administración que ejercerá ese rol y cumpla con las competencias que la ley le asigna. Esas competencias son similares a las contempladas para la Oficina Nacional de Crédito Público en la ley nacional.

Reestructuración de la deuda

En ambas legislaciones está prevista la facultad que se le otorga al Poder Ejecutivo para reestructurar su deuda estableciendo condiciones. En el caso nacional se indica explícitamente que para que ello tuviere lugar se deberían mejorar los montos, plazos y/o intereses originales. Esto ha dado lugar a diversas interpretaciones sobre como considerar dichos componentes.

En la norma provincial se señala en forma genérica que se deben mejorar las condiciones respecto a las operaciones originales y sin que ello implique incremento de endeudamiento. Esto posibilita encarar las reestructuraciones de la deuda pública tomando en consideración el funcionamiento actual de los mercados de capitales.

Informe de deuda

La ley 13767 contiene una disposición novedosa con relación a informes sobre la deuda. Establece la obligatoriedad al Poder Ejecutivo de producir informes sobre las operaciones de crédito público a ser enviadas tanto a la Legislatura Provincial como al Tribunal de Cuentas de la Provincia, pero sin fijar su contenido ni la periodicidad de su producción.

d) Tesorería

Funciones de la Tesorería

Las funciones que la ley 13767 le asigna a la Tesorería General de la Provincia son más detalladas y operativas que las previstas en la ley 24156 para la Tesorería General de la Nación.

Al igual que a nivel nacional se contempla su participación, en forma conjunta con la Dirección Provincial de Presupuesto en la aprobación de la programación de la ejecución presupuestaria de la administración provincial y, por ende, en la fijación de las cuotas de pago. Pero adicionalmente se le asigna la responsabilidad de elaborar

el presupuesto de caja para su presentación al Poder Ejecutivo y al Ministerio de Economía e informar mensualmente su ejecución. Es decir, se le da una doble responsabilidad en materia de programación de caja; en forma conjunta con la Dirección Provincial de Presupuestaria y en forma individual.

Por otro lado, y en el marco de la responsabilidad que le asigna a la Tesorería General de la Provincia la Constitución Provincial se establece que es responsable de abonar las órdenes de pago que hayan sido previamente intervenidas por la Contaduría General de la Provincia.

Por último, se le asignan las funciones tradicionales de los registros de ingresos y egresos a realizar por la Tesorería, pero se le adiciona el registro de los créditos a favor de proveedores, tema que, en un sistema integrado financiera se obtiene del mismo sin necesidad de un registro adicional.

Adicionalmente se establece su intervención previa en contrataciones que impliquen compromisos inmediatos de pago o fechas ciertas de pagos, a efectos de informar la posibilidad de asumir esos compromisos. Esto no se considera necesario pues se superpone con la responsabilidad que se le asigna, conjuntamente con la Dirección Provincial de Presupuesto, de elaborar la programación de ejecución del presupuesto y fijar las cuotas de pago correspondientes en base a las cuotas de compromisos que se otorguen.

Cuenta única

Al igual que en el ámbito nacional se establece en forma genérica en el artículo 74 el establecimiento de un sistema de cuenta única y de disposición de fondos unificados. A nivel nacional, la existencia de la cuenta única implica que los organismos incluidos en la misma solo pueden contar con cuentas bancarias para el manejo de fondos permanentes y cajas chicas. En el caso provincial se autoriza a que las tesorerías centrales existentes en cada organismo podrán efectuar pagos, adicionales a los que se realicen a través de fondos permanentes o cajas chicas, es decir, podrán efectuar pagos directos menores

sujetos a reglamentación a proveedores con fondos transferidos por la Tesorería General para lo cual tendrán la facultad de abrir cuentas bancarias en el Banco de la Provincia.

Adelantos transitorios

El artículo 83 de la ley 13767 faculta al Poder Ejecutivo Provincial a convenir con el Banco de la Provincia de Buenos Aires, adelantos transitorios para atender déficits estacionales de caja, los que deben ser devueltos íntegramente dentro de los 12 meses de recibidos. Esta disposición no se encuentra en la ley 24156 sino en el artículo 20 de la Carta Orgánica del Banco Central.

e) Contabilidad

Definición, objeto y funciones

Los artículos 84, 85, 86 y 90 de la ley 13767 reproducen casi textualmente las disposiciones incluidas en los artículos 85, 86, 87 y 91 de la Ley 24156.

Las diferencias principales son las siguientes:

Artículo 85: incorpora las funciones de control interno en los incisos d) Verificar balances de rendición de cuentas y e) Controlar la emisión de valores fiscales.

Artículo 86: reemplaza vinculación con cuentas nacionales, prevista en la ley 24156 por cuentas provinciales cuando en realidad debe mencionarse vinculación con las variables macroeconómicas provinciales.

Artículo 90: contiene un mayor detalle de las competencias de la Contaduría General de la Provincia que las previstas a nivel nacional para la Contaduría General de la Nación. Solo cabe señalar dos aspectos. En primer lugar, en el inciso n) se establece como responsabilidad de la Contaduría General de la Provincia “registrar las operaciones vinculadas con la gestión correspondiente a la Hacienda Pública”. Esta disposición genérica parece orientarse a la centralización de todos los

registros contables como tarea permanente de la Contaduría General de la Provincia lo que contradice la descentralización planteada en el inciso b) del artículo 85. Por otro lado, a través de la ley 15225 se agregó el inciso r) que faculta a la Contaduría General de la Provincia a efectuar registraciones que afecten los créditos presupuestarios y que constituyan regularizaciones en cuatro situaciones que se determinan explícitamente. A nivel nacional se faculta en general a la Contaduría General de la Nación a efectuar ajustes al cierre del ejercicio.

A partir del artículo 91 al 95 de la Ley 23767 se describe la tradicional contabilidad por ramas¹⁴ que contradice la definición de que debe existir un único sistema contable que tiene como principio básico el registro por una sola vez de cada transacción la que, a través de su procesamiento da origen a las distintas salidas y estados económico-financieros.

Las normas incluidas en los artículos citados son copia textual de las contenidas en el Decreto-Ley 7764 antes citado y se corresponden con la antigua visión de la contabilidad pública contemplada en la legislación nacional previa a la reforma de 1992.

En síntesis, el Título sobre Contabilidad de la Ley 13767 contiene disposiciones que se corresponden a dos modelos diferentes y contradictorios de sistemas contables.

Cuenta de inversión

La Ley 24156 fija el 30 de junio como fecha límite para su presentación al Congreso Nacional. En la ley nacional además de los estados de ejecución presupuestaria y del tesoro incluye entre las informaciones a presentar los estados contable-financieros de la administración central y gestión financiera del sector público y el comportamiento de costos, temas que no están previstos en la ley provincial. A su vez, la disposición provincial establece la obligatoriedad de presentación de

¹⁴ Este tema está presentado en el punto 2.2.1.1.c)

informaciones sobre situación de los bienes del Estado, que no está previsto en la legislación nacional.

El artículo 100 de la Ley 13767 establece que la rendición de cuentas¹⁵ se presenta dentro de los tres meses de inicio del período de sesiones ordinarias de la Legislatura, lo que lleva a que la fecha máxima de su elevación a la Legislatura sea el 1 de junio de cada año.

En ambos casos no se establecen límites temporales para el pronunciamiento del respectivo Poder Legislativo.

Por otro lado, la Ley 10869 Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos establece en su artículo 17 que la fecha de presentación de la cuenta de inversión por parte del Poder Ejecutivo, es el 15 de abril y además fija como destinatario el Tribunal de Cuentas sin hacer referencia alguna a la Legislatura Provincial. A su vez, se le fija al Tribunal de Cuentas un plazo de doce meses para pronunciarse y dictarla respectiva sentencia. Si ello no sucede se produce la aprobación ficta.

En síntesis, existe un marco jurídico contradictorio en la legislación provincial en materia de fecha de presentación de la cuenta de inversión, organismo responsable de su tratamiento y plazo para el pronunciamiento de aprobación o rechazo.

f) Control Interno

Tal como se menciona en el punto 2.2.1.1.e) la Contaduría General de la Provincia además de ser el órgano rector del subsistema de contabilidad es el organismo responsable de ejercer el control o intervención previa de la gestión financiera provincial. Ello está claramente establecido en los artículos 103, en las competencias específicas que le asigna el artículo 104 y en los artículos 105 a 111 que regulan la intervención de dicho organismo en los “actos administrativos que se refieran a la Hacienda Pública”, sus observaciones y tratamiento de las mismas.

¹⁵ Nombre que se le da en la Provincia de Buenos Aires, en forma más adecuada, a lo que a nivel nacional se denomina cuenta de inversión.

Esto último no solo incluye a los organismos del Poder Ejecutivo, sino también a los Poderes Legislativo y Judicial.

g) Responsabilidad administrativa patrimonial y rendición de cuentas

El título VII de la ley 13767 contiene disposiciones sobre responsabilidad personal de funcionarios por el incumplimiento de actos por los cuales se generen daños económicos al gobierno provincial siendo la Contaduría General de la Provincia el organismo responsable de iniciar la respectiva acción sumarial.

También en dicho título se establece la obligatoriedad y procedimientos para la rendición de cuentas ante la Contaduría General de la Provincia de quienes administren fondos provinciales.

Estas disposiciones que son necesarias de ser incluidas en un marco legal que rija la administración financiera no forman parte de la ley 24156. Esta situación debería tomarse en consideración al momento de encararse una actualización de dicha ley.

h) Vigencia de las disposiciones de la Ley

El artículo 124 de la Ley 13767 delega en el Poder Ejecutivo la fecha de puesta en vigencia de los subsistemas previstos, excepto en el caso del sistema de control que es de aplicación inmediata.

En la ley 24156, este principio, así como todas las demás disposiciones de la ley tienen vigencia en el primer ejercicio financiero posterior a la aprobación de la ley, obligando al Poder Ejecutivo a la definición del cronograma para su instrumentación plena.

En el caso específico del subsistema contable el artículo 89 de la Ley 13767 delega en la Contaduría General de la Provincia la facultad de definir la fecha en que se instrumentará la descentralización de las funciones en materia contable a las “gerencias o direcciones de administración financiera”.

En lo que se refiere al subsistema de presupuesto, la aplicación de sus normas fue suspendida por las leyes de presupuesto de los años 2012 a 2020. En las leyes de presupuesto 2021 a 2023 se suspendieron las normas de la integración informática de dicho subsistema al Sistema Integrado de Gestión Financiera (SIGAF) que se utiliza a nivel provincial.

Ley complementaria permanente de presupuesto

En forma similar a lo que acontece a nivel nacional, la Provincia de Buenos Aires cuenta con una ley complementaria permanente de presupuesto. En este caso se trata de la Ley 10189 aprobada en agosto de 1984.

La figura de la ley complementaria permanente de presupuesto surgió a nivel nacional en la década de los años 30 del siglo XX y su objetivo era darle carácter de permanencia en el tiempo a normas referidas al proceso presupuestario que se incluían en las leyes anuales de presupuesto. Todo ello como consecuencia de que las disposiciones de las leyes anuales de presupuesto solo tienen vigencia durante el período anual de ejecución presupuestaria. Al no contarse en esa época con una ley de administración financiera se requería contar con una ley cuyas disposiciones en materia presupuestaria tengan aplicación de naturaleza permanente.

Este criterio es recogido en el artículo 1 de la Ley 10189 que establece textualmente “Designase a la presente *Ley Complementaria Permanente de Presupuesto*, la que contendrá aquellas normas de carácter permanente y general que sean aplicadas por el Poder Ejecutivo u otros poderes para la formulación y ejecución del Presupuesto General de la Provincia”.

En uno de los fundamentos de dicha ley se señala textualmente lo siguiente: “El nuevo proyecto pretende adecuar las normas al sistema institucional recuperado en diciembre de 1983, legislando sobre una

cantidad de temas disímiles que hacen al conjunto de normas y prácticas presupuestarias y contables de carácter permanente”.¹⁶

Con la puesta en vigencia de las leyes de administración financiera carece de sentido contar con estas leyes complementarias permanentes de presupuesto. No obstante, tanto a nivel nacional como de la provincia dichas leyes siguen teniendo vigencia y son utilizadas no solo para incorporar normas vinculadas con la administración financiera en general y del proceso presupuestario en particular, sino que también, en algunos casos, incluyen disposiciones que modifican el marco legal vigente de funcionamiento de la administración pública. Esto origina, en algunos casos, confusiones sobre las disposiciones vigentes en materia de administración financiera pública cuando un mismo tema está contemplado en más de una norma legal y confusiones por no disponer de una visión única e integral de los tratamientos específicos de las leyes que son modificadas.

La Ley 10189 ha sido actualizada y modificada a través de las leyes anuales de presupuesto y cuenta con un texto ordenado aprobado por decreto 4502/98.

Está conformada por 5 capítulos. El primero se refiere a modificaciones presupuestarias que también son tratadas en la ley 13767 y en las leyes anuales de presupuesto. El segundo capítulo se refiere al tratamiento de los gastos financiados con recursos afectados, otorgamiento de anticipos a las municipalidades y otros tratamientos de relaciones financieras con los mismos. El tercer capítulo se refiere al tratamiento a dar a distintos regímenes de personal. El capítulo cuarto establece normas para la colocación de los depósitos oficiales y uso de excedentes transitorios. Por último, el quinto capítulo establece disposiciones de diversa naturaleza vinculadas con el tratamiento administrativo y financiero a dar a situaciones vinculadas con el funcionamiento de determinadas instituciones públicas provinciales y de relaciones con los municipios.

¹⁶ El subrayado es del autor.

Por último, cabe destacar que con posterioridad al citado texto ordenado se han incorporado nuevas disposiciones a la Ley 10189 a través de las leyes de presupuesto aprobadas a partir del ejercicio fiscal 1999 hasta el correspondiente al año 2023.

En síntesis, al igual que a nivel nacional sería conveniente derogar estas leyes complementarias e incorporar las disposiciones al marco legal vigente sea a la ley de administración financiera o el régimen legal que corresponda. Esto implicaría que en el futuro las disposiciones generales que se incluyan en las leyes de presupuesto deberían indicar el marco legal permanente que corresponda modificar.

Conclusiones

Del análisis realizado a las relaciones entre la ley nacional y la ley provincial, cabe señalar que existen muchas similitudes entre ambos marcos legales, tomando en cuenta que las normas constitucionales y las funciones y roles del sector público nacional y del sector público provincial presentan particularidades propias por tratarse de diferentes niveles de gobierno. Entre las normas similares cabe mencionar las siguientes:

- Legislan sobre los cuatro sistemas que constituyen el núcleo central de la administración financiera: presupuesto, crédito público, tesorería y contabilidad, sin incluir disposiciones sobre los sistemas vinculados de administración de recursos reales.
- Incorporan para cada uno de los sistemas, aspectos conceptuales y definiciones básicas similares.
- Establecen que la administración financiera está conducida por un órgano coordinador general y por órganos rectores para cada uno de los sistemas.
- En ningún caso hay referencias a la vinculación de la administración financiera con la planificación, ni referencia a la gestión pública orientada a resultados.

A nivel de cada sistema de administración financiera¹⁷ se presenta la siguiente situación:

- En materia presupuestaria la mayoría de las disposiciones son comunes en ambos instrumentos legales, con las siguientes particularidades: a) el ámbito de aplicación institucional presenta visiones diferentes en el articulado y como caso único en el país los presupuestos de ambas cámaras de la legislatura son aprobados por leyes específicas y en su ejecución no se rigen por las disposiciones previstas para el resto de la administración central, b) la ley provincial contiene normas que le asignan un mayor rol al Poder Legislativo, tales como la aprobación de los presupuestos de las empresas públicas y presentación en el proyecto de ley de presupuesto de estados de la deuda pública, c) se otorgan mayores flexibilidades al Poder Ejecutivo provincial en materia de aprobación de modificaciones presupuestarias y en los casos en que el presupuesto no fuere aprobado en término por la Legislatura Provincial.
- En lo que se refiere al crédito público las disposiciones en la ley provincial son más generales y a la vez más acordes con el funcionamiento actual de los mercados de capitales. A la vez, establece la obligatoriedad de presentar informes periódicos del estado de la deuda provincial al Tribunal de Cuentas y a la Legislatura Provincial e incorpora a una entidad financiera, como es el Banco de Provincia, en la aprobación de avales por parte de la Legislatura, situación que está expresamente excluida en la legislación nacional.
- En materia del subsistema de tesorería además de las funciones tradicionales de programación de caja compatibilizada con la programación de la ejecución presupuestaria y el procesamiento de ingresos y realización de pagos, se le asignan funciones de intervención en determinadas contrataciones que no se corres-

¹⁷ En la ley 13767 se los denomina subsistema reservando el concepto de sistemas para la administración financiera y el control.

ponden con las responsabilidades de una Tesorería. Por otro lado, si bien se define la existencia de la Cuenta Única del Tesoro se faculta a las tesorerías jurisdiccionales a efectuar pagos a terceros adicionales a los contemplados en los fondos permanentes y cajas chicas.

- En cuanto al subsistema de contabilidad se presentan normas contradictorias que se corresponden a dos modelos de procesamiento de informaciones contables diferentes. Por un lado, al igual que a nivel nacional contienen disposiciones que se corresponden con un sistema contable integrado único y común sustentado básicamente en el registro único de cada transacción el que se materializa en forma simultánea a la ocurrencia de una transacción financiera y donde se producen los estados contables económicos y financieros como procesamiento de dichos registros. Por otro lado, el mismo cuerpo legal contiene normas extraídas textualmente del Decreto-Ley provincial 7764 de Contabilidad, donde se contemplaba la tradicional contabilidad organizada por ramas y en la cual cada transacción se registra tantas veces como ramas que afecta. Esta situación implica que se contradice con el moderno principio básico de que cada gestión en la administración de recursos implica el registro simultáneo, automático y por única vez de la respectiva información y que, por tanto, la misma se materializa de manera descentralizada, en el lugar donde se lleva a cabo la respectiva gestión. Esta situación contradictoria no se presenta en la realidad práctica, tal como se señala en el capítulo XX referido a Contabilidad a partir de la instrumentación progresiva del SIGAF. Por tanto, se considera que en una futura revisión de la ley 13767 todas las disposiciones referidas a las ramas o brazos de la contabilidad pública deberían ser eliminadas.
- En materia de control, la ley 13767 contiene normas que se enmarcan en las disposiciones constitucionales de la provincia que

les asignan a organismos del Poder Ejecutivo¹⁸ la intervención previa en la ejecución de los gastos. Por tanto, su eventual revisión y asignación de esa responsabilidad a las instituciones ejecutoras, como se lleva a cabo a nivel nacional y que tiene amplia aplicación a nivel internacional, implicaría una revisión de las disposiciones constitucionales vigentes.

- Siguiendo la experiencia internacional y lo previsto en la Constitución Nacional, el control externo está a cargo del Tribunal de Cuentas, que cuenta con una ley específica. A nivel nacional es una tarea pendiente de cumplimiento la disposición constitucional de contar con una ley específica para el funcionamiento de la Auditoría General de la Nación.

En síntesis, teniendo en cuenta las particularidades que tienen el funcionamiento y roles del gobierno nacional y del gobierno de la Provincia de Buenos Aires, existen disposiciones en ambas leyes que podrían ser objeto de consideración en futuras revisiones de los respectivos marcos legales.

Por otro lado, se reitera lo afirmado anteriormente. El tiempo transcurrido desde la aprobación y puesta en vigencia de ambas leyes y la experiencia acumulada de su aplicación, unido a la conceptualización que el funcionamiento de la administración financiera debe ser cónsono con el nuevo modelo de gestión pública orientada a resultados¹⁹, hace necesario actualizar dichas leyes respetando los principios y objetivos básicos que enmarcaron su diseño.

18 Contaduría General de la Provincia, Tesorería General de la Provincia y Fiscalía de Estado.

19 Makón Marcos y Vega Mauro – Capítulo VII de Estudio de la Administración Financiera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ley 70.

EL ROL DEL ESTADO Y LA LEY DE SOLVENCIA FISCAL (LEY 25152/99)

Jorge Remes Lenicov¹

El rol del Estado y su impacto sobre el bienestar, el ordenamiento macro y el crecimiento

En todos los países el Estado interviene por tres motivos: a) prestar los servicios básicos, cobrar impuestos y mejorar la distribución del ingreso; b) ayudar a ordenar la macroeconomía; y c) crear condiciones para crecer mediante la mejora de la competitividad y la productividad.

a) El Estado y su impacto sobre el bienestar y la distribución

Cuando los gastos están bien direccionados y administrados, los impuestos son razonables y progresivos, y existen regulaciones para evitar monopolios y defender a los usuarios y consumidores, el sector público mejora el bienestar de la población y la distribución del ingreso.

¹ Economista (FCE-UNLP). En la función pública fue Ministro de Economía de la Provincia de Buenos Aires, Diputado de la Nación (PJ), Ministro de Economía de la Nación y embajador ante la Unión Europea. Fue investigador del Instituto de Investigaciones Económicas, profesor titular de Teoría Económica Coyuntural (FCE-UNLP) y director del Observatorio de la Economía Mundial en la UNSAM. Consultor del BID y del PNUD. Director de la Filial Provincia de Buenos Aires de la ASAP. Realizó más de 150 publicaciones académicas y de divulgación. Su último libro publicado: “115 días para desarmar la bomba”, Ed. Ariel. Planeta, 2023.

Estado costoso y semi destruido

Desde 2005 el gasto público consolidado como proporción del PIB se expandió aceleradamente y su nivel durante los últimos años es el más alto de la historia: 43 % del PIB. En relación con el promedio de la última década del siglo pasado aumentó unos 16 puntos del PIB.

Sin embargo, a pesar del mayor presupuesto, los servicios prestados (educación, salud, justicia, seguridad, etc.) no han mejorado ni la pobreza se ha reducido a pesar del creciente gasto social. Esto se debe a varios factores: se expandió en más de 80 % la planta de personal, que no eran necesarios o no contaban con las calificaciones mínimas para las tareas que deben realizar; se jubilaron personas que no habían aportado, duplicando la cantidad a financiar, y se otorgaron subsidios para las empresas de energía y transporte, cuando estos debieron concentrarse solo en los usuarios más necesitados. Por esos nuevos gastos no mejoraron los servicios ni aumentó la necesaria inversión en infraestructura y tampoco se avanzó para promover la actividad productiva y el empleo. La responsabilidad de lo sucedido corresponde a las tres jurisdicciones: Nación, provincias y municipios.

Es fundamental un Estado presente, pero su presencia no se debe medir por el monto gastado sino por la calidad de los servicios y de las funciones prestadas. Suele confundirse un necesario Estado presente con su tamaño y la cantidad de regulaciones; hay quienes creen que cuanto más grande, más presente, y no es así.

El Estado no debe ser una fuente de ingresos para militantes o desempleados. Tiene que incorporar solo los necesarios y los que están calificados para los servicios a prestar. Además, siempre se necesitan profesionales y técnicos en los cargos de conducción y que conozcan las tareas a desempeñar.

Según un estudio del BID², el Estado argentino es el más ineficiente de América Latina. Esa ineficiencia cuesta el 7,2 % del PIB, y para financiarla se aumentaron los impuestos en un 25 %. Esta enorme pér-

2 BID, Mejor gasto para mejores vidas, 2018.

dida de productividad y competitividad impacta negativamente sobre toda la sociedad, dificultando el crecimiento y la mejora del bienestar, sobre todo, de los más postergados.

Cuando el Estado está desorganizado y no cuenta con personal capacitado se pierden instrumentos, porque no se pueden implementar políticas específicas, educar a los jóvenes, dar buena salud, construir caminos. Así, no sirve para igualar oportunidades y crear las condiciones para el ascenso social.

¿Por qué la dirigencia política no explica qué debería hacerse para mejorar el funcionamiento del Estado? ¿Cómo se entiende que un Estado enorme no sirva para que los argentinos vivan mejor? ¿Cuáles deberían ser las funciones del Estado? ¿Cuánto es el gasto necesario para esas funciones? ¿Cuál debería ser el régimen laboral para mejorar la calidad de los servicios prestados? ¿Por qué el ausentismo es tan elevado? ¿Cómo debería ser la pirámide salarial? Es sabido que su achatamiento impide contar con buenos profesionales y técnicos, y así se descapitaliza el Estado, que fundamentalmente depende de su capital humano.

No faltan los que dicen que el Estado no debe medir sus costos, porque sus funciones son vitales para la sociedad y eso no tiene costo. En el fondo, al ocultar información relevante, es mucho más difícil controlar cómo y en qué se gasta. El desorden y la falta de estadísticas y auditorías ayuda a los deshonestos y a justificar las malas políticas. También la inflación ayuda a desordenar la administración pública.

¿No es llamativo que la población no tenga acceso a la información básica sobre el Estado? ¿Cuántos son los empleados y los contratados en cada municipio, provincia y en la Nación? ¿Qué hace cada empleado? ¿Cuáles son los costos y beneficios de los programas gubernamentales y de las compras e inversiones que realiza?

Presión tributaria insostenible

La política y administración tributaria tienen un rol muy importante para promover el crecimiento y el progreso social, porque, según cómo se lo diseñe, se puede promover la inversión y el empleo y ganar competitividad, contribuir a lograr una distribución de los ingresos más equitativa, solventar las erogaciones del Estado, aumentar la cobrabilidad y minimizar los costos de tiempo y administración para los contribuyentes.

A partir de 2003 comienza a aumentar la presión tributaria consolidada (Nación y provincias) para llegar al 33% del PIB en 2022: 13 puntos más en relación con la década de 1990, siendo la más alta de la historia. Para nuestro nivel de desarrollo y los servicios prestados, esa presión es altísima: semejante a la del promedio de los países desarrollados (33 %) y muy superior al promedio de América Latina (23 %). Pero lo es aún más para las empresas que trabajan en “blanco”, porque soportan una presión del orden del 50 % del PIB; lo mismo sucede con muchas familias, que además de los impuestos, tienen que hacer pagos adicionales al sector privado debido a la deficiencia de los servicios públicos de educación, salud o seguridad. A todo ello hay que sumarle el elevado impuesto inflacionario.

Entre 2003 y 2022 se pagaron alrededor de U\$S 900.000 millones más de impuestos que en la década del noventa. En valores monetarios actuales y en términos relativos al tamaño de la economía de los EE.UU., equivale al Plan Marshall que lanzaron después de la Segunda Guerra Mundial y que ayudó a la reconstrucción de Europa. En Argentina, todo indica que ese enorme esfuerzo se dilapidó por la manera en que se gastó, que no sirvió para mejorar el bienestar, crecer y alcanzar un mayor equilibrio regional.

El actual régimen castiga a los factores de producción por los impuestos al trabajo, a la bancarización, a las exportaciones, a los activos, a los productos tecnológicos, al “efecto cascada” de los Ingresos Brutos, y así se pierde competitividad.

Además, no es progresivo, ya que los pobres, en términos relativos, no pagan menos que el resto: los impuestos indirectos pesan más que los directos (ganancias, bienes personales), cuando deberían ser, como en Europa, proporciones parecidas.

Por otra parte, y a pesar del fuerte aumento, no alcanzó para solventar al Estado, y la mayor presión, las crecientes deficiencias de los servicios públicos y la política macroeconómica aumenta la predisposición a evadir. Estos fondos salen del sistema financiero formal y alimentan la fuga de capitales.

También deben rediscutirse los regímenes promocionales. Es parte de la política económica promover la inversión y el empleo mediante distintos instrumentos como exenciones y/o reducciones de impuestos, transferencia de tecnología, incentivos a las importaciones de bienes de capital, depreciación acelerada, etc. Pueden ser para un determinado sector, región, Pymes, startup, o incubadoras de empresas. Pero el régimen debe ser tal que evite la discrecionalidad y que se cumpla con el objetivo propuesto; además, se requiere control y evaluación de los resultados (costo-beneficio en términos económicos y sociales). Hubo experiencias fallidas, que fueron muy costosas y con beneficios muy escasos para la sociedad.

Finalmente, se debe tratar el tema de la administración tributaria: en Argentina la evasión es del orden del 35/40 %, cuando en Chile es la mitad y en los países desarrollados es del 16 %. No existe una buena política tributaria sin una administración eficaz. La elevada evasión perjudica el financiamiento del Estado, provoca deslealtad comercial y los trabajadores informales pierden su jubilación y obra social. Además, hay una madeja de más de 170 tributos y tasas que acarrear muchos problemas a los contribuyentes, pero también al fisco que los debe administrar y controlar. El régimen es muy complejo y engorroso.

El sistema tributario no cumple con sus funciones. Sin embargo, nunca se pudo hacer una reforma o revisión integral, y la mayoría de los gobiernos aumentaron los impuestos.

Federalismo fiscal inconcluso que no cumple su objetivo

La coparticipación es un instrumento para ayudar a lograr un desarrollo regional equilibrado y posibilitar la igualdad de oportunidades para todos los habitantes del país. La Constitución Nacional de 1994 obligó a contar con un nuevo régimen antes de fines de 1996, pero nunca se intentó avanzar. Por cierto, que el cambio debe estar coordinado con la reforma impositiva y del Estado.

Uno de los problemas del actual régimen es la falta de correspondencia entre lo que se gasta y se recauda. Las provincias gastan el 40% del gasto consolidado nacional, pero recaudan el 15% de todos los impuestos, con diferencias enormes entre ellas: unas recaudan menos del 10% de lo que gastan y otras más del 50%. Las consecuencias son negativas porque generan incentivos adversos: cuando no se hacen esfuerzos para recaudar, tampoco se lo hace para controlar lo que se gasta.

Otro problema surge porque la última Ley de coparticipación (1988) preveía el 57% de los ingresos nacionales para distribuir entre las provincias, pero la Nación, mediante innumerables modificaciones, transfiere sólo el 34%, a pesar que éstas se hicieron cargo de toda la educación y la salud. Además, el 16% de las transferencias son discrecionales. La Nación termina favorecida, lo cual podría explicar por qué nunca avanzó para cumplir con la Constitución.

Además, no es clara la manera en que se hace la distribución entre las provincias. El sistema debe ser redistributivo para ayudar a las de menores recursos. Una propuesta es distribuir por población, porque asegura que todos los habitantes del país, independientemente de lo que aporten, reciban la misma cantidad de fondos. Para afinar el índice se podrían agregar otras consideraciones como la cantidad de pobres, la densidad poblacional y la potencialidad productiva. Pero el actual régimen no responde a ningún criterio racional: provincias parecidas tienen coeficientes diferentes y entre los grupos de parecidas las distancias son enormes. Además, tampoco asegura buenos servicios públicos a los habitantes, y en particular a los pobres de las provincias más beneficiadas. La Provincia de Buenos Aires es muy

castigada: recibe apenas el 22/23% cuando cuenta con el 38% de la población, el 35% del PIB y el 40 % de los pobres; provincias parecidas, como Córdoba, Santa Fe y Mendoza reciben por habitante, en promedio, 80% más. Las del Norte y las del Sur reciben 3 veces más y algunas reciben 4 y hasta 5 veces más. ¿Qué hicieron las provincias beneficiadas con ese dinero? ¿Promovieron la actividad productiva o incorporaron más empleados públicos? ¿Sirvió ese dinero para reequilibrar el país? Posiblemente esa discriminación explique por qué muchas provincias tampoco apoyen el cumplimiento del mandato constitucional.

Estas características muestran el lento retroceso del federalismo y el aumento del unitarismo real. Sin embargo, la experiencia internacional muestra que se puede avanzar en la asignación de responsabilidades tributarias y de gastos y el diseño del esquema de transferencias. Países complejos, grandes y con enormes diferencias regionales lo han logrado: Estados Unidos en los años '60, posteriormente Italia y España, y en los '90 Brasil. En estos países el autofinanciamiento es más del doble que en Argentina, y la distribución entre provincia responde a indicadores objetivos. ¿Por qué no se llega a un acuerdo? ¿Nunca es el momento adecuado, aun cuando es frecuente escuchar el reclamo de gobernadores y políticos? ¿Por qué todos dicen que hay que promover al interior y no se analiza cómo y con qué instrumentos?

Es crucial enfrentar y resolver el problema, pero para ello es primordial tener en cuenta los intereses estratégicos del país y reconocer que la estabilidad y la eficacia de las instituciones son fundamentales para el desarrollo social y económico.

Jubilaciones paupérrimas e insostenibles

Existen 197 regímenes previsionales nacionales, provinciales, municipales y profesionales; son heterogéneos y el más relevante es el SIPA (nacional)³. La cobertura es muy alta pero la tasa de reemplazo

3 Datos tomados de H. Bertín, Hacia una historia del sistema previsional nacional de la Argentina, CEFIP-FCE-UNLP. Existen 3 regímenes nacionales, 6 especiales, 6 de

(monto de la jubilación en relación al activo) es de 47 %, y con moratoria es del 36%. Solo el 47 % completarían los 30 años mínimos a los 65 años. El gasto previsional total es del orden del 9 % del PIB y su déficit es del 4 % del PIB.

Este desequilibrio se agudizó en las últimas décadas por la creciente informalidad del mercado laboral y la duplicación de la cantidad de beneficiarios al incorporar personas que no hicieron aportes (cuyo origen fue, en parte, la informalidad). La tasa de sostenimiento (activos en relación a los pasivos), que en 2005 era de 2,3 bajó a solo 1,4 en 2020. Por esa razón, la mayoría de las jubilaciones son tan bajas y el régimen insostenible. Pareciera que se pasó de un régimen de naturaleza contributiva a otro de prestaciones mínimas. Los sistemas jubilatorios deben ser pensados para el largo plazo, porque una decisión errada afecta a varias generaciones; además, hay que tener en cuenta que para finales de la década de 2030 se termina el bono demográfico⁴.

El gran desafío para que el régimen sea sustentable, es aumentar la formalización del mercado laboral, la creación de empleo y la revisión de algunos parámetros, sobre todo de los regímenes especiales.

¿Por qué no se hace una discusión integral del sistema y de todos los subsistemas? ¿Cómo se los debería financiar? ¿Cómo se podrían mejorar las paupérrimas jubilaciones de la mayor parte de los beneficiarios? ¿Por qué se han mantenido tantos regímenes que permiten que algunos cobren mucho más que sus equivalentes en otros sistemas?

Una síntesis de la acción directa del Estado a través del gasto y los impuestos es su impacto sobre la distribución del ingreso: en los países europeos el Índice Gini (escala de 0 a 1) se reduce en 0,20 puntos con la intervención gubernamental, mientras que en Argentina lo hace en solo 0,06 puntos, cuando ambos tienen aproximadamente el mismo nivel de gasto y de presión tributaria.

retiro, 13 provinciales, 2 de bancos provinciales, 24 municipales, 51 de actividades riesgosas e insalubres, 24 complementarios y 67 de profesionales.

4 El bono demográfico aparece cuando la población en edad de trabajar (entre 14 y 59 años), supera a la población dependiente (niños y ancianos).

b) Ayudar a ordenar la macroeconomía

Cuando el Estado gasta más de lo que recauda, aparece el déficit, que siempre genera el aumento de la deuda y/o de la emisión monetaria y/o de los impuestos. Desde la recuperación de la democracia hubo déficit financiero en 33 años y equilibrio o superávit, en solo 6 años (2003-08). Los países más ordenados, que crecen y son creíbles, pueden tener un desequilibrio, acotado, y financiarlo con deuda.

La deuda pública siempre crece por el déficit fiscal, y cuando se acumula, llega un momento que no se puede pagar. En general, se usa la deuda para evitar el esfuerzo presente y cargárselo a los próximos gobernantes o a la siguiente generación. Seguramente los que sostienen que el déficit fiscal es irrelevante, son los que, implícitamente, imaginan que nunca se va a pagar la deuda.

En 40 años hubo que hacer varias renegociaciones, todas con quitas. La restauración democrática hereda retrasos de la deuda y la puede normalizar recién en 1987. En 1993 nuevamente hay problema con los acreedores y el país renegocia la deuda en el marco del Plan Brady. En 2001 se declaró el default, y para resolverlo se llevaron adelante dos canjes parciales, en 2005 y 2010, que se completaron con el pago a los *holdouts* en 2017. En 2020 se decide un nuevo canje de la deuda, también con una fuerte quita. Todo un récord mundial. Por eso los prestamistas le cobran a la Argentina una tasa adicional, sea para el sector público o el privado. Descuentan que habrá dificultades para cobrar su crédito⁵.

Ante esa realidad, hay dirigentes que dicen que no se puede crecer por culpa de la deuda, cuando, por ejemplo, en los últimos 12 años, no solo no se pagó la deuda, sino que se la aumentó, y tampoco creció la economía.

5 Si se hubiera cumplido con lo establecido por la Ley 25.152/99, denominada de Solvencia y Transparencia Fiscal y Calidad de la Gestión Pública, presentada por el autor, la deuda no sería un problema, habría más capacidad para controlar la inflación y no se necesitaría aumentar los impuestos.

¿Por qué no se discute el motivo del desequilibrio fiscal y cómo reducirlo? ¿Por qué siempre se opta por lo más sencillo en lo inmediato (tomar deuda) y lo más costoso para el futuro?

Como la mayor parte de la deuda pública es con organismos internacionales y bonistas (externos e internos) y, como se supone que estos últimos son grandes fondos o personas con capacidad de ahorro, el Congreso, por amplia mayoría, apoya la renegociación y las quitas, porque localmente se pagan muy pocos costos políticos dado que el problema está concentrado en un segmento chico de la población. Después, como nadie se hace cargo de los costos de esa acción, siempre se termina echándole la culpa al FMI y a los llamados especuladores. En realidad, los verdaderos responsables del déficit y de la deuda, son los que generan el desmanejo fiscal.

Los desequilibrios en el Estado no son inocuos, porque provocan desequilibrios en otros sectores y así se termina afectando al conjunto de la economía, como, por ejemplo:

- El déficit fiscal es un desahorro, cuando para crecer, se tiene que aumentar el ahorro para financiar la inversión.
- El aumento de la deuda pública reduce el crédito interno disponible para las familias y empresas, a la vez que aumenta su costo.
- La mayor emisión para financiar el déficit alimenta la inflación o dificulta reducirla.
- El aumento de los impuestos y sobre todo de fácil recaudación, en la mayoría de los casos, deterioran la competitividad y no ayudan a la producción ni al bienestar de la población.
- Los ajustes del gasto, cuando aparecen las crisis, se hacen recortando la inversión o achatando la pirámide salarial, lo cual termina perjudicando a la sociedad y al propio Estado, porque desincentiva el ingreso de profesionales o personal más calificado.

c) Promover el crecimiento

La mayor acumulación de los factores de la producción y el aumento de la productividad y la competitividad son centrales para crecer, au-

mentar las exportaciones y mejorar los salarios reales. El Estado tiene una gran responsabilidad a través de la expansión de la infraestructura económica y social, la provisión de buenos servicios, las regulaciones para evitar prácticas monopólicas y defender a los consumidores, una justicia independiente que sea eficaz en tiempo y forma, impuestos que no sean abusivos y promuevan la acumulación de los factores de la producción, subsidios a los más necesitados, apoyo a los sectores definidos como prioritarios o estratégicos, estabilidad en las reglas de juego, etc.

Como el Estado no cumple con sus funciones, hay que asumir el gran desafío de su transformación. El Estado no puede ser un estorbo, sino que tiene que agregar valor y convertirse en uno de los factores que promueva el crecimiento y la mejora del bienestar. Como es una tarea microeconómica, se requieren muchos años para avanzar con las reformas y observar sus resultados. Para que esta tarea sea exitosa, es fundamental un acuerdo entre los partidos políticos para implementarla y darle continuidad.

Ley de solvencia y transparencia fiscal y calidad de la gestión pública nacional (L. 25152/99).

Hace 25 años, cuando era diputado nacional presenté un proyecto de ley para reorganizar el Estado nacional y para que alcance y sostenga el equilibrio fiscal, a la vez que se invitaba a las provincias para que hicieran lo mismo. Se presentó en 1998 y se aprobó en septiembre de 1999. Lamentablemente duró muy poco tiempo, porque al no haber voluntad política para resolver ambos problemas (desequilibrio y reformas internas) se fue modificando hasta quedar desnaturalizada.

En aquellos años el gobierno nacional tenía déficit y también problemas sobre la organización y funcionamiento de la administración pública, tanto en materia del gasto como de los ingresos. Después de 25 años continuamos teniendo altos déficits fiscales y la organización del Estado nacional y de las provincias ha empeorado, cuyo resultado

es el deterioro de la calidad y cobertura de los servicios prestados y la pérdida de productividad y competitividad.

Este tipo de planteo y reformas no generan réditos inmediatos y exceden el período habitual de un gobierno. La propia complejidad de las modificaciones a realizar demanda una firme determinación reformista, decisión y voluntad política, una adecuada capacidad de diseño, gran perseverancia en la ejecución y tiempo para consolidar las transformaciones y medir sus resultados.

Los objetivos de la ley. Tenía tres objetivos: a) alcanzar y sostener el equilibrio fiscal de la administración nacional y crear un fondo anticíclico; b) mejorar la calidad y la transparencia de la gestión pública; y c) invitar a las provincias a tener igual comportamiento.

El contenido. Principales características de la Ley. En el Congreso hubo discusiones y algunos cambios, básicamente en términos del estiramiento de los plazos para alcanzar el equilibrio, pero no se modificó el espíritu del proyecto.

Los aspectos macro fiscales

1. La Ley planteaba lograr el **equilibrio fiscal** nacional en el año 2002 con la siguiente secuencia de reducción del déficit: 1999: 1.7 %, 2000: 1.3% y 2001: 0.6%. El cumplimiento de esta meta permitiría aumentar el ahorro interno, reducir el peso de la deuda, y bajar el costo del financiamiento. Los tres son vitales para sostener la inversión y favorecer la creación de puestos de trabajo.
2. La segunda regla de comportamiento se refería a la **evolución del gasto público primario**. El mismo solo podría crecer al mismo ritmo que el PBI, lo cual obligaba al Estado a ser más eficiente para poder prestar más y mejores servicios públicos.
3. Al estar fijada una senda tendiente al equilibrio sostenido y el gasto como proporción al PBI, entonces la **presión tributaria de la administración nacional** debería tener un comportamiento semejante. Se definía un límite para la presión impositiva de los

recursos de recaudación nacional en el 18 % del PBI, que debería ser alcanzado con mejoras en la administración tributaria. Ello permitiría asumir el compromiso no solo de no crear nuevos impuestos nacionales sino de reducir su incidencia, lo que permitiría mejorar la distribución de los ingresos y la competitividad de la economía.

4. **La deuda pública nacional** sólo podría crecer hasta 2001 para financiar el déficit fiscal. Esto significa que desde el comienzo del nuevo siglo la deuda debería reducirse gradualmente en relación al PBI. Como consecuencia, se obtendría una disminución de la vulnerabilidad frente a los movimientos de capitales internacionales y el saldo a pagar por la próxima generación.
5. Se creaba un **Fondo Anticíclico Fiscal**. La política fiscal, cuando se define como proporción del PBI tiene tendencias perversas: refuerza el auge en los buenos tiempos, a través del mayor gasto público, y acentúa la caída en los malos, como consecuencia de su necesaria contracción (cuando es más necesario sostenerlo para paliar las crisis). Por ello se creaba un Fondo que acumule recursos en la expansión de modo que al momento de la reversión del ciclo -durante la recesión- puedan ser utilizados como mecanismo compensador para ayudar a su superación. El objetivo era llegar a contar con recursos acumulados equivalentes al 3 % del PBI en dos períodos de gobierno.
6. Se deberían elaborar **presupuestos plurianuales**, de hasta 4 años, para extender el horizonte de certidumbre y, por tanto, de credibilidad fiscal y macroeconómica. Estos presupuestos serían de carácter informativo y deberían contener el programa de inversiones, el uso del crédito internacional y la proyección financiera (recursos por rubros, gastos y resultado). Esto mejoraría las posibilidades de planeamiento del sector privado y ayudaría a elevar la tasa de crecimiento de largo plazo.

Los cambios en la gestión del Estado

Los equilibrios macroeconómicos, la estabilidad de precios y el crecimiento no garantizan, *per se*, las mejoras necesarias en la competitividad y la distribución de los ingresos. Por ello es crucial efectuar reformas en la gestión del Estado. Sin cambios en la gestión pública es difícil pensar en políticas activas para favorecer a las Pymes, las regiones postergadas y los sectores que se consideren estratégicos, así como también llevar adelante con éxito políticas que mejoren la educación y la salud y atiendan la situación de los más desprotegidos.

7. Se proponía la **formulación de Convenios-Programa** con objetivos, metas e instrumentos bien delimitados, flexibilidad en su administración y mecanismo de premios y castigos para sus responsables, según sean los resultados. Se aplicarán a la administración y también en los organismos descentralizados.
8. **Los redundantes y los nuevos organismos.** Para evitar duplicaciones en las estructuras, se debían eliminar los organismos redundantes, en particular, los organismos descentralizados cuando sean financiados por rentas generales en más del 90 % de sus gastos (con la excepción de las universidades nacionales y el CONICET). No podrán crearse fondos u organismos que impliquen gastos extrapresupuestarios. Toda creación de organismos descentralizados y empresas públicas financieras y no financieras, requerirá el dictado de la ley respectiva.
9. **El perfeccionamiento del proceso presupuestario, los sistemas de control y la información.** En el proceso presupuestario se deberá evaluar la ejecución presupuestaria del año anterior, la explicación de las diferencias, las medidas a instrumentar por los desvíos y el funcionamiento del programa de evaluación de calidad. Para ello se propone crear un programa en la Jefatura de Gabinete de Ministros, orientado a la evaluación sistemática de la eficiencia y eficacia de los programas y del desempeño de sus responsables.

Se deben mejorar y ampliar los **sistemas de información y su acceso**. Toda la información deberá ser pública y de libre acceso a cualquier interesado. Ello permitirá mejorar la transparencia de la gestión, y aumentar la eficacia del proceso de decisión y control. Además, se deberá informar al Congreso Nacional de manera trimestral en el caso de la ejecución presupuestaria. Semestralmente deberá informarse acerca de la marcha de las reformas y anualmente sobre la cuenta de inversión.

Para un mejor **control del gasto en asistencia social** se crean los Consejos de la Comunidad para lograr un más efectivo control y se instala un programa especial para la evaluación sistemática de la calidad del gasto público, orientado al seguimiento de la marcha de los programas y del desempeño de sus responsables.

El rol de las Provincias

Es difícil imaginar el orden fiscal y la transformación del Estado sin el concurso de las Provincias y a través de estas, de los Municipios. Representan casi la mitad del gasto público, y tienen a su cargo gran parte del gasto en educación, salud, seguridad y justicia.

Los consensos

Para implementar esta legislación y que perdure en el tiempo es necesario el consenso entre los partidos políticos, porque este tipo de reformas son de mediano y largo plazo superando varios periodos gubernamentales y se requiere su continuidad. Si se consolida la macroeconomía y se afianza el equilibrio fiscal se estarían creando las condiciones para que, a partir de una profunda transformación del Estado, se pueda avanzar en el aumento de la competitividad y la mejora en la distribución del ingreso, requisitos básicos para que el país se desarrolle.

LOS ESFUERZOS PARA CAMBIAR EL SISTEMA DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Francisco Eggers¹

Necesidad de integración de los sistemas de administración financiera en la administración pública

Hay muchas discusiones acerca de cuáles deberían ser las políticas a aplicar en Argentina; lo que no parece seriamente en discusión (al menos, abiertamente) es la necesidad de hacer más eficientes y transparentes a las administraciones estatales. Pero, para lograrlo, se requiere un análisis integral de la administración que se quiere mejorar, y llevar adelante una gran cantidad de acciones que implican esfuerzos, conflictos con intereses creados, y tiempo. Y no hay garantía de que esas acciones “rindan” políticamente en el corto plazo, que es el horizonte de tiempo en que se han concentrado generalmente las conducciones políticas en las últimas décadas.

La eficiencia en el sector público tiene múltiples dimensiones; una de ellas (no menor) es la financiera: el uso adecuado de los recursos

¹ Licenciado en Economía y Especialista en Administración Financiera del Sector Público (UBA). Fue Director de la Oficina Nacional de Crédito Público del ME de la Nación, Vicepresidente y luego Director del Banco de la Provincia de Buenos Aires. También fue Director Provincial de Política de Financiamiento y Crédito Público y actualmente Asesor del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. Es docente en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la UCALP y en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP como profesor Adjunto en la cátedra de Finanzas Públicas.

públicos para lograr los objetivos propuestos. Esto exige, como mínimo, establecer con precisión para qué se quieren usar los recursos (objetivos y metas), analizar cuáles son las mejores alternativas, conocer cómo se están usando los recursos y el grado de consecución de las metas propuestas, de modo de poder identificar rápidamente los desvíos y tomar las medidas correctivas pertinentes. Para esto, se requiere información relevante en relación con los objetivos de la administración financiera. Esa información debe ser confiable y oportuna; debe resultar útil y estar disponible en los tiempos necesarios para la toma de decisiones. Por ello, son destacables los esfuerzos para el diseño e implementación de sistemas integrados de información financiera, como alternativa superadora a ejecutar las funciones de contabilidad, presupuestación, administración de los ingresos y egresos de fondos (tesorería), endeudamiento público, contrataciones del Estado, administración de personal, y otras relacionadas con la administración financiera del Estado, sin una conexión sistemática y oportuna entre ellas. Y es de destacar que los esfuerzos en ese sentido han sido acompañados por el impulso a la técnica del presupuesto por programas; que, aun no logrando plenamente sus objetivos, es conceptualmente superior al criterio de presupuestar sobre la base de lo que se asignó a las distintas reparticiones en los ejercicios previos.

Las tecnologías de información y comunicaciones han revolucionado los modos de producción a partir de la década de 1970. La posibilidad de tener computadoras situadas en distintos lugares, pero conectadas en red, abrió la posibilidad de compartir información de forma prácticamente instantánea.

En materia de administración financiera, especialmente tratándose de organismos complejos, la información compartida de esta manera permite que cada nodo de la red cuente con información generada por los restantes, que puede ser un insumo importante para sus tareas. Permite, también, que esto se realice en forma eficiente: con bajos costos de transmisión de la información y sin demoras relevantes. Y que se centralice la información, de modo que se la pueda

procesar y obtener conclusiones a partir de ello; para lo cual debe haber una consistencia metodológica en la red: no debe concebirse cada nodo como una unidad aislada, sino como parte de un sistema.

Las resistencias al cambio

Parece innecesario, en estos tiempos, hablar de las ventajas de que la información se maneje en red y sistemáticamente, para lo cual hay que contar con los medios técnicos para implementarlo: en primer lugar, el sistema informático adecuado, incluyendo el software, hardware y el personal capacitado, o las posibilidades de capacitarlo. Pero, cuando se piensa en la implementación de un cambio profundo, en organismos acostumbrados a un esquema previo, carente de comunicación en línea y coordinación centralizada, también hay que considerar los obstáculos.

En primer lugar, las personas que deben operar el sistema en red suelen estar acostumbradas a trabajar de otra forma, de hacer sus tareas como las han hecho tradicionalmente. Es necesario capacitarlas para que trabajen de forma distinta, lo que puede llegar a tener su complejidad, si se les va a pedir a esas personas que modifiquen significativamente sus tareas.

En segundo lugar, está la resistencia al cambio. Si el personal está acostumbrado a hacer las cosas de una determinada forma, probablemente perciba que así está bien; por ejemplo, puede existir honestamente la convicción de que la información debe manejarse, por algún motivo, en forma confidencial, y que compartirla puede llevar a “filtraciones” indeseadas. Y es posible que, al implementar un cambio, inicialmente haya problemas y desajustes, lo que lleve a pensar que el cambio no debe hacerse, y en función de eso se generen resistencias.

Además, el “saber hacer” el trabajo es un activo para todo trabajador. La exigencia de dejar de hacerlo de la forma acostumbrada, puede hacer que la gente sienta que pierde parte de un capital acumulado: su experiencia en cómo hacer sus tareas. Eso podría llevar, consciente o

inconscientemente, a una falta de colaboración con la implementación de un nuevo sistema, que atenta contra su éxito.

Y, además, puede haber resistencias de los funcionarios de cada sector a compartir la información que generan, por varias razones:

- Compartir la información puede ser percibido como una pérdida de poder, si implica dejar de ser el “dueño” de la misma, ya que a partir de la integración de los sistemas esta información se comparte automáticamente.
- Y podría implicar la posibilidad de someterse al escrutinio de otros actores, que puedan tener acceso no sólo a los datos, sino también a sus procesos.
- Esto puede generar el temor de que haya terceros con acceso al sistema, que eventualmente critiquen la consistencia de la información y los modos en que se procesa, aunque más no sea para mejorar la comparabilidad con los datos generados por los otros subsistemas.

Lo que antes era un sistema autónomo, se transforma en un subsistema, lo que para algunos puede significar una desjerarquización de su área. Y este tipo de resistencia puede ser la más efectiva, porque son los responsables de las áreas los que pueden estar en mejores condiciones para obstaculizar el éxito del nuevo sistema.

La administración financiera pública hace 30 años

A principios de la década de la década de 1990, la administración financiera pública en Argentina –tanto nacional como provincial– aparecía fragmentada, sin una adecuada integración de la contabilidad, la tesorería, el presupuesto y el crédito público, y sin un buen aprovechamiento del desarrollo informático ya existente en ese momento.

La falta de información oportuna, centralizada y compartida, puede implicar, entre otras cosas, que los funcionarios no cuenten con los datos necesarios para tomar las mejores decisiones. Las consecuencias de esto son particularmente graves cuando la alta inflación deja

obsoleta en poco tiempo la información de los movimientos de caja, contables o presupuestarios; y también cuando hay escasez de fondos para pagar los gastos, lo que exige optimizar el uso de los pocos recursos financieros con que se cuenta.

Una anécdota puede ilustrar esta situación. En 1991 la Provincia de Buenos Aires, por falta de fondos suficientes, pagaba los sueldos en forma desdoblada; esto implicaba un perjuicio para una parte de sus empleados y funcionarios, y un costo político significativo para las autoridades. A los efectos del pago de sueldos, las reparticiones calculaban sus necesidades, y la Tesorería General les transfería en función de esos cálculos. Pero la Policía de la provincia, probablemente por errores en sus registros, solicitaba fondos que excedían sus reales necesidades. Como esa anomalía tardó meses en detectarse, los fondos excedentes no eran devueltos, y quedaban en las cuentas de la Policía, llegando a acumularse un monto que hubiera permitido, en ese lapso, el pago oportuno de sueldos a una parte significativa de la Administración Provincial.

La falta de transparencia informativa, tanto en cuanto a relevancia, nivel de detalle como (muy importante) disponibilidad oportuna, limita la capacidad de controlar a la Administración por parte de organismos especializados, legisladores, periodistas, organizaciones no gubernamentales, y ciudadanía en general. Pero, además, acota las alternativas de endeudamiento, ya que resulta difícil convencer a un inversor que preste su dinero a quien no brinda la información necesaria para evaluar la decisión.

A principios de los 90, el financiamiento de la Provincia se concentraba principalmente en el Banco Provincia –que, por esos años, llegó a enfrentar serias dificultades financieras–, y en menor medida en el Gobierno Nacional, cuyo apoyo crediticio era limitado. Además, se apelaba al recurso de demorar pagos a proveedores y contratistas; lo que resultaba, en definitiva, muy costoso, porque contribuía a que los precios que la Administración Provincial pagaba fueran muy caros (claramente superiores a los que pagaba el sector privado al contado),

al tener implícito un costo de financiamiento muy difícil de calcular, ya que los retrasos eran de magnitud variable. Esa incertidumbre hacía que los proveedores habituales cotizaran precios que los cubrieran de eventualidades (al menos, bajo condiciones esperables); y los potenciales proveedores que podrían competir con ellos se abstuvieran de presentarse como oferentes de la Administración Provincial, dejando vía libre a comportamientos oligopólicos.

En 1992, una vez saneadas sustancialmente las finanzas, las autoridades de la Provincia comenzaron el camino tendiente a emitir bonos internacionales para financiar obras públicas. Una de las condiciones necesarias era publicar datos financieros (ejecución presupuestaria de gastos y recursos, estado de la deuda pública) de la Provincia de los últimos cinco años, en un formato comprensible para las firmas calificadoras de riesgo –requeridas para ese tipo de emisión– y para los inversores financieros internacionales.

La Contaduría General de la Provincia tiene, entre sus funciones, la de elaborar la ejecución presupuestaria; pero, a falta de un sistema integrado, para poder procesar la información en el formato requerido, hubo que imprimir los datos desde las computadoras de la Contaduría, y pasarlos manualmente a computadoras del Ministerio de Economía; procedimiento claramente poco práctico, existiendo ya la tecnología que hubiera permitido lograr el resultado buscado en forma más eficiente.

En cuanto a deuda pública, ni siquiera había datos confiables de su stock, menos de su evolución. La deuda principal tenía como deudor a la Administración Provincial (es decir, al “Tesoro”) y como acreedor al Banco Provincia, con el cual se pudo llegar a una conciliación luego de negociaciones que se extendieron durante varios meses, debido a que gran parte de la deuda estaba constituida por “descubiertos” (adelantos que había hecho el Banco para pagar sueldos o para la construcción de una central de generación eléctrica), que no tenían una tasa explícita acordada; y el Banco contabilizaba la deuda aplicando una tasa activa que terminaba incrementando varias veces su valor.

Por otra parte, la Administración de la Provincia de Buenos Aires tenía con el Gobierno Nacional deudas y acreencias; estas últimas, derivadas principalmente de impuestos provinciales adeudados por empresas públicas nacionales; pero, como era de esperar, los números provinciales diferían de los nacionales. Hubo que conciliar ambas visiones, para llegar a una trabajosa compensación de deudas y créditos, que requirió de un acuerdo político entre el Gobernador y el Ministro de Economía de la Nación para saldarse. En este caso, las deudas de la Provincia con la Nación se pagaron por completo con las acreencias (quedó saldo a favor de la Provincia); pero, más allá de eso, el problema era que, como parte de la tarea de determinar con precisión las obligaciones de la Provincia, y a falta de un sistema de información financiera integrado, hubo que recabar los registros de los distintos entes provinciales que alegaban tener acreencias con el Gobierno Nacional, o que eran señalados por el Gobierno Nacional como deudores, por distintos conceptos.

Y también había deuda derivada de varios programas de préstamos de organismos multilaterales de crédito, cuya administración estaba a cargo de unidades ejecutoras pertenecientes a diferentes ministerios, los que ejecutaban los proyectos para los cuales estaba destinado cada financiamiento. En conjunto, la suma de los saldos deudores derivados de esos préstamos representaba una porción relativamente menor de la deuda provincial; pero era necesario determinarla, para completar la información. Si hubiera habido un sistema provincial de crédito público en esa época, las unidades ejecutoras habrían tenido la obligación de registrar toda la información pertinente en un sistema coordinado centralmente; en lugar de eso, hubo que recolectar la información en cada Unidad Ejecutora de cada préstamo, apelando a la buena voluntad de sus responsables.

Las instituciones como condicionantes de los cambios

El Gobierno Nacional decidió, a partir de la Ley 24156, reformar su administración financiera y sus sistemas de control, incluyendo la normatización de los sistemas de contabilidad, presupuesto, contaduría y crédito público y su integración en un único sistema de información financiera; la adopción de las técnicas del Presupuesto por Programas y la reforma de los sistemas de control. Esto fue seguido por la adopción de sistemas informáticos funcionales a estos objetivos, que han ido evolucionando en el tiempo², y el desarrollo de sistemas complementarios como los de contrataciones, inversión pública, administración de bienes y de personal.

Además de poner en marcha su propia modernización, el Gobierno Nacional buscó “exportar” la reforma del sistema de administración financiera a los gobiernos subnacionales: en el convencimiento de que era necesario modernizar las administraciones públicas provinciales, los funcionarios del Ministerio de Economía de la Nación ofrecieron su experiencia y recomendaron a las provincias adoptar sistemas integrados de información financiera, similares a los que estaban siendo implementados a nivel nacional.

Las autoridades del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires adhirieron a la idea, con el fin de hacer más eficiente la administración financiera provincial y contar con información “en tiempo real”, en el sentido de poder seguir la evolución de los recursos y los gastos públicos –en sus diferentes etapas– a medida que se va produciendo; lo equivalente a estar viendo el tablero de control de una nave, en lugar de recibir informes con retraso acerca de las variables que están en ese tablero.

Pero hay una diferencia importante entre la organización administrativa nacional y la provincial. En la Nación, todos los órganos rectores del sistema dependen del Ministerio de Economía. Inicialmente,

2 Actualmente está en uso el e-SIDIF (Sistema Integrado de Información Financiera Internet), complementado con el SIGADE (Sistema de Gestión de la Deuda Pública), desarrollado por la UNCTAD.

la Secretaría de Hacienda fue designada como Órgano Coordinador de los Sistemas de Administración Financiera; luego, se estableció que ese rol se compartiría con la Secretaría de Finanzas; pero ambas dependen del Ministerio de Economía, lo que facilita la coordinación entre ellas. La Contaduría General de la Nación (órgano rector del subsistema de Contabilidad) y la Tesorería General de la Nación (órgano rector del subsistema de Tesorería) se encuentran en dependencia jerárquica directa del Secretario de Hacienda. La Oficina Nacional de Presupuesto (órgano rector del subsistema presupuestario), forma parte de la Subsecretaría de Presupuesto, que a su vez depende de la Secretaría de Hacienda. Y la Oficina Nacional de Crédito Público depende de la Subsecretaría de Financiamiento, dependiente de la Secretaría de Finanzas. Así, la autoridad sobre los sistemas del órgano coordinador de los mismos se refuerza y apoya en la estructura jerárquica formal preexistente.

En la Provincia de Buenos Aires, los responsables de las áreas de Presupuesto y de Crédito Público también dependen del Ministerio de Economía. Pero no ocurre lo mismo con la Contaduría General y la Tesorería General.

La Constitución de la Provincia de Buenos Aires establece la mecánica de designación y las tareas principales de algunos funcionarios, como el Contador de la Provincia, el Subcontador, el Tesorero, el Subtesorero, el Fiscal de Estado, el Presidente y los vocales del Tribunal de Cuentas, y el Director General de Escuelas. En función de ello, a las reparticiones que encabezan se las suele denominar “organismos de la Constitución”³. El nombramiento, por parte del Poder Ejecutivo, del Contador, Subcontador, Tesorero, Subtesorero, y Fiscal de Estado requiere el acuerdo del Senado. En el caso de los cargos de conducción de la Contaduría General y la Tesorería General, es por cuatro años;

3 La Constitución menciona, además, a otros funcionarios, como el Gobernador, Vicegobernador, legisladores, jueces, miembros de la Junta Electoral y el Defensor del Pueblo.

en tanto el Fiscal de Estado, de acuerdo a la Constitución, es “inamovible”⁴.

Este status hace que la Contaduría General y la Tesorería General de la Provincia, no sólo no formen parte del Ministerio de Economía, sino que incluso puedan manejarse con cierta autonomía. La coordinación, a menudo, requiere de una relación jerárquica: si hay desacuerdo, tiene que haber alguien que pueda imponer una decisión. Y la coordinación no puede recaer en el Gobernador de la Provincia, que tiene gran cantidad de temas a su cargo, muchos de los cuales representan urgencias de corto plazo; y que no siempre tiene los conocimientos técnicos necesarios para laudar entre visiones diferentes. El cambio en el sistema de administración financiera requiere una decisión política al más alto nivel, y sus espinas (las peleas que hay que dar para imponerlo) a veces se perciben antes que sus frutos.

En la administración financiera pública nacional, tanto la Contaduría General, la Tesorería General, la Oficina Nacional de Presupuesto, como la Oficina Nacional de Crédito Público, trabajaron en forma conjunta y coordinada; una vez tomada la decisión de implementar el cambio de sistemas por parte de las autoridades económicas, todo el personal de los organismos trabajó en pos de ese objetivo; porque estaban convencidos de que era un mejor sistema que el preexistente, o porque esa era la orden que tenían que ejecutar.

En la Provincia de Buenos Aires, en cambio, la Subsecretaría de Finanzas (de la cual dependía en ese momento la Dirección Provincial de Presupuesto, y de la cual también dependió a partir de 1996 la Dirección Provincial de Crédito Público, creada ese año) estaba convencida de la necesidad de implementar el cambio. Pero no todas las autoridades y personal de la Contaduría General y la Tesorería General de la Provincia exhibieron el mismo grado de convencimiento o

4 Puede ser destituido por el Senado, pero para eso se requiere el voto condenatorio de dos tercios de los miembros presentes de esa cámara; y que, previamente, haya sido acusado por al menos dos tercios de los miembros presentes de la Cámara de Diputados, de delitos en el desempeño de sus funciones o falta de cumplimiento a los deberes de su cargo.

compromiso, lo que contribuyó a las demoras en la definición, aprobación e implementación del Sistema.

Control “ex ante y ex post” versus control “sólo ex post”

Por otra parte, la reforma de la administración financiera nacional se adoptó junto con una modificación, aprobada por ley, que buscó separar el control de la gestión. A tal fin, se estableció que los organismos de control, tanto interno al Poder Ejecutivo (la Sindicatura General de la Nación, dependiente del Presidente) como externo (la Auditoría General de la Nación, dependiente del Congreso), tuvieran como misión el control posterior (o “ex post”) de la gestión de las entidades que conforman el sector público nacional.

Esto tiene la ventaja principal de agilizar la gestión. Lógicamente, cada organismo, cuando va a tomar una decisión, analiza internamente no sólo la conveniencia de la misma, sino también que sea conforme al derecho; para esto último tiene un servicio de asesoramiento jurídico. Pero todas las instancias por las que pasa la decisión dependen del funcionario que se hará responsable de ella y, por lo tanto, están comprometidas con el objetivo de que se tome en forma oportuna, en los tiempos en que se necesita. Una vez tomada la decisión, hay claros responsables de ella: los que participaron de su gestión.

En este esquema, es clave que los organismos encargados del control ex post:

- Tengan plena autonomía respecto de los responsables de la gestión⁵;
- Estén suficientemente empoderados para recabar información;
- Posean la competencia técnica necesaria para procesar esa información y elaborar informes con la celeridad suficiente para que los informes resultantes sirvan para corregir lo que se está haciendo mal, y

⁵ Este principio se cumple en el caso de la Auditoría General de la Nación, no tanto en el caso de la Sindicatura General de la Nación.

- tengan la capacidad de sancionar las conductas detectadas como manifestamente contrarias al interés público; más allá de la revisión de los actos por parte del Poder Judicial.

Estas condiciones no siempre se cumplen en la administración nacional; por ejemplo, puede ocurrir que una auditoría sobre las adjudicaciones realizadas en el año 2018 por la Administración Nacional de Seguridad Social (ANSES) sea aprobada y publicada cinco años más tarde, en diciembre de 2023, lo cual no es lo ideal en términos de celeridad.

Cuando hay un control previo (“ex ante”) a que se sancione un acto administrativo que implique la toma de una decisión, en teoría habría menos probabilidad de que dicha decisión no se ajuste a las normas: los organismos de control la analizarán antes de que se concrete y, si encuentran que no se condice con el derecho vigente, tendrán la capacidad de frenarla. Pero, como su misión es impedir desvíos de las normas, y no el éxito de la gestión, los organismos de control pueden tomarse tiempos para el análisis que hagan que una decisión, una vez tomada, pierda efectividad, por el paso del tiempo; por ejemplo, la compra de un equipo, que se termine concretando meses después de que se detecte su necesidad.

En la Provincia de Buenos Aires, el artículo 38 del Decreto-Ley 7543/69 (Ley Orgánica de la Fiscalía de Estado) establece el control ex ante en la generalidad de los expedientes en los que se tramitan decisiones de cierta importancia⁶. Esta norma, si bien sancionada durante un gobierno militar, tuvo modificaciones aprobadas por la Legislatura

6 Su texto dice: “El Poder Ejecutivo y los institutos autárquicos sólo podrán decidir los expedientes en que pudieren resultar afectados los intereses patrimoniales de la Provincia con el previo informe de la Contaduría General, dictamen del Asesor General de Gobierno y vista del Fiscal de Estado. Esta disposición comprende:

- a) Todo proyecto de contrato que tenga por objeto bienes del Estado, cualquiera sea su clase.
- b) Toda licitación, contratación directa o concesión.
- c) Las transacciones extrajudiciales que se proyecten.
- d) Todo asunto que verse sobre la rescisión, modificación o interpretación de un contrato celebrado por la Provincia.

en vigencia de la democracia, sin alterar el párrafo que consagra la necesidad de un control previo a la toma de decisiones (o “ex ante”) por parte de la Asesoría General de Gobierno, de la Contaduría General de la Provincia y de la Fiscalía de Estado.

En el caso de la Contaduría General, este criterio se apoyaría en una interpretación del Artículo 158 de la Constitución provincial, que establece: “El contador y subcontador no podrán autorizar pago alguno que no sea arreglado a la ley general de presupuesto o a leyes especiales, o en los casos del artículo 163”⁷. A su vez, se dice que el Tesorero no puede pagar si no lo autorizó previamente el Contador.

Se podría interpretar que el propósito del Artículo 158 fue que no se realizara pago alguno que no tenga autorización presupuestaria; en ese caso, el papel del Contador General sería simple, y básicamente numérico: si hay partida presupuestaria autorizada y no comprometida para otros fines aún, autoriza; caso contrario, no. Pero la Ley de Contabilidad (Decreto-Ley 7764/71) dispuso que “la Contaduría General de la Provincia ejercerá el control interno de la gestión económico-financiera de la Hacienda Pública”; es decir, un papel más abarcativo que el de limitarse a verificar la existencia de partida presupuestaria aprobada y con fondos.

Como la gestión económico-financiera no nace cuando se autoriza un pago, sino cuando se proponen las decisiones que llevan al mismo (por ejemplo, en el caso de una obra pública, cuando se aprueban los pliegos de licitación para la misma), las funciones de control de la

e) Las actuaciones por contratación directa de los bienes declarados de utilidad pública.

f) El otorgamiento de jubilaciones y pensiones.

g) Toda reclamación por reconocimiento de derechos por los que puedan resultar afectados derechos patrimoniales del Estado, en cumplimiento de lo normado por el artículo 143° de la Constitución de la Provincia.

h) Todo sumario administrativo cuando de modo directo existan intereses fiscales afectados. Se exceptúan los sumarios sustanciados contra personal de Policía y Servicio Penitenciario de la Provincia.

i) Todo recurso contra actos administrativos para cuya formación se haya requerido la vista del Fiscal de Estado”.

7 El artículo 163 se refiere al caso de que haya una orden judicial.

Contaduría fueron establecidas en forma bastante amplia. Y el texto de la Ley Orgánica de la Fiscalía de Estado es más amplio aún, no dejando dudas de que se trata de un control previo, y abarcativo de la generalidad de las cuestiones fiscales.

En el caso de la Fiscalía de Estado, la Constitución provincial sólo dice que será “encargado de defender el patrimonio del Fisco” y que será “parte legítima en los juicios contencioso administrativos y en todos aquéllos en que se controviertan intereses del Estado”.

En su momento, hubo discusiones sobre la posibilidad de modificar la mecánica del control; pero los intentos en ese sentido enfrentaron una fuerte resistencia, argumentándose que el control ex ante que imponían las leyes mencionadas era más efectivo para evitar la corrupción que el sistema de control aprobado para la Administración Pública Nacional.

Como resultado del triunfo de esta postura, la Ley Provincial 13767, de Administración Financiera de la Provincia de Buenos Aires, sancionada en 2007, si bien copió en gran medida a la Ley de Administración Financiera Nacional, en lo que hace al control administrativo, ratificó el sistema de control ex ante de los actos de gobierno por parte de la Contaduría General y la Fiscalía de Estado. Esto, sin perjuicio del control ex post, a cargo del Tribunal de Cuentas, que está consagrado en la Constitución de la Provincia.

El RAFAM

Notablemente, el Ministerio de Economía logró más éxito –al menos, más temprano– en la modernización de los sistemas de administración financiera de los municipios que el que tuvo en la Administración Provincial. Fue a partir de que, desde el año 2000, impulsó una reforma de la administración financiera de los municipios de la Provincia de Buenos Aires. En ese sentido, el Decreto del Poder Ejecutivo Provincial N° 2980/00 estableció el programa “Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal” (RAFAM) cuyo propósito fue modernizar dicha Administración, replicando los prin-

cipios y objetivos de la reforma del sistema de administración financiera nacional.

La reforma de la administración financiera implica un conjunto normativo, un conjunto de procedimientos para implementarla, y un software al servicio de esa forma. El RAFAM, en tanto software, consta de 7 módulos, que componen su núcleo administrativo-contable: Presupuesto, Contabilidad, Tesorería, Crédito Público, Contrataciones, Administración de Bienes Físicos, e Inversión Pública. A estos componentes se suman un módulo de Administración de Personal, otro de Administración de Ingresos Públicos, y otro de Configuración, Auditoría y Seguridad (CAS), que procura la gestión integrada de la seguridad en el software.

En la Provincia de Buenos Aires los municipios no tienen plena autonomía legal: su “constitución” es una ley provincial: la Ley Orgánica de las Municipalidades (Decreto-Ley 6769/58). Pero, más allá de eso, el Gobierno Provincial es consciente de que el éxito de su gestión está vinculado con el éxito que tengan las administraciones municipales. En el Ministerio de Gobierno existe una Subsecretaría de Asuntos Municipales; pero, además, el Ministerio de Economía provincial tiene una Subsecretaría encargada de la coordinación financiera con los municipios, y ha tenido tradicionalmente herramientas para inducir a los municipios a embarcarse en reformas que considera necesarias para la eficiencia y la transparencia de la gestión.

En ese sentido, el Ministerio de Economía provincial impulsó el RAFAM –sistema que cedió a los municipios, al tiempo que los asesoraba y apoyaba en su implementación– procurando además que realicen la publicación de información de gastos e ingresos que surgen del sistema informático. La mayoría de los municipios de la Provincia de Buenos Aires avanzó en ese sentido, publicando regularmente información de sus gastos e ingresos, incluso con actualizaciones semanales, con pocos días de retraso.

Un intento que quedó a mitad de camino: el SAFIBA

En octubre de 2006 el Gobernador Felipe Solá y su Ministro de Economía, Gerardo Otero, firmaron el Decreto 2980/06, creando la Unidad de Gestión del Sistema de Administración Financiera Integral, con participación del Ministerio de Economía, la Secretaría General de la Gobernación, la Contaduría General y la Tesorería General de la Provincia, con el objetivo de desarrollar e implementar un nuevo “Sistema de Administración Financiera Integral para la Administración Pública de la Provincia de Buenos Aires” (SAFIBA).

Los fundamentos del Decreto son descriptivos del estado de situación de ese momento⁸, por lo que vale la pena transcribirlos. Allí se señala:

“Que los sistemas actualmente en uso corresponden a los desarrollados por la Contaduría General de la Provincia (...) y por la Tesorería General de la Provincia (...);

Que tales sistemas, si bien han soportado hasta el presente las exigencias registrales y las necesidades de información que toda Administración Pública requiere para la toma de decisiones, al no encontrarse funcionalmente integrados, demandan generalmente de procesos adicionales que aporten a la integración de esa información para conformar los diferentes documentos contables y de orden gerencial;

Que la evolución tecnológica producida en los últimos años posibilita el desarrollo de herramientas sistémicas que faciliten la obtención de información económico financiera oportuna para la toma de decisiones en los máximos niveles de Gobierno y que permitan a la vez, cumplimentar las exigencias provenientes del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal instituido por la Ley N° 25917 de la

⁸ En particular, el hecho de que el RAFAM era un ejemplo a seguir, dada la falta de integración de los sistemas de administración financiera de la Provincia.

Nación Argentina, a la cual la Provincia de Buenos Aires adhiriera mediante la Ley N° 13295;

Que el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires ha desarrollado en el marco de las regulaciones establecidas por el Decreto N° 2980/00 de Reforma Financiera Municipal, el Sistema Integral de Administración Financiera Municipal (RAFAM), hoy implantado en más de sesenta (60) Municipios y estimándose que durante el año 2007 serán más de cien (100), los Municipios integrados;

Que los aspectos funcionales del RAFAM cuentan no sólo con la aceptación sino con la aprobación del Honorable Tribunal de Cuentas, pudiéndose afirmar a partir de los resultados observados en aquellas jurisdicciones municipales que lo han implantado, que su utilización ha coadyuvado fuertemente a la mejora de las respectivas gestiones administrativas;

Que, sobre esa base y analizada su adaptabilidad para atender los requerimientos registrales y de información económica financiera a nivel provincial, el Ministerio de Economía, la Secretaría General de la Gobernación, la Contaduría General de la Provincia y la Tesorería General de la Provincia han concluido que, ajustando algunos de los criterios contables imperantes con el fin de homogeneizar la información económica financiera con los requeridos por el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal e introducidas algunas adecuaciones funcionales y provocando su escalamiento tecnológico, podrá alcanzarse la herramienta integrada con que esta administración provincial debe contar, ello sin alteración ni menoscabo de los procedimientos de control vigentes;

Que, para ello, las mencionadas jurisdicciones han evaluado conveniente se constituya una Unidad de Gestión integrada con los propios recursos técnicos y profesionales con que cuenta la Administración Provincial, de forma que no genere erogaciones presupuestarias adicionales”.

El Decreto preveía, en su Artículo 2, que el sistema incluya los subsistemas de Formulación y Programación Presupuestaria, Contabilidad, Tesorería, Contrataciones, Crédito Público, Administración de Personal y Administración de Bienes Físicos; pudiéndose definir y desarrollar otros subsistemas que resulten apropiados para complementarlos.

Se proponía en el mismo Decreto que el Sistema de Administración Integral sea implementado a partir del año 2008 en la totalidad de los Organismos de la Administración Pública Provincial; y que durante 2007 se realicen pruebas piloto mediante la aplicación del RA-FAM en organismos descentralizados.

Los propósitos no llegaron a cumplirse; y en diciembre de 2007 cambió la gestión gubernamental en la Provincia. El SAFIBA, que venía siendo desarrollado en el ámbito del Ministerio de Economía de la Provincia, pasó al área de la Contaduría General, a partir de lo cual se hicieron reformas en el sistema contable –las mismas tuvieron en cuenta, además del desarrollo del SAFIBA, la sanción de Ley de Administración Financiera Provincial, a fines de 2007– pero no se concretó la integración total de los sistemas, que era un objetivo central del Decreto 2980/06.

La Ley de Administración Financiera Provincial

La Ley 13767, de Administración Financiera y el sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial, fue aprobada en diciembre de 2007, quince años después que la Ley Nacional 24156. Ambas leyes difieren, fundamentalmente, en el control interno, que en la Administración Nacional está a cargo de la Sindicatura General

de la Nación (SIGEN), y en la Provincia de Buenos Aires lo realiza la Contaduría General de la Provincia, el mismo organismo a cargo del subsistema contable; con lo cual, está involucrada tanto en la gestión como en el control.

Por lo demás, la estructura de la administración financiera provincial que describe la Ley 13767 buscó replicar la estructura nacional establecida en la Ley 24156. En ese sentido, el Artículo 7 dice: “El Ministro de Economía tendrá a su cargo la coordinación y supervisión de los subsistemas que integran la Administración Financiera”. Pero, como se comentó previamente, hay una diferencia institucional: en el Gobierno Nacional, las Secretarías de Hacienda y de Finanzas, dependientes del Ministerio de Economía, que coordinan y supervisan a los subsistemas, tienen las herramientas para hacerlo, ya que los órganos rectores dependen jerárquicamente de ellas. En la Provincia de Buenos Aires, la Contaduría General y la Tesorería General –órganos rectores de los subsistemas de Contabilidad y Tesorería– no integran el Ministerio de Economía.

A partir de la Ley, hubo algunos avances en la Administración Financiera; por ejemplo, en el Artículo 31 se establece que se considera “gastado” un crédito, al devengarse el gasto correspondiente, se haya pagado o no. Eso constituyó una mejora contable, dado que previamente el acento estaba puesto en el “compromiso definitivo” de una partida, y el “mandado a pagar”⁹.

Pero, durante varios años, no se concretó la interrelación entre los subsistemas Presupuestario, de Crédito Público, de Tesorería y de Contabilidad, ordenada por el Artículo 5 de la Ley.

9 Puede ocurrir que haya una obligación de pagar (porque el bien o servicio en cuestión ha sido entregado, o el servicio prestado, por lo cual la Administración Provincial se encuentra deudora por ese concepto), sin que, por algún motivo, se haya mandado a pagar. El criterio del devengado implica el reconocimiento de que se ha incurrido en el gasto, más allá de que se lo haya mandado a pagar o no, y por eso resulta más adecuado para evaluar la ejecución del Presupuesto, que lo que hace es autorizar gastos.

La implementación del SIGAF

A fines de 2015 asumió la gobernación de la Provincia de Buenos Aires María Eugenia Vidal, quien venía de ocupar cargos –llegando a Vicejefa de Gobierno– en la Ciudad de Buenos Aires, cuya administración financiera contaba con un sistema integrado: el SIGAF (Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera). La nueva gestión se propuso trasplantar el sistema a la Provincia de Buenos Aires, lo que estuvo preparando, con el asesoramiento de funcionarios de la Ciudad, durante los años 2016 y 2017.

Dicha preparación, aparentemente, no fue suficiente: la implementación del sistema en la Provincia, a partir de comienzos de 2018, tuvo muchas dificultades: entre otras cosas, se demoraban los pagos, no por falta de fondos –de hecho, inicialmente los saldos de las cuentas bancarias de la Provincia aumentaron– sino por problemas del sistema. Es probable que se haya subestimado la magnitud de la tarea a emprender –la administración pública de la Provincia de Buenos Aires es diferente de la de la Ciudad– y que haya faltado compromiso suficiente por parte de algunos funcionarios que debían asegurar el éxito del proceso.

Pero, a través de los años, se ha ido avanzando con el sistema, buscando mejorar su funcionamiento y alcance.

Paralelamente, hubo otros progresos en materia de gobierno electrónico, como el uso del expediente electrónico y sistemas de autogestión, que facilitan los trámites¹⁰. Pero todavía queda camino por recorrer, para aprovechar mejor los avances tecnológicos hoy disponibles, y para incorporar otros adelantos que se van desarrollando.

10 Por ejemplo, el SIAPE (Sistema Provincial de Administración de Personal), y desarrollos de ARBA.

Conclusiones

Para mejorar el funcionamiento de la Administración Pública, al igual que en cualquier otra organización, es importante estar atentos a las oportunidades de avances tecnológicos y poder contar con las herramientas adecuadas, adaptadas a las propias necesidades de la organización. Pero también es fundamental tener la voluntad de usar estas herramientas, y de sacarle el mayor provecho posible.

La implementación del sistema integrado de administración financiera en la Provincia de Buenos Aires ha sido una historia plagada de frustraciones, con funcionarios y empleados que estaban convencidos de la necesidad de modernizar la administración pública, y trabajaron para ello, y otros que no querían saber nada con un cambio del estado de cosas existentes.

Max Weber describía la burocracia racional como un sistema basado en normas, especialización, profesionalización y jerarquías, en el cual los cargos sirven para establecer la autoridad de los funcionarios, sin que éstos puedan apropiarse de ellos ni obtener ventajas personales que vayan más allá de su remuneración y el prestigio social que se deriva de su buen desempeño. La voluntad de implementar un sistema integrado de administración financiera, junto con la concepción de la administración pública como productora de servicios a la población –presente en planteos como el del Presupuesto por Programas– van en el sentido de la administración que destacaba Weber.

Pero la experiencia nos indica también la importancia de que los líderes y funcionarios claves de las organizaciones estén comprometidos con la necesidad de adaptar la administración a las modificaciones en su entorno, especialmente en un contexto de avances tecnológicos que ofrecen nuevas oportunidades, y de que las estructuras jerárquicas sirvan como herramientas útiles en ese sentido, y no puedan ser utilizadas para resistir los cambios.

Referencias bibliográficas

- Constitución de la Provincia de Buenos Aires. (s.f.). *Constitución de la Provincia de Buenos Aires*. InfoLEG. http://www.infoleg.gob.ar/?page_id=173
- Gobierno de la Provincia de Buenos Aires. (2000, 1 de septiembre). *Decreto 2980/00 del Gobernador de la Provincia de Buenos Aires*. <https://normas.gba.gob.ar/documentos/BeyJ1C7B.html>
- Gobierno de la Provincia de Buenos Aires. (2006, 30 de octubre). *Decreto 2980/06 del Gobernador de la Provincia de Buenos Aires*. <https://normas.gba.gob.ar/documentos/BKmlkUo0.html>
- Gobierno de la Provincia de Buenos Aires. (1969). *Decreto-Ley 7543/69 (Orgánica de la Fiscalía de Estado)*. <https://normas.gba.gob.ar/documentos/ZBO9DTk0.html>
- Gobierno de la Provincia de Buenos Aires. (1971). *Decreto-Ley 7764/71 (Ley de Contabilidad)*. <https://normas.gba.gob.ar/documentos/40n8PSMB.html>
- Gobierno de la Provincia de Buenos Aires. (2007). *Ley 13767 de Administración Financiera y el Sistema de Control de la Administración General*. <https://normas.gba.gob.ar/documentos/BMy1lFqB.html>
- Congreso de la Nación Argentina. (1992). *Ley 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional*. <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>
- Gobierno de la Provincia de Buenos Aires. (s.f.). *RAFAM – Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal*. <https://www.rafam.ec.gba.gov.ar/reforma/evolucion>
- Weber, M. (s.f.). *¿Qué es la burocracia?* Libros Tauro. https://ucema.edu.ar/~ame/Weber_burocracia.pdf

BASES CONSTITUCIONALES DE LA LEY DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Tristán Gómez Zavaglia¹

Introducción

El presente trabajo forma parte de una obra colectiva novedosa y muy relevante, referida a la administración financiera de la Provincia de Buenos Aires. Tales cuestiones encuentran soporte normativo hace más de una década y media en la ley provincial 13767 (Publicada en el Boletín Provincial del 17-12-2007).

A pesar del tiempo transcurrido, han sido pocos los autores que han puesto el acento sobre estos ejes temáticos y los pronunciamientos jurisprudenciales al respecto tampoco fueron demasiado nutridos.

En tales condiciones, resulta menester realizar algunas observaciones en torno al tema para el cuál fuimos convocados, pero previamente debemos realizar un breve repaso de algunas cuestiones de índole constitucional que resultan pertinentes.

¹ Doctor y Posdoctor en Derecho. Especialista en Derecho Constitucional. Especialista en Asesoramiento Jurídico de Empresas. Profesor Titular de Derecho Procesal Constitucional, autor y coautor de diversas publicaciones en la materia en el país y en el extranjero; funcionario CSJN desde 1992.

A 30 años de la reforma constitucional. El control del sector público a nivel nacional

En el año 2024 se cumplieron tres décadas de la última reforma que tuvo nuestra Constitución Nacional (1994) y sin lugar a dudas -en lo que aquí respecta- uno de los grandes aciertos que tuvo fue la incorporación de la Auditoría General de la Nación.

El art. 85 CN otorgó rango constitucional a la Auditoría General de la Nación y, de este modo, el control interno y externo del sector público nacional corresponde al Poder Legislativo (art. 75 inc. 8 CN).

No debemos olvidar, que antes de la reforma, el Congreso había dictado la ley 24156 (26/10/1992) de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional -y dispuso la creación de una Comisión parlamentaria mixta revisora de cuentas que actúa como nexo con la Auditoría y reporta a ella- en la cual se reglamentó la Sindicatura General de la Nación y la Auditoría General de la Nación (art. 7; 96 y sig. ley cit.).

El primero de los órganos (art. 116 y ss. de la ley) logró alcanzar jerarquía constitucional siguiendo el criterio legislativo que lo precedió y se le confirió autonomía funcional, más allá de que el Congreso puede encomendarle tareas referidas a su competencia constitucional.

Este organismo está compuesto por siete auditores: tres designados por la Cámara de Diputados y tres por la Cámara de Senadores, en ambos casos mediante resolución fundada (art. 121, ley 24156). Estos funcionarios tienen que ser argentinos y poseer título de abogado o contador, además de tener probada experiencia en el área de administración financiera.

Luego de la reforma de Carta Magna, se dispuso que el presidente de la Auditoría deberá ser designado por resolución conjunta de los presidentes de ambas Cámaras, cargo que recaerá en un miembro del partido político de la oposición con mayor número de legisladores en el Congreso.

Dicho funcionario -presidente de un organismo técnico de conducción política- no tiene inmunidad ni inamovilidad, pero su remoción antes de que cambie la composición política de las Congreso debe justificarse en causas graves, pues de lo contrario, se diluiría el reaseguro establecido en la Constitución.

Por último, los informes que produce la Auditoría son públicos, salvo que pudiera comprometerse la seguridad económica del país².

El pilar estructural de la Constitución

En este espacio debemos recordar que a partir de la mencionada reforma constitucional ciertos tratados internacionales comenzaron a compartir la cúspide normativa con nuestra Carta Magna (art. 75 inc. 22 CN). En efecto, los instrumentos internacionales a los que hace mención la norma indicada tienen jerarquía constitucional, en las condiciones de su vigencia, no derogan artículo alguno de la primera parte de la Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo Nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

El artículo 75 inc. 24, por su parte, dispone que corresponde al Congreso “[A]probar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes.

La aprobación de estos tratados con Estados de Latinoamérica requerirá la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. En el caso de tratados con otros Estados, el Congreso de la Nación, con la mayoría absoluta de los miembros presentes de cada Cámara, declarará la conveniencia de la aprobación del tratado y sólo podrá

2 Marucci, Carlos-Cires, Gerardo “Historia constitucional”, Ed. Erreius, Buenos Aires, enero de 2022.

ser aprobado con el voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, después de ciento veinte días del acto declarativo.

La denuncia de los tratados referidos a este inciso, exigirá la previa aprobación de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”.

Tratados internacionales con jerarquía constitucional

En tales condiciones los siguientes Tratados internacionales poseen jerarquía constitucional:

- Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.
- Declaración Universal de Derechos Humanos.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos - Pacto de San José de Costa Rica.
- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; 5) Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.
- Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.
- Convención para la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; 8) Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial.
- Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer.
- Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos y Degradantes.
- Convención sobre los Derechos del Niño.
- Convención sobre la Imprescriptibilidad de los Crímenes de Guerra y de Lesa Humanidad.
- Convención Interamericana sobre Desaparición Forzada de Personas.

- Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad; 15) Convención Interamericana sobre Protección de Derechos Humanos de las Personas Mayores³.

En efecto, tal como ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Los tratados con jerarquía constitucional deben entenderse como formando un bloque único de la legalidad cuyo objeto y fin es la protección de los derechos fundamentales de los seres humanos” (CSJN 14/10/1997 Fallos, 320: 2145; 13/8/2020 Fallos, 343: 767; 11/11/2021 Fallos, 344: 3458, entre muchos otros).

En definitiva, el bloque de constitucionalidad establece un derecho humano que debe ser satisfecho en la mayor medida posible porque define las oportunidades de desarrollo de las personas (Arg. CSJN 4/5/2021 Fallos, 344: 809, voto del juez Lorenzetti).

Principio de supremacía y garantía federal

Fruto del Pacto de Olivos, nuestra Constitución Nacional no tuvo ninguna modificación en la primera parte. Este acuerdo luego quedó plasmado en la ley 24309 (dec. 2700/93, B.O. 31/12/1993, de necesidad de la reforma; confr. especialmente art. 2°).

En consecuencia, el art. 5 CN quedó incólume y se mantuvo su texto original que establece que: “[C]ada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”.

Sin embargo, no debemos olvidar que el art. 3° de la ley que declaró la necesidad de la reforma constitucional, habilitó el tratamiento por parte de la Convención Constituyente de un *numerus clausus* de

³ Esta Convención adquirió jerarquía constitucional mediante ley 27700 (B.O. 30/11/2022).

disposiciones y permitió incorporar nuevos artículos en la segunda parte de nuestro Texto Supremo.

En este sentido, entre los temas habilitados se encontraban dos cuestiones que hacen -directa o indirectamente- a la esencia del presente estudio: a) el fortalecimiento del régimen federal y b) la autonomía municipal (arts. 121 y ss. CN).

Todo ello debe ser entendido en forma armónica con tres principios: 1) de razonabilidad (art. 28 CN); de supremacía constitucional (art. 31 CN) y el principio de aplicación de las normas (art. 82 CN).

Cabe recordar como principio rector que cuando se plantea un caso de conflicto entre normas constitucionales y pluralidad de fuentes debe aplicarse la regla de la interpretación coherente y armónica y dicho estándar exige: a) Delimitar con precisión el conflicto de normas y fuentes a fin de reducirlo al mínimo posible, para buscar una coherencia que el intérprete debe presumir en el ordenamiento normativo; b) Proceder a una armonización ponderando los principios jurídicos aplicables; c) Considerar las consecuencias de la decisión en los valores constitucionalmente protegidos (CSJN 12/8/2021 Fallos, 344: 1952; voto del juez Lorenzetti).

En consecuencia, cada provincia -conforme a lo dispuesto en el art. 5° CN- debe asegurar su autonomía municipal, reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero (art. 123 CN, énfasis agregado).

Acción declarativa y competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

La Provincia de Buenos Aires -como el resto de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- puede ser demandada directamente en los estrados de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (arts. 116 y 117 CN).

Entre los procesos constitucionales que pueden deducirse, el que aquí nos interesa es el de la acción declarativa de inconstitucionalidad. Para que ello ocurra no sólo debe estar demandada la provincia, sino

que la materia del pleito debe ser de neto carácter federal; esto es: regida por la Constitución Nacional o por el derecho nacional.

Además, las provincias deben intervenir en el pleito como parte nominal –ya sea como actora, demandada o tercero– y sustancial que tenga en el litigio un interés directo de tal manera que la sentencia que se dicte le resulte obligatoria. Asimismo, el interés directo de la provincia debe surgir en forma manifiesta de la realidad jurídica, más allá de la voluntad de los litigantes en sus expresiones formales.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado con meridiana claridad que “ fin de surtir la competencia originaria de la Corte, en los supuestos de los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional, es necesario que la provincia revista el carácter de parte en el sentido nominal y sustancial, como titular de la relación jurídica en que se sustenta la pretensión, con prescindencia de que ésta tenga o no fundamento (CSJN 1/8/1989 Fallos, 312:1227; 29/8/1989 Fallos, 312:1457; 10/8/1999 Fallos, 312:1511; 11/12/2007 Fallos, 330:5095).

De este modo –en materia de acción declarativa- la Corte indicó que el proceso iniciado contra la Provincia de Buenos Aires a fin de que se reconozca al actor su derecho al libre ejercicio de la abogacía en el territorio provincial con la sola acreditación de la matrícula otorgada por el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, es de la competencia originaria de la Corte (CSJN 23/12/1997 Fallos, 320:2964).

En la causa: “Aerolíneas Argentinas S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro c/ Estado Nacional s/ acción declarativa” (CSJN 6/2/2003 Fallos, 326: 64), volvió a declarar su competencia originaria en una causa en la que se ventilaba una cuestión en materia de control ambiental sobre planta industrial.

También declaró su competencia originaria en la acción declarativa de inconstitucionalidad planteada contra la ley 14333 de la Provincia de Buenos Aires (pago de una alícuota diferencial en concepto de impuesto de sellos, respecto de los actos, contratos y operaciones sobre inmuebles radicados en la provincia, concertados en instrumen-

tos públicos o privados, otorgados fuera de ella; “Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires”, C.37. XLVIII, sentencia del 14 de febrero de 2012; B.34 XLVIII “Barceló c/ Provincia de Buenos Aires”; sentencia del 20 de marzo de 2012).

A partir de entonces es cuando comenzamos a ver una fuerte presencia de la acción declarativa en la instancia originaria del alto Tribunal (v.gr. CSJN 6/2/2003 Fallos, 326: 75 –acumulación de procesos-; 20/3/2003 Fallos, 326: 880 –hidrocarburos- 2/6/2003 Fallos, 326: 1760 –impuesto de sellos⁴- 4/7/2003 Fallos, 326: 2254 –aumento de la tasa de uso de aeroestación- 8/9/2003 Fallos, 326: 3368 –hidrocarburos⁵, mar territorial argentino- 29/4/2004 Fallos, 327: 1305 –derechos de importación y exportación, provincia de Tierra del Fuego-, 29/4/2004 Fallos, 327: 1301 –actividades desarrolladas por la actora más allá de las 3 millas marinas- 8/6/2004 Fallos, 327:2188 –*solve et repete*-24/2/2005 Fallos, 328: 175 –autonomía municipal- 10/5/2005 Fallos, 328: 1442 –actividad interjurisdiccional de transporte de pasajeros- 29/11/2005 Fallos, 328: 4198; 7/2/2006 Fallos, 329: 59; 28/2/2006 Fallos, 329: 358 –ingresos brutos⁶- 21/3/2006 Fallos, 329: 792 –impuesto tasa retributiva de servicios de verificación de legitimidad y origen de cigarros y cigarrillos que ingresen al territorio de la provincia de Tierra del Fuego con destino al consumo de la población- 19/9/2006 Fallos, 329: 3872 –coparticipación de impuestos⁷- 26/9/2006 Fallos, 329: 4176 –energía eléctrica- 14/11/2006 Fallos, 329: 5160 –medio ambiente- 7/10/2008 Fallos, 331: 2178 –régimen regulatorio del gas- 22/12/2008 Fallos, 331: 2893 –radiodifusión- 23/6/2009 Fallos, 332: 1519 –entidades financieras- 8/9/2009 Fallos,

4 Esta temática se reiteró en CSJN 10/5/2005 Fallos, 328: 1451; 27/9/2005 Fallos, 328: 3599; 26/9/2006 Fallos, 329: 4158; 26/2/2008 Fallos, 331: 337.

5 Sobre hidrocarburos ver también: C.1795.XLII.ORI 4/12/2007 “Chevron San Jorge S.R.L. s/ inhibitoria en los autos: “Provincia del Neuquén c/ Chevron San Jorge S.R.L. s/ acción declarativa”.

6 Ver asimismo CSJN 26/9/2006 Fallos, 329: 4150; 20/6/2007 E.134.XXXIV.ORI “El Puente Sociedad Anónima de Transporte c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”.

7 En el mismo sentido CSJN 5/6/2007 Fallos, 330: 2617.

332: 2120 –combustibles- 19/5/2010 Fallos, 333: 709 –nombramiento jueces Tribunal Superior Tribunal de Salta-.

En el año 2012⁸ se plantearon algunos casos interesantes como la acción declarativa tendiente a obtener la declaración de inconstitucionalidad de una ley de Mendoza que creó un sistema de fiscalización higiénico-sanitaria de los productos lácteos y derivados en tránsito federal, y se establecía una tasa por servicio de inspección que debía ser abonada al momento de recibir el servicio por quien ingresaba al territorio provincial (autos: “Logística La Serenísima S.A. y otros c/ Provincia de Mendoza”, L.238.XLVI, sentencia del 14 de febrero de 2012).

En el caso de la Provincia de Buenos Aires el art. 161 inc. 2º establece que: [La Suprema Corte de Justicia tiene las siguientes atribuciones] “Conoce y resuelve originaria y exclusivamente en las causas de competencia entre los poderes públicos de la Provincia y en las que se susciten entre los tribunales de justicia con motivo de su jurisdicción respectiva”.

Por último, no debemos pasar por alto que el art. 103 inc.1º de esa misma carta provincial atribuye al Poder Legislativo provincial establecer los impuestos y contribuciones necesarios para los gastos de servicio público, debiendo estas cargas ser uniformes en toda la Provincia; y el art.144 inc. 9º establece que el Poder Ejecutivo provincial cuenta con la atribución de hacer recaudar las rentas de la Provincia y decretar su inversión con arreglo a las leyes, debiendo hacer publicar mensualmente el estado de la Tesorería⁹; normas que si bien exceden el específico punto que aquí tratamos resultan de gran utilidad para una comprensión cabal de los ejes temáticos que abordamos en este trabajo.

8 Ver Bianchi, Alberto B. “Análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema. Período 2012”, Suplemento Especial la Ley, abril de 2013, pág. 3 y ss.

9 Ver en este sentido: “Asociación Argentina de Adventistas de Séptimo Día c/ Provincia de Buenos Aires (Dirección de Rentas) s/ demanda contencioso administrativa”, sentencia del 17 de octubre de 2018 (confr. especialmente el voto del juez De Lázzari en el cual se reafirma esta potestad del PE provincial).

Órganos de control. Antecedentes en el derecho público provincial

A partir de tales cimientos, ya podemos comenzar a hablar del derecho público provincial. En efecto, como ya hemos sostenido en otras oportunidades, el derecho público provincial tuvo la enorme virtud de abrirle la puerta a muchos de los grandes temas en nuestro país que luego fueron receptados en el orden nacional. En efecto, la constitución de San Juan (1927) –bajo la influencia ideológica del partido Bloquista- fue la primera en incorporar instituciones propias del Estado benefactor; seguida por las cartas provinciales de Entre Ríos (1933, arts. 36/43) y de Santiago del Estero (1939).

Esta tendencia se desarrolló e incrementó primero con la sanción de las constituciones de las nuevas provincias (antiguos territorios nacionales) en la década del 50' y luego con las reformas de dichos textos provinciales -producidas a partir de 1986- se incorporaron los denominados derechos de tercera generación y distintos organismos destinados a efectuar el contralor de la actividad del Estado.

A título ejemplificativo podemos mencionar las constituciones Catamarca (art. 186); Mendoza (art. 181); Misiones (art. 132); Río Negro (art. 161); Tierra del Fuego (art. 163); todas ellas anteriores a la reforma de 1994. Sin embargo, debemos dejar asentado que el resto de las constituciones provinciales -en su mayoría- ya contaban con órganos de control antes de la reforma de la Constitución Nacional, sin embargo, no las mencionamos en este espacio porque luego fueron objeto de modificaciones posteriores.

Órganos de control en la Provincia de Buenos Aires

La nueva constitución de la Provincia de Buenos Aires fue sancionada pocos meses después de la reforma constitucional de 1994; esto es, el 13 de septiembre de 1994¹⁰.

¹⁰ Cabe recordar que el 13 de septiembre se celebra en Argentina el día del Bibliotecario, en virtud de que ese mismo día de 1810 la junta de gobierno a cargo de Mariano Moreno decidió crear la Biblioteca Pública de Buenos Aires (hoy Biblioteca Nacional).

En efecto, la ley fundamental de la provincia ya contaba con todos los cimientos precedentemente reseñados. En consecuencia, mantuvo dentro de sus postulados al Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (art. 159); sin embargo, como anticipamos al inicio, la ley que establece y regula la administración financiera y el sistema de control de la administración general de la Provincia de Buenos Aires, fue sancionada 13 años después de la sanción de la constitución provincial.

Demoras al margen, debemos señalar que el art. 2º de la norma establece que: “[L]a Administración Financiera comprende el conjunto de subsistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado provincial”.

Luego, el sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial recae sobre tres órganos (arts. 1 y 3, ley cit.):

- a. Fiscalía de Estado.
- b. Contaduría General de la Provincia.
- c. Tribunal de Cuentas de la Provincia.

Como podemos observar -parafraseando de manera aumentada a Germán Bidart Campos- estamos en presencia de un control “tricéfalo”; esto es: el legislador ha puesto el control sobre tres cabezas¹¹.

Fiscalía de Estado

El funcionario encargado de la representación de las provincias es el Fiscal de Estado (arts. 155 Buenos Aires; 160 Catamarca; 150 Córdoba; art. 175 Corrientes; art. 172 Chaco; art. 215 Chubut; art. 209 Entre Ríos; art. 148 Formosa; art. 197 Jujuy; art. 101 La Pampa; art. 159 La Rioja; art. 177 Mendoza; art. 128 Misiones; art. 252 Neuquén; art. 190 Río Negro; art. 149 Salta; art. 125 Santa Cruz; art. 82 Santa Fe; art. 263 San Juan; art. 168; Santiago del Estero; art. 167 Tierra del Fuego).

¹¹ Bidart Campos sostenía que el Ministerio Público (art. 120 CN) es un órgano bicéfalo.

Sin embargo, no debemos pasar por alto el tema de la legitimación de tales funcionarios en los estrados judiciales. En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que estas normas de derecho público local no resultan suficientes para otorgar mandato válido al mencionado funcionario para representar a una provincia, toda vez que la representación procesal invocada en juicio debe emanar de un mandato especial otorgado por el gobernador de la provincia.

En tal sentido cabe mencionar que el artículo 128 de la Constitución Nacional establece que “los gobernadores de provincia son agentes naturales del Gobierno Federal para cumplir con la Constitución y las leyes de la Nación”.

En consecuencia, el máximo Tribunal consideró que el gobernador es el único representante legal de esas instancias locales y señaló en varias ocasiones que los fiscales de los estados provinciales no tienen personería para representar a las provincias.

En definitiva, la Corte tiene por base la regla del interés del Estado provincial en el resultado de determinados procesos judiciales. Ello impone que se deba exigir que la representación en cuestión la ejerza en forma personal el gobernador de la provincia, o que, en su caso, quien la invoque ponga en conocimiento del máximo Tribunal que se ha otorgado al efecto un mandato especial, o que ha recibido expresas instrucciones del gobernador para interponer la demanda (doctrina: CSJN 3/10/2017, CSJ 1201/2016 “Buenos Aires, Provincia de c/ Estado Nacional y otras s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”).

Contaduría General de la Provincia

Este órgano -creado y estructurado por distintas normas (dec. 2483/01; dec. 1969/08; ley 13.767 cit. y res. 116/2023 CG; res. 241/2023 CG)- tiene los siguientes cometidos: a) controlar, en materia de su competencia, el desenvolvimiento general de la Hacienda Pública en los organismos administrativos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial; b) emitir y supervisar la aplicación, por parte de las delegacio-

nes correspondientes, de la normativa; c) requerir la información que sea necesaria para el cumplimiento de sus funciones, a cuyo fin tendrá acceso a todo tipo de registros y documentación y archivos; d) examinar todos los actos administrativos y operaciones relacionadas con la Hacienda Pública y observarlos cuando contraríen o violen disposiciones legales o reglamentarias; e) efectuar inspecciones y arqueos; f) efectuar tareas de control preventivo, simultáneo o posterior en la Administración provincial, mediante los procedimientos usuales de auditoría e inspección; g) intervenir previamente los ingresos y egresos que se operen por la Tesorería General de la Provincia y controlar sus existencias, lo que podrá efectuarse mediante los procedimientos y por los funcionarios que el Contador General disponga; j) controlar, en cualquiera de sus fases, la recaudación de los fondos públicos; k) requerir la rendición de cuentas de los responsables en el tiempo y forma que establezcan las disposiciones vigentes y disponer las medidas de apremio que el caso aconseje; l) exigir la devolución de los fondos mantenidos sin afectación por los responsables de la Administración provincial o, en su defecto, disponer de oficio su transferencia a la Tesorería General de la Provincia, sin perjuicio de iniciar -si así correspondiere- el pertinente sumario administrativo de responsabilidad; m) intervenir en la emisión y distribución de valores fiscales, formulando los cargos y descargos correspondientes; n) intervenir en la emisión y cancelación de títulos públicos y letras de tesorería; o) requerir el envío de balances y estados contables y la exhibición de libros y documentos originales y toda información que considere necesaria, de todo funcionario público, empleado, persona o entidad que por cualquier carácter tome intervención en la administración y/o gestión de bienes, valores o fondos públicos de la Provincia o de los que en alguna forma responda a la misma; p) verificar los balances de rendición de cuentas; q) confeccionar el estado demostrativo de ingresos y egresos a que alude el Artículo 144° inciso 9), de la Constitución provincial; r) disponer la iniciación de sumarios para la determinación de irregularidades en la administración de fondos, valores

o bienes fiscales y/o transgresiones a disposiciones legales en vigencia susceptibles de producir perjuicios a la Provincia. El Contador General de la Provincia, queda facultado para disponer la no iniciación de sumarios, cuando el valor presunto del perjuicio fiscal no supere el cincuenta por ciento (50%) de la remuneración mínima vigente para el personal de la Administración provincial, y siempre que no surja prima facie la existencia de dolo por parte del presunto responsable.

Tribunal de Cuentas de la Provincia

La mayoría de las provincias tienen un Tribunal de Cuentas en la sede de cada distrito, con excepción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Ley 70 CABA; Decreto N° 1843-GCBA-1998 Modificada por las Leyes Nros. 287, 801, 1007 y 2060 Reglamentada por el Decreto N° 1.000-GCBA-1999, arts. 29 y ss.) y Salta (Ley N° 7103, el Sistema de Control no Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública provincial) que tienen su propia auditoría.

En efecto, el Tribunal de Cuentas tiene las atribuciones que le otorga cada constitución provincial y sus respectivas leyes orgánicas. En tales condiciones examina los libros contables y toda la documentación que exista en las dependencias públicas provinciales y en los entes que perciba, posean o administren fondos o bienes fiscales.

Además, realiza arqueos de caja y celebra convenios con organismos similares de otras jurisdicciones para fiscalización conjunta de entes “interestaduais”.

Asimismo, realiza informes, emite dictámenes, notifica a los cuentadantes y emite fallos. Si detecta irregularidades aplica llamados de atención, amonestaciones, cargos y multas.

Por último, y en apretada síntesis, frente a alguna de estas irregularidades puede realizarse un juicio de cuentas a fin de determinar responsabilidades civiles de funcionarios o ex funcionarios públicos que hayan ejecutado conducta o incurrido en omisiones y que hayan

causado un detrimento al patrimonio público por el cual deben responder pecuniariamente¹².

En la Provincia de Buenos Aires (arts. 159, carta provincial y ley provincial 10869 y modif.) el Tribunal está compuesto por un presidente abogado y cuatro vocales contadores públicos, todos inamovibles, nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado.

Dicho tribunal tendrá las siguientes atribuciones:

- 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.
- 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.

Las acciones para la ejecución de las resoluciones del tribunal corresponderán al fiscal de Estado.

En cumplimiento de su mandato, el Organismo realiza el estudio de las cuentas públicas utilizando técnicas de auditoría gubernamental conforme a los procedimientos y a los plazos establecidos en su Ley Orgánica y Reglamentación, promoviendo la rendición de cuentas y la transparencia. A partir del año 2012 el Tribunal de Cuentas es miembro asociado de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) haciendo suyos los Estándares Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) compatibles con su propia organización.

Asimismo, la ley 11755 facultó a este organismo de la constitución provincial a actuar como auditor externo de organismos financieros nacionales y/o internaciones en las operaciones de crédito que estos

12 Tomado de: https://elauditor.info/control-federal/-cuantos-tribunales-de-cuentas-hay-en-argentina-y-como-funcionan-_a6483503d98b4c28fe5a0b536

realicen con la Provincia de Buenos Aires, así como con sus municipios y/o entes que administren fondos públicos, dentro de su jurisdicción territorial. Complementariamente a esta labor tradicional, el Organismo viene impulsando diversas iniciativas destinadas a fortalecer el ejercicio del control gubernamental, entre las que se sitúan las Auditorías Operacionales que el Tribunal lleva a cabo de conformidad con los criterios y metodología establecidos en el MACOEX y en las Guías Metodológicas oportunamente aprobadas. El Tribunal trabaja de forma permanente en un marco de compromiso con la ciudadanía y excelencia institucional, con el objetivo de garantizar la transparencia en la aplicación de los recursos públicos¹³.

Objetivos de la ley de presupuesto de la Provincia de Buenos Aires

Una vez definidos los tres órganos de control provincial debemos hacer hincapié en los objetivos trazados por la ley de presupuesto (art., ley 13767 y modif.):

- a) Garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos.
- b) Sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del Sector Público Provincial.
- c) Desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero de la Provincia, para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas competentes.
- d) Establecer como responsabilidad propia de los órganos superiores del Sector Público Provincial, la implementación y mantenimiento de:
 - Un subsistema contable adecuado a las necesidades del registro e información y acorde con su naturaleza jurídica y características operativas.

¹³ Confr. Qué es el HTC | Honorable Tribunal de cuentas (gba.gov.ar)

- Un eficiente y eficaz sistema de control previo y posterior, normativo, financiero, económico y de gestión.
- Procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones.

Por último, la norma establece que la responsabilidad se extiende al cumplimiento de contar con un personal calificado y suficiente para desempeñar con eficiencia las tareas que se le asignen en el marco de la ley¹⁴.

Esta norma encuentra su anclaje constitucional en el artículo 144 inciso 16 de la Constitución de la PBA que establece la iniciativa presupuestaria del Poder Ejecutivo y en el art. 103 inc. 2 de la misma norma que establece la atribución del Poder Legislativo de fijar anualmente el cálculo de recursos y presupuesto de gastos.

En ese sentido la Suprema Corte de la PBA ha señalado que la proposición presupuestaria es resorte privativo del poder Ejecutivo¹⁵.

Importancia del control

La importancia de los controles económicos y financieros sobre el sector público -como los que abordaremos en este trabajo- se hace evidente en cuanto se repara en los costos sociales que produce la corrupción administrativa. Con gran acierto sostuvo María Angélica Gelli que: “[la corrupción] no constituye sólo un problema moral de los gobernantes que usan su posición de poder para delinquir en beneficio propio (...) es una cuestión de interés general, pues expande el desánimo en la población, desacredita las instituciones, agrava las

14 Como advertimos, la norma -haciendo referencia al personal- emplea dos adjetivos de extrema generalidad: “calificado” y “suficiente”. A modo de disparador reflexivo nos preguntamos qué significa “calificado” y quién califica al calificado.

En cuanto a “suficiente” también nos interrogamos introspectivamente si la norma se refiere a una suficiencia numérica o a una cognitiva que apunte a un eficaz desarrollo de la tarea asignada.

15 SCPBA “Gobernador de la Provincia de Buenos Aires s/conflicto de poderes (Poder Legislativo)”.

cargas públicas en términos de precisión tributaria y sustrae recursos que, de lo contrario, podrían aplicarse a satisfacer necesidades sociales en áreas tan cruciales como la salud, la educación y la creación de trabajo con inversión pública genuina”¹⁶.

En tales condiciones juega un papel preponderante el tema relativo a la publicidad de los actos de gobierno garantizados por nuestra Constitución Nacional (arts. 1, 31, 33, 42 y concordantes del capítulo segundo que establece Nuevos Derechos y Garantías; art. 75.22 CN al que ya nos hemos referido).

En efecto, la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de pronunciarse recientemente al respecto hace un par de años y destacó que “no excede el principio de congruencia la sentencia que al abordar el tópico “publicidad”, dispuso judicialmente de los recursos públicos en relación a porcentajes de afectación de partidas que tienen un destino reglado y prefijado por la ley de administración financiera (ley 13767) y el presupuesto provincial, sin seguir el trámite ordinario de afectación contable, que requiere necesariamente la intervención previa de organismos de control. Ello así, pues la solución dada en la instancia cumple con la congruencia procesal plausible, atento que ante un pedido concreto de implementación de políticas públicas de protección de los menores, y ante la evidencia incuestionable de la existencia de una omisión material de las administraciones provincial y comunal en tal temática no excede el marco de la participación debida por la judicatura en garantía de cumplimiento de los derechos fundamentales garantizados constitucionalmente” (SCBA LP A 72161 RSD-4-20 S 26/02/2020 Juez KOGAN (SD); autos: “Asociación Civil Miguel Bru y otros C/ Ministerio de Desarrollo Social y ots s/ Amparo Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley Magistrados Votantes: Kogan-Soria-Genoud-Torres; sentencia del 26 de febrero de 2020).

16 Gelli, María Angélica “Constitución de la Nación Argentina. Comentada y Concordada”, 4ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Ed. La Ley, tomo II, pág. 311.

Control y emergencia económica

Hace varias décadas que venimos aferrándonos –con algunas tenues resistencias de corte moral- a las distintas emergencias que se fueron presentando como espejismos para salir de las reiteradas crisis por las que atravesó nuestro país¹⁷, situación que se mantiene hasta la actualidad.

La doctrina jurídica ha sido conteste en señalar que el “derecho de emergencia” gira en torno a cuatro elementos fundamentales: a) situación que exige una rápida respuesta estatal; b) acto necesario para enfrentarla; c) sujeto necesitado –Estado-; y d) derecho de necesidad que atienda la problemática de la situación descripta. También nos han dicho allá por los ‘90 que “el concepto de emergencia abarca un hecho cuyo ámbito de aplicación temporal difiere según circunstancias modales de épocas y sitios. Se trata de una situación extraordinaria, que gravita sobre el orden económico social, con su carga de perturbación acumulada, en variables de escasez, pobreza, penuria o indigencia, originada en un estado de necesidad al que hay que ponerle fin. La etiología de esta situación, sus raíces profundas y elementales, y en particular sus consecuencias sobre el estado y la sociedad, al influir sobre la subsistencia misma de la organización jurídica y política, o el normal desenvolvimiento de sus funciones, autoriza al estado a restringir el ejercicio normal de algunos derechos patrimoniales tutelados por la Constitución Nacional”¹⁸.

Como podemos observar, la emergencia en nuestro país pasó de ser algo excepcional a ser algo habitual (v.gr. DNU 70/2023), en estos casos es a donde los organismos de control deben afilar el ojo para compatibilizar los postulados de la Constitución Nacional, el DNU y la ley 13767.

17 Sobre este tema ver nuestro trabajo: “El impacto de la emergencia sanitaria en el sector pasivo”; RDA 2020-128,129, cita online: AR/DOC/646/2020; Id SAIJ: DACF210070 y sus citas.

18 LA LEY 1991-C, 158, con nota de Alberto B. Bianchi - LLC 1991, 666 - DJ 1991-2, 219 - ED 141, 523

La coparticipación federal

Uno de los asuntos recurrentes que se plantean entre las provincias y el Estado Nacional está referido al tema de la coparticipación federal; esto es, cómo se reparte la recaudación de impuestos entre las provincias.

La Coparticipación Federal es el sistema de rango constitucional que tiene por objeto coordinar la distribución del producido de los impuestos por el Estado, en virtud de una delegación efectuada por las provincias a la Nación. Esta última es la encargada de recaudar las contribuciones, retener su porción y redistribuir el resto entre aquellas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Este mecanismo fue incorporado a nuestro Texto Supremo con la reforma de 1994 en el artículo 75 inc. 2° de la siguiente forma: “[Corresponde al Congreso]. Imponer contribuciones directas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad de la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.

Disposición Transitoria Sexta: Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del art. 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación.

La presente cláusula no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias.

En primer término, cabe recordar que la nueva ley convenio a la que se refiere la disposición constitucional, no se trata de una norma de creación de tributos, sino de una que regula su gestión y administración¹⁹. En consecuencia, la Constitución nos sitúa frente a una modalidad de normativa compleja, denominada “ley convenio” que, si bien posee naturaleza tributaria, no versa sobre contribuciones sino acerca de una modalidad de reparto y administración de la recaudación impositiva²⁰.

19 Bidart Campos, Germán J. “Tratado Elemental de Derecho constitucional Argentino”, Buenos Aires, Ediar, 2001.

20 Podestá, Ricardo “La reforma constitucional comentada” Depalma, 1995, pag. 307; Bulit Goñi, Enrique “La Coparticipación Federal en la Reforma Constitucional de 1994” “LL” del 7/8/1995.

Asimismo, como señala con gran acierto María Angélica Gelli, el gasto efectuado por cada jurisdicción tiene sólo una relación indirecta con lo tributado de fuente local; ha desaparecido de la Constitución Nacional el principio en virtud del cual gasta quien recauda, sustituido básicamente, por criterios de solidaridad y equidad para el desarrollo igualitario de las provincias²¹.

En definitiva, los recursos que se distribuyen son: a) las contribuciones indirectas internas que se establezcan por ley del Congreso de la Nación; b) las contribuciones directas que se establezcan por idéntico mecanismo por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación y con el objeto de sostener la defensa, la seguridad o el bienestar el Estado Federal.

Los principios de la distribución tributaria en la coparticipación federal

El sistema de coparticipación federal se sustenta en los principios de concertación, solidaridad, equidad, automaticidad y funcionalidad.

En este sentido, los principios de solidaridad y equidad -según sostiene Gelli- deben presidir la distribución de la masa coparticipable. En efecto, las pautas de solidaridad pueden llevar a una discriminación inversa a fin de favorecer a los entes locales con mayores dificultades, lo que restringiría la aplicación de la equidad a fin de ayudar al desarrollo de la justicia social.

En suma, se trata de decisiones políticas que son el fruto del poder de negociación de cada participante en el acuerdo sujeto a aprobación legal y de las provincias.

Luego, el principio de funcionalidad exige que no se transfieran competencias, servicios o funciones de la Nación a las provincias o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin la correspondiente reasig-

²¹ Gelli, María Angélica; “Constitución de la Nación Argentina”, Buenos Aires, La Ley 2013, pág. 148 y ss.

nación de recursos, la aprobación por ley del Congreso si correspondiere y de la provincia o de aquella Ciudad²².

Asimismo, esta norma se complementa con la disposición transitoria sexta que impone que el régimen de coparticipación y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos “antes de la finalización del año 1996”.

La CN establece como pautas de distribución que deberán adoptarse criterios objetivos de reparto que expresen una relación directa entre las competencias, servicios y funciones a cargo del Gobierno Federal, los Gobiernos de las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires, y los recursos a percibir, debiendo además propender a una distribución igualitaria y solidaria tendiente a lograr un grado equivalente de desarrollo, de calidad de vida y de igualdad de oportunidades en toda la Nación.

En lo que se refiere al procedimiento parlamentario, el inc. 2° del art. 75 de la Ley Fundamental establece que la ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no pudiendo ser modificada unilateralmente, ni reglamentada, debiendo ser aprobada por las provincias.

En este sentido, el Senado de la Nación, cuenta entre sus comisiones permanentes con la de Coparticipación Federal y la Cámara de Diputados -siempre revisora-, con la de Presupuesto y Hacienda (por tratarse de asuntos impositivos).

Luego, y a pesar de haber transcurrido, tres décadas desde la reforma constitucional (1994) -que impuso la obligación de sancionar un régimen de coparticipación de acuerdo a las pautas asentadas en la disposición transitoria sexta- aún no se ha dado cumplimiento a ello²³.

22 Gelli, María Angélica, “Constitución comentada...”, cit. págs. 148 y 149.

23 Respecto a la cláusula transitoria hace algunos años se ha efectuado un curioso planteo en el cual se presentó un “ciudadano de la República” interpuso una acción de amparo contra el Poder Legislativo planteando una inconstitucionalidad por omisión “toda vez que la Disposición Transitoria Sexta de la Ley Fundamental fijó como

En consecuencia, tal omisión “hace complejo el mecanismo de distribución de fondos coparticipables, dado que no se ha sancionado la ley convenio y rigen en su lugar un conjunto de normas y pactos con distintos criterios de reparto” (sic., página de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación)²⁴.

Conclusiones

Adams elaboró la siguiente definición de república: “La definición estricta de una república es aquella en la que la soberanía reside en más de una persona. Una democracia es entonces una república, así como también una aristocracia o cualquier mezcla de ambas”.

En este sentido, Natalio Botana señaló con gran claridad que Adams no excluye del campo republicano a la democracia, pero admite implícitamente que la naturaleza humana y la virtud pueden corromperse si la relación entre el ciudadano y su gobierno es próxima y directa. De este modo -continúa el autor citado- se invierte el argumento democrático: ni la participación directa del individuo en los asuntos públicos, ni las mayorías que puedan formarse en el pueblo o en las asambleas representativas, están libres de peligro de caer en manos de facciones arbitrarias y opresoras de los derechos de las minorías. Ambos, el pueblo y la mayoría, pueden errar hasta el extremo de crear las condiciones para una nueva tiranía²⁵.

En definitiva, para garantizar el gobierno de la ley, impedir la regresión republicana, evitar que se establezca un ejecutivo arbitrario o la presencia de un despotismo mayoritario, los convencionales -de 1853/60 y de 1994- idearon cuatro respuestas: la supremacía de la

límite temporal para el dictado de dicha norma ‘antes de la finalización del año 1996’, motivo por el cual, destacó, que -la aludida omisión- lesionaba, restringía, alteraba y amenazaba con arbitrariedad e ilegalidad manifiesta derechos y garantías de los que es titular” (confr. Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata; “ORGAMBIDE, JORGE ALFREDO c/ PODER LEGISLATIVO NACIONAL s/ AMPARO” Expediente N° 10.659, sentencia del 28 de abril de 2010).

24 Confr. Coparticipación Federal de Impuestos (hcdn.gob.ar)

25 Botana, Natalio R. “La tradición republicana” Edhasa, Buenos Aires, 2019, págs. 78 y 79; y sus citas.

Constitución que instauro un régimen de separación de poderes; la forma representativa; el sistema federal; y por último los órganos de control.

CAPITULO II

Subsistemas que integran la administración financiera de la Provincia de Buenos Aires (Ley 13767)

SUBSISTEMA PRESUPUESTARIO

EL PRESUPUESTO EN LA PROVINCIA DE LAS PARADOJAS

Gabriel Esterelles¹

Introducción

Para entender a Buenos Aires y su presupuesto resulta necesario centrarse, entre otras cosas, en el contexto histórico. Sin ello se hace difícil comprender aspectos básicos que definen a la Provincia de Buenos Aires (PBA) como tal: su grandeza, sus carencias, sus dificultades y sus oportunidades. Por ello en este trabajo se propone un breve repaso histórico hasta llegar a los tiempos modernos, repaso que estará centrado en el presupuesto, sus cifras, leyes e hitos políticos en el entendimiento de que para el análisis de cualquier presupuesto no puede disociarse lo económico y social de lo político, ya que el presupuesto no es otra cosa que la expresión cuantitativa de la política pública en un contexto económico y social determinado.

En función de ello se procura describir a través del presupuesto de la PBA los más de 200 años de historia que la definen: única, inmensa, ruralista por territorio, urbana por aglomeración, trascendente en lo

¹ Gabriel Esterelles es Licenciado en Economía y Magíster en Finanzas Públicas en la Universidad Nacional de la Plata. Desde 1997 hasta 2007 se desempeñó como analista de la Dirección Provincial de Presupuesto; en 2008 fue Director Provincial de Evaluación Presupuestaria, entre 2009 y 2011 Director Provincial de Presupuesto y hasta el 2015 ejerció como Subsecretario de Hacienda. A la fecha se desempeña como Director General de la Oficina de Presupuesto del Congreso de la Nación Argentina.

político y extremadamente compleja en su gestión. Para la estadística histórica se recurre al trabajo de Alberto Porto (2022)², las estadísticas publicadas por el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires y la Contaduría General de la Provincia, conjuntamente con un relevamiento de las respectivas leyes de presupuesto disponibles en el portal web de PBA.

Contexto histórico

En 1820, Buenos Aires se convierte en una jurisdicción independiente y designa su primer gobernador, Martín Rodríguez, quien gobernó la provincia entre 1820 y 1824. En ese entonces su territorio se extendía desde el puerto de Buenos Aires hasta los Andes y, hacia el sur, hasta Tierra del Fuego. Una de las primeras acciones que lleva a cabo Rodríguez, junto a su ministro de Hacienda, Manuel José García, fue crear mediante decreto conjunto del 28 de agosto de 1821 la Contaduría General de la Provincia, la Tesorería General de la Provincia y la Receptoría General de Impuestos (hoy ARBA). De esta forma daba inicio, con sus limitaciones y particularidades, al sistema de administración financiera de la época. La mención a las particularidades es en referencia a que, por ejemplo, la Tesorería General estaba habilitada a emitir moneda³, potestad que detentó entre 1823 y 1827. Para 1822 se crea el Banco de la Provincia de Buenos Aires, en ese entonces sociedad privada, y en 1824 se toma el primer préstamo externo del país vía la Provincia de Buenos Aires con Baring Brothers, con garantía de tierras y otros bienes provinciales. Así el cuarto subsistema de crédito público se ponía en marcha.

Es en este periodo donde aparecen las primeras instituciones presupuestarias bonaerenses. En 1826 se determinó por ley que sólo la Legislatura podría crear nuevas contribuciones e impuestos, y que el gobierno quedaba obligado a presentar tanto el presupuesto anual de gastos y recursos para cada año, como la cuenta de inversión para el

2 Finanzas Públicas de la Provincia de Buenos Aires 1885-2019

3 <https://www.tesoreria.gba.gov.ar/>

ejercicio vencido. Las asignaciones de una partida no debían invertirse bajo ningún concepto en otra, ni gastarse más de lo acordado.

En 1829 asume la gobernación de la Provincia uno de los estancieros más ricos e influyentes de ese momento: Juan Manuel de Rosas, quien llevó a cabo una administración provincial ordenada. Recortó los gastos, aumentó los impuestos, superando lentamente el déficit fiscal heredado⁴. Sin embargo, un conflicto desatado con Francia en marzo de 1838 hace que naves francesas bloqueen el puerto de Buenos Aires por dos años. En 1845 vuelve a bloquearse el puerto, esta vez por franceses e ingleses que acusaban a J. M. de Rosas de involucrar a su ejército en la guerra del Uruguay, aunque en realidad querían evitar la aduana de Buenos Aires. Rosas resistió la presión y, luego de otros dos años, las potencias levantaron el bloqueo, aunque los mismos significaron considerables pérdidas de ingresos fiscales para la PBA.

El mensaje del Gobernador en la Ley de presupuesto de 1848 lo describe taxativamente: *“El Gobierno atenderá los gastos de 1848 con la suma presupuestada, y con los dos millones trescientos mil pesos que acordasteis para cada mes durante el bloqueo y hasta un trimestre después que él terminase. Pasará a 1849 el déficit que hubiere a fin de 1848”*⁵. Ese presupuesto muestra que más de la mitad del gasto no contaba con financiamiento genuino. Esto se suma a los problemas políticos que el restaurador de las leyes venía acumulando con las otras provincias y el proceso en su conjunto desencadena con Rosas derrotado por Urquiza en 1852.

El Estado de Buenos Aires

Tras su triunfo, Urquiza firmó con la mayoría de las provincias el Acuerdo de San Nicolás por el cual se lo nombra director provisorio de las Provincia Unidas. Los porteños liderados por Mitre rechazaron el acuerdo y formaron un estado propio declarándose su propia

4 Felipe Pigna : <https://elhistoriador.com.ar/juan-manuel-de-rosas/>

5 Ricardo Corigliano: Mensaje del Gobernador a la Legislatura para el Presupuesto de 1948.

Constitución la que su Art. 1 establecía: “*Buenos Aires es un estado con el libre ejercicio de su soberanía interior y exterior, mientras no la delegue expresamente en un gobierno federal*”. Durante casi 10 años (1852-1861) la provincia será un Estado independiente y su aduana le proporcionará los recursos suficientes para solventar las partidas habituales de un estado con plenas facultades, esto es hasta su propio ejército. La Ley 328 del 30 de octubre de 1860 (Presupuesto General de 1861) establecía un gasto total de 93,3 millones de pesos estableciéndose que en caso de déficit la suma del mismo debería ser cubierta por una ley especial. El 50% del presupuesto se le asignaba al Ministerio de Guerra y Marina con partidas para “indios amigos a sueldo con 562 mil pesos” y “sobresueldos por \$ 2,4 millones. También se estipulaba la política salarial de ese momento. Mientras que un ordenanza rondaba un sueldo de 300 pesos mensuales, el asignado al gobernador alcanzaba los 10 mil al mes. Un miembro del tribunal superior de justicia: 6 mil al mes, un poco menos que el Obispo Diocesano con 8 mil reflejando el presupuesto, lo que refleja la importancia política de la Iglesia en la época. Y dentro de la Iglesia también existían las jerarquías. No resultaba lo mismo ser cura de Tandil, con una remuneración de 300 pesos al mes, que cura en Rojas, lo que subía ese monto a 1.000 pesos mes.

Luego de la batalla de Pavón, Mitre se declara presidente de la Nación y Mariano Saavedra toma el control de la gobernación de PBA. Ahí se inicia un nuevo periodo donde el presupuesto vuelve a equilibrarse a partir de ajustes en los gastos. La desaparición del gasto militar, que consumía la mitad del presupuesto, es el concepto que explica la vuelta al equilibrio de las cuentas públicas (la paz también se expresa en el presupuesto). En su obsesión por equilibrar las cuentas, en 1863 Saavedra reconduce el presupuesto y solo permite que aumenten los sueldos en un 20% (excepto el de Gobernador que queda sin aumento). Para 1866 el presupuesto definitivamente presenta un balance entre ingresos y gastos, aunque los servicios de la deuda ya representaban el 20% del total del presupuesto.

La deuda sigue en aumento en los años siguientes, al mismo tiempo que comienzan las fricciones políticas entre la gobernación y la presidencia de la Nación (cualquier similitud con los días actuales no es pura coincidencia), lo que lleva a aumentar los gastos policiales (milicias). En 1879 con Carlos Tejedor como gobernador el presupuesto total de gastos del ejercicio ascendía a 131 millones de pesos⁶. Los servicios de deuda eran de aproximadamente 50 millones, que sumados a los 32 millones asignados a la policía consumían el 62% del total del presupuesto. Las tensiones fueron en aumento hasta que finalmente se produce un enfrentamiento armado y las milicias bonaerense son derrotadas. Carlos Tejedor renuncia a la gobernación, la PBA es intervenida y paga cara su derrota: es obligada a disolver sus milicias y pierde como capital a la Ciudad de Buenos Aires. A modo de compensación le es otorgada la ciudad de La Plata, un proyecto que tarda un par de años en tomar forma y que Dardo Rocha se encarga de terminar con la ayuda del ingeniero Pedro Benoit en 1882.

El resurgimiento de PBA

El periodo 1885-1914 es una línea de tiempo que se puede caracterizar en lo político como un periodo dominado por el partido liberal PAN y en lo económico por un viento de cola internacional, originado en el crecimiento de la demanda mundial de alimentos lo que tracciona a la agricultura y la ganadería bonaerense. A su vez la industria, impulsada entre otras cosas por el desarrollo de la infraestructura ferroviaria, vial y portuaria, acompañó el crecimiento agropecuario (modelo agroexportador). Todo ello en el marco de una competitividad dada por salarios bajos producto del alto desempleo registrado en 1890.

En la década de 1900, la PBA alcanza su verdadero auge. La red de líneas ferroviarias se amplió hasta tal punto que casi no existía punto dentro de la Provincia de Buenos Aires donde a una distancia no mayor de unos cincuenta kilómetros podía encontrarse una estación de

⁶ Ley 1268. Presupuesto General para 1879

tren⁷. El gasto per cápita de Buenos Aires (año 1900) era 52% superior al promedio del conjunto de provincias. Como no existían los regímenes de coparticipación, cada provincia tenía que ajustar sus gastos a su restricción presupuestaria; semejante disparidad en las bases imponibles hacía que el gasto *per cápita* fuera sideralmente diferente entre provincias.

El desequilibrio económico y social de ese entonces entre PBA y el resto de provincias era más que notorio. Mientras que la mortalidad infantil en 1914 era de 128 por mil nacidos vivos en PBA, en Jujuy era de 297, en Salta 270 y en San Juan 204. El analfabetismo en las provincias del norte duplicaba al de Buenos Aires. Las oportunidades de Buenos Aires generaron un atractivo para el crecimiento poblacional. Mientras que en 1881 la población bonaerense representaba el 12% del país, en 1914 había escalado al 26% (Porto, 2022).

Con ese nivel de crecimiento el presupuesto logra nivelarse hacia fines de siglo dando lugar a un periodo de equilibrio y/o superávit en los primeros 15 años del siglo XX. Seguridad, educación y la administración del gobierno se llevaban el 75% del presupuesto de gastos. Aproximadamente el 60% de la recaudación impositiva provenía de los impuestos a la propiedad, básicamente del sector rural, que se incrementaban con el valor de las propiedades. La deuda, no obstante, seguía siendo un problema. El Gobernador Guillermo Udaondo en su mensaje a la Legislatura en 1897⁸ manifiesta de esta manera su preocupación por volver al crédito público cuanto antes ya que *“la deuda interna puede ser atendida con la mayor regularidad”... “lo que ha preocupado y preocupa más al poder ejecutivo es el arreglo de la deuda externa que va creciendo día por día y con su crecimiento va multiplicando las dificultades del porvenir”*.

7 Historia de la Provincia de Buenos Aires: tomo 4. De la federalización de Buenos Aires al advenimiento del peronismo (1880-1943)

8 Cuadernos de Economía N° 24. Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. Mensaje del Gobernador Udaondo a la Legislatura Provincial.

La etapa radical de 1916 a 1930

Esta etapa refleja el agotamiento de la Argentina agroexportadora por factores internos, pero fundamentalmente externos tales como la primera guerra mundial y la crisis de 1929 los cuales tuvieron alto impacto en el presupuesto de la PBA. Los problemas económicos dan lugar a cambios políticos y el partido radical logra desplazar del poder a los sectores conservadores. La provincia es nuevamente intervenida en 1917 por el Gobierno de Yrigoyen. Comienza una nueva etapa a nivel económico y político y el presupuesto refleja esa realidad. La PBA, agobiada por la deuda y las necesidades sociales, no contaba con suficientes recursos para afrontar las necesidades sociales. Para 1916 únicamente los servicios de intereses consumían el 35% del presupuesto total. El 23% se destinaba a educación, el 16% a seguridad y solo un 3% se aplicaba a salud.

También la presión fiscal y el poder de lobby de los propietarios inmobiliarios dan lugar al cambio más significativo que se produce en el presupuesto en esta época: los impuestos a la actividad económica y el consumo comienzan a ganar espacio en la estructura tributaria. Hacia fines de la década del 30 estaban casi a la par de la recaudación de los impuestos a la propiedad. En 1915 el presupuesto se ejecutó equilibrado, pero en los 15 años posteriores se observa un paulatino crecimiento del déficit del orden del 10% en promedio de los recursos de cada año básicamente influido por los servicios de deuda, ya que el resultado primario en todo momento se mantuvo positivo. La deuda si bien baja en su nivel de participación desde el 40% al 33% (fines de 1930) siguió consumiendo un tercio del presupuesto de gastos. El resto del gasto se repartía entre educación, seguridad y la administración general. A salud se le destinaba un porcentaje similar al que se le otorgaba al ferrocarril.

La década infame

En las elecciones de 1930, gana la gobernación el candidato yrigoyenista Nereo Crovetto, pero dura en el cargo tan solo 6 meses al ser destituido luego del golpe de estado del general José F. Uriburu. Arranca así una etapa de profunda inestabilidad institucional en el periodo que va desde 1930 hasta 1946, año en que Domingo Mercante gana las elecciones con el partido laborista que sostenía al General Juan Domingo Perón. En total pasaron en esos 16 años un total de 38 mandatarios entre gobernadores electos por el voto e interventores federales. En el plano económico las condiciones externas fueron particularmente adversas debido a la crisis internacional de 1929 y a la segunda guerra mundial, que golpearon fuertemente las exportaciones del país al resto del mundo y el comercio internacional se redujo a niveles que llevó al conocido proceso de sustitución de importaciones obligado por la falta de divisas para pagarlas.

Los shocks externos y la inestabilidad política tuvieron sus efectos sobre el presupuesto. Si bien el gasto se mantiene estable en términos del PBI, la caída en la recaudación impositiva tanto propia como la del sistema de coparticipación creado en 1935 hacen que hacia 1946 la PBA registre déficit primario por primera vez en el siglo XX. Finalmente, el gasto presupuestario también demuestra la situación política imperante en esos tiempos. En 1936/1937 el presupuesto asignado a seguridad fue mayor por primera vez al de educación. Esto no ocurrió solo en esos años. Entre 1933 y 1945 la cantidad de maestros en relación al total de empleados provinciales cedió en 10 puntos mientras que el sector seguridad ganó 14 puntos. La respuesta de la clase política dirigente de ese momento al malestar de la población fue más policías y armamento para resolver los conflictos. La década infame también se dio en PBA y también se reflejó en el presupuesto.

Las asimetrías provinciales provocan un incipiente movimiento migratorio interno desde las provincias rezagadas hacia Buenos Aires, movimiento que luego se consolida en la década del 50. Para el

año 1947 el 41% de la población que residía en Buenos Aires era o migrante nacional o inmigrante extranjero (23% migrante nativo y 18% inmigrante extranjero) de acuerdo al censo de dicho año. Resulta evidente que la inmensa mayoría eran personas de bajos recursos y, por lo tanto, intensivos solicitantes de prestaciones públicas lo que tensionaba el gasto público⁹.

La etapa peronista desde 1946 a 1955

En 1946 con la asunción del General Perón y Domingo Mercante como gobernador de la PBA se lleva a cabo un cambio de paradigma tanto a nivel político como económico en el orden nacional y también en la PBA. En lo político el descontento popular que lleva al cambio de gobierno hace que este deba dar respuestas a su electorado, lo cual da a lugar a un proceso de fuerte presencia del estado en la economía (estado de bienestar) acompañando el cambio de paradigma de la Europa de posguerra. La disminución de la pobreza, la asistencia del estado a los más vulnerables, la mejora en los ingresos de los asalariados y la mayor provisión de bienes públicos por parte del estado se vieron plasmadas en el presupuesto de la época. También el estado aumentó su actividad empresarial y la obra pública tomó un rol central en el programa de gobierno y el presupuesto. Para el año 1956 el presupuesto del gasto de capital era cercano al 22% del total del gasto consolidado.

En la PBA el gasto en términos de PBI casi se duplicó con incrementos en todas las áreas destacándose salud y acción social como los sectores que más crecimiento tienen dentro del presupuesto. A diferencia de los periodos anteriores, la política de cancelación de deuda pública hace que ésta pierda participación casi total en el presupuesto, verificándose un proceso de desendeudamiento inédito en la historia bonaerense. Mientras que en 1941 los intereses de la deuda representaban el 23,7%, en 1956 habían bajado a 4,7%. A nivel de partidas

⁹ Migraciones internas en la Provincia de Buenos Aires. Dirección Provincial de Estadística de la PBA.

presupuestarias la inversión en infraestructura y gastos de capital se queda con gran parte de la participación que tenía los servicios de deuda en periodos anteriores. El gasto publico per cápita en esta etapa se duplicó.

De la revolución libertadora al regreso de la democracia en 1983

El periodo de 29 años que transcurre entre 1955, año en el que son derrocados el General Juan Domingo Perón, de la presidencia, y de la gobernación de Buenos Aires Carlos Aloe, hasta que asume el dirigente radical Alejandro Armendáriz en la PBA, se genera nuevamente una línea de tiempo caracterizada por la inestabilidad institucional. En dicho periodo hubo 22 mandatorios provinciales, lo que dejó como saldo un mandato promedio de 15 meses a lo largo de dicho lapso de tiempo. En estos 28 años, 18 transcurrieron durante gobiernos de facto y solo 10 correspondieron a gobiernos democráticos de los cuales 7 se desarrollaron bajo el mandato de los gobernadores radicales Alende y Marini y 3 de la dupla Bidegain – Calabro por el peronismo.

Tal inestabilidad institucional dejo secuelas que se trasladan a la historia reciente de la provincia. La más grave de ellas es la pérdida de puntos coparticipables. Los hechos estilizados de esta época son una pérdida de participación de la PBA en el total de recursos de origen nacional desde un pico de más de 35,46 puntos con la reforma de 1967: desde entonces se mantuvo encima del 30% hasta la sanción de la Ley 20221/73, cuando baja a 28,25% para luego retroceder a su menor nivel en 1982, en torno a los 22 puntos.

En este aspecto, tal como señala Alberto Porto, la clave está en la reforma tributaria de 1980 (principalmente, la pre-coparticipación para financiar sin límites los pagos de jubilaciones y pensiones) que produjo una caída notable de la suma total correspondiente a las provincias que resultaba de la ley 20221/73, sin modificar la distribución entre las provincias. Esto generó reclamos de parte de las provincias de modo que se tuvo que compensar con Aportes del Tesoro Nacional

(ATN). El impacto sobre las finanzas provinciales de esa medida fue tal que los ATN llegaron a representar, para el conjunto de provincias, más del doble del monto total que les correspondía por coparticipación. La sustitución parcial de la coparticipación por los ATN tuvo efectos notables sobre la distribución de recursos entre las jurisdicciones ya que, mientras la distribución de la coparticipación estaba fijada por ley, la de los ATN fue discrecional y perjudicó a la Provincia de Buenos Aires, que recibió el 26,8% en concepto de coparticipación federal en 1983 y 1984 (establecido por Ley) y sólo el 15,5% y 12,4%, respectivamente de ATN. El porcentaje total sumando coparticipación y ATN rondó el 18%¹⁰.

Para suplir esta pérdida de recursos, la provincia fue apelando a aumentar su recaudación impositiva como forma de financiar las necesidades de gastos ya que no se verifica en todo este periodo que la PBA haya recurrido a tomar deuda como forma de financiar el gap de la coparticipación. Para 1982 el stock de deuda pública era prácticamente cero. De esta forma sucesivas reformas tributarias aplicadas en el ámbito provincial llevaron los recursos tributarios propios provinciales de 0,8% del PBI en 1958 a 1,5% en 1980 la cual se asienta en la reforma de 1976 en el impuesto a los ingresos brutos. Esta etapa se caracteriza por un fuerte aumento del gasto con aumento del empleo público per cápita de casi un 30% entre principios de los años 60 y fines de los 70. La participación de educación crece unos 5 puntos dentro del presupuesto de la mano de la ampliación de la oferta educativa pública ante la mayor demanda de servicios educativos y de salud producto del aumento poblacional originado en movimientos migratorios. Entre 1955 y 1982 la población de Buenos Aires se duplicó.

Para el año 1970, casi la mitad de los habitantes en suelo bonaerense migrante nacional (35%) o inmigrante extranjero (12%) de acuerdo al censo de dicho año.¹¹

10 <https://www.blogeconosp.econo.unlp.edu.ar/2017/06/27/cuando-se-jodio-la-participacion-de-la-provincia-de-buenos-aires-en-la-coparticipacion-federal>

11 Migraciones internas en la Provincia de Buenos Aires. Dirección Provincial de Estadística de la PBA.

El retorno de la democracia en 1983

En este periodo se analiza la vuelta de la democracia en 1983 hasta el fin de la convertibilidad. Abarca dos etapas bien diferenciadas. La primera engloba la década del 80 donde en lo político termina el régimen militar y vuelve la democracia y en lo económico con el periodo de más alta inflación en una década que se tenga registro. Con un promedio anual de inflación de 565% a lo largo de los 10 años, esta etapa se caracterizó por ser la de mayor inflación de la historia argentina con tasas anuales de 3 dígitos y una hiperinflación en 1989 de 3079%. Semejante nivel inflacionario redujo el papel del presupuesto como instrumento de asignación de recursos a casi una mera formalidad. En 1986 se firma el Convenio transitorio de distribución de recursos federales a las provincias que establecía un % asignado a la PBA del 17,5% el cual tuvo vigencia hasta la sanción de la Ley 23548 en 1988, que volvió a subir la participación hasta el 21,6%.

Con el cambio de gobierno, a fines de los 80 se produce otra modificación del paradigma económico. Termina definitivamente la etapa del estado de bienestar para dar paso a consenso de Washington, poniendo como norte de la política pública el mercado en lo transaccional, reduciendo al mínimo el estado empresarial y los recortes de gasto público como vía para equilibrar el presupuesto. En Argentina Carlos Menem es electo presidente y el nuevo gobierno toma estos preceptos iniciando un proceso de privatizaciones, achicamiento del estado con transferencias de servicios a las provincias, a efectos de ordenar el presupuesto nacional.

En el año 1991, un acuerdo político entre el presidente Menem y el entonces vicepresidente y posterior gobernador de la provincia, Eduardo Duhalde, reconoció la pérdida sufrida por la provincia y promovió la sanción de la Ley N° 24073 mediante la cual se crea el Fondo de Recuperación Histórica del Conurbano Bonaerense, equivalente al 10% del impuesto a las Ganancias, elevando así el índice de Buenos Aires sobre el total de provincias al 24,8%. Sin embargo, en 1995 ante

el reclamo recurrente por parte de las provincias, se determinó el congelamiento de la participación de Buenos Aires en este Fondo, asignándole un monto fijo de \$650 millones. El excedente de esta cifra, generado por el 10% del Impuesto a las Ganancias, se comenzó a distribuir al resto de las provincias según los coeficientes establecidos en la Ley 23548 para la participación secundaria¹². La inflación erosionó de tal forma este fondo que Buenos Aires terminó siendo la provincia que menos recibía en términos absolutos unos años después.

Por otro lado, y en referencia a las transferencias de servicios a las provincias, por obvias razones de magnitud la PBA es la principal receptora del deslinde de responsabilidades nacionales de inicios de los 90. Se le traspasaron empresas Astillero Río Santiago y Ferrobaires, la administración de los puertos en territorio provincial y las instituciones educativas de orden nacional, generando así una presión extra al aumento del gasto público.

El fin de la convertibilidad

El agotamiento del modelo de la convertibilidad encontró a la provincia nuevamente en dificultades. La vuelta al mercado de crédito tanto interno como externo fue el mecanismo que se encontró para paliar los déficits de caja. En 1994 la PBA emite su primer bono internacional (eurobono) y en 1996 se crea la Dirección Provincial de Política de Financiamiento y Crédito Público, órgano que concentró facultades en todos los aspectos que hacen al crédito público provincial. De esta manera se ordenó la gestión del crédito por cuanto hasta ese momento cualquier organismo provincial podía realizar gestiones de crédito sin contar con los recursos humanos especializados para llevar a cabo dicha tarea. Esta nueva dependencia administrativa con profesionales especializados permitió que en un corto periodo de tiempo (1994-2001) PBA pueda emitir en los mercados internacionales un monto

¹² Cuadernos de Economía N° 81. Cuánto aportan y cuánto reciben las provincias. Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

equivalente a casi 4 mil millones de dólares distribuidos en 31 instrumentos de deuda.

Un hecho positivo de esa etapa de baja inflación de fines de los 90, fue que permitió avanzar en reformas microeconómicas entre las que se destaca el cambio en la técnica de presupuestación. A finales de los 90 se introdujo el presupuesto por programas PPP, constituyéndose en el ejercicio más extenso (dada la cantidad de organismos involucrados) después de la experiencia nacional. En simultáneo se avanzó con la reforma de administración financiera, primero a nivel provincial y luego a nivel municipal. Se iniciaron reformas en los sistemas que componen la administración financiera provincial, aunque sin la profundidad del caso nacional. Estas reformas se llevaron a cabo sin que hubiera una ley que les dé un marco jurídico. Las razones no fueron técnicas sino institucionales.

A diferencia del caso nacional, donde los cuatro sistemas básicos de la administración financiera pública (presupuesto crédito público, tesorería, contable) tienen dependencia jerárquica e institucional de la Secretaría de Hacienda (que a su vez oficia de órgano rector del macrosistema), en la PBA y muchas otras provincias, tanto la Tesorería como la Contaduría, forman parte de los llamados Organismos de la Constitución y sus titulares son nombrados por el Senado a propuesta del Poder Ejecutivo asegurándose su permanencia durante cuatro años en el cargo. Tanto el Tesorero como el Contador no guardan dependencia jerárquica alguna con el órgano rector del sistema (Ministerio de Economía) y cuentan con absoluta independencia de criterio. Es por ello que la reforma no pudo darse por imposición del órgano central, sino que hubo de ser consensuada a lo largo de un periodo de tiempo con estos organismos. Recién en 2007 con el cambio de gobierno pudo ser sancionada la Ley de Administración Financiera de la PBA.

En lo fiscal, la combinación de recesión y deflación hizo caer la recaudación provincial al mismo tiempo que el gasto sufría presiones al alza producto de la recesión que golpeaba los ingresos de la pobla-

ción bonaerense. Ingresos Brutos, el principal recurso de la recaudación propia, cayó entre 1998 y 2001 un 21% en términos nominales. Y como en cada recesión que golpea los ingresos de la población esta reorienta su demanda desde el sector privado al sector público (educación, salud y acción social) generando mayores necesidades de insumos para enfrentar los mayores servicios. Para fines de 2001 los índices de pobreza se dispararon en todos los aglomerados de PBA: en los Partidos del Conurbano pasó de 43,2% en octubre de 2001, a 64,4% en el mismo mes de 2002; Bahía Blanca-Cerri pasó de 30,9% a 46,0%; Gran La Plata de 25,6% a 43,7% y Mar del Plata-Batán de 30,6% a 46,8%¹³. La crisis económica derivó en una crisis social, política e institucional hacia fines de fines de 2001, con saqueos y los enfrentamientos que terminaron con la renuncia del ex presidente De La Rúa.

En este contexto, la PBA se vio obligada a hacer todo lo contrario que indica cualquier gestión de crisis de esa magnitud. La matemática de las necesidades de caja obligó a las autoridades de entonces a efectuar un ajuste de gastos extraordinario del orden del 33% real en el año 2002, basado principalmente en un congelamiento de salarios en pleno contexto inflacionario y recorte generalizado del resto de partidas presupuestarias. También se declaró la cesación de pagos de la deuda provincial quedando impagos 16 instrumentos de deuda en default. Aun con todas estas medidas no se pudo cerrar la brecha entre recursos y gastos y hubo que recurrir a la emisión de bonos de cancelación de obligaciones (Patacones) con los cuales se complementaba al inicio los pagos de las obligaciones salariales.

Inicialmente se comenzó pagando un porcentaje menor del sueldo en patacones y el resto en pesos (20% con el nuevo título, 80% con la moneda corriente). Para enero de 2002 esa ecuación se había invertido: ahora era 80% en patacones y solo 20% en pesos. Con la aparición de las Lecop durante varios meses, la formulación de las proyecciones

13 Cuaderno 76. Evolución de las finanzas públicas de la Provincia de Buenos Aires 1991-2008. Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

de pagos de caja tanto de sueldos como proveedores se realizaron en tres monedas: pesos, Patacones y Lecop. Esto resultó un desafío para los funcionarios que debían proyectar los esquemas de pago, ya que se debía esperar hasta el último momento antes de los días de pago a efectos de poder completar con la mayor cantidad de pesos posible la nómina salarial.

Ya para fines de 2002 la situación fiscal comenzó a mostrar una sorprendente mejora principalmente por el incremento en la recaudación de la mano del rebote de la actividad económica. Para 2003 se decidió sacar de circulación los Patacones volviendo al esquema de pagos en pesos. Durante los años 2003/2004 la PBA registró superávit fiscal durante 2 años consecutivos. Y en 2006 la provincia había reestructurado la deuda en cesación de pagos con un 97% de aceptación, consolidando en 6 bonos los 16 que habían quedado en default. Únicamente permanecieron sin resolver los préstamos bilaterales con bancos europeos los cuales terminaron más adelante englobados en una negociación nacional con el Club de París.

El déficit (otra vez) de la mano del fondo del conurbano bonaerense

Con el resurgimiento paulatino de la inflación durante la primera década de los años 2000, se fue licuando el tope nominal de \$650 millones del Fondo del Conurbano.

Esta pérdida fue compensada durante varios años con transferencias no automáticas provenientes del gobierno nacional y emisiones de deuda para cubrir los faltantes. La situación fiscal comenzó a ser cada vez más frágil, al tiempo que los desencuentros políticos con el gobierno nacional, más frecuentes (*Déjà vu*).

Aumentos salariales otorgados por sobre las posibilidades reales de financiación durante el año 2008 dispararon el déficit nuevamente, con el agravante de que las transferencias discrecionales eran menos frecuentes. La participación en el sistema de recursos coparticipables siguió en caída situándose en esta etapa en el orden del 20%. Por ello

se diseña un plan para volver a equilibrar las cuentas públicas consistente en un aumento de los recursos propios concomitantemente con una contención de gastos en todas las áreas. Se utilizó el instrumento de las cuotas presupuestarias haciéndolo extensivo a todos los organismos incluidos aquellos con recursos propios o afectados.

Para fortalecer los recursos se llevaron a cabo varias reformas tributarias sobre casi todos los impuestos provinciales. En Ingresos Brutos se eliminaron exenciones a la industria conjuntamente con cambios en los sistemas de percepción del gravamen. Se reintrodujo el impuesto a la herencia rebautizado “Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes”, con el fin de destinar lo recaudado al presupuesto del área de educación. Este impuesto era el segundo impuesto patrimonial más importante de la provincia a fines de siglo XIX y principios de siglo XX. Fue eliminado en 1976 ni bien asumieron las autoridades del gobierno militar. También se creó el Impuesto Inmobiliario Complementario con el objetivo doble de incrementar la recaudación y tratar impositivamente de la misma manera a patrimonios iguales¹⁴.

En forma paralela y debido a las acuciantes y crecientes necesidades financieras del tesoro provincial, se profundizó la captación de financiamiento vía el mercado de capitales local e internacional. Se creó el programa de letras de corto plazo en el mercado local en 2009, que tenía por objeto cubrir las necesidades de caja transitorias. A nivel internacional se emitieron distintos bonos en los mercados de EE.UU., Europa y Asia. Se aminoró el impacto de la contracción en el gasto en la obra pública, mediante obra vial financiada con bonos de mediano plazo¹⁵.

Con este modelo se llevó a cabo la obra más importante de ese período: la repavimentación de los 180 km de la ruta 6, que atraviesa

14 Hasta ese momento existía una desigualdad en el trato tributario entre contribuyentes con igual valor patrimonial ya que les aplicabas la alícuotas de manera distinta si es que tenían diferencias en la cantidad de parcelas inmobiliarias de las cuales eran propietarias.

15 Contra los certificados de obra ejecutada, los constructores recibían en parte de pago bonos que podían canjear luego en el mercado de capitales.

12 municipios y uno los puertos de La Plata y Campana. También se emitieron bonos para cancelar deudas con proveedores de insumos (bonos a proveedores) y se introdujo el concepto de CUT (Cuenta Única del Tesoro) mediante la cual se concentró en una única cuenta de la Tesorería General de la Provincia los saldos pertenecientes a los distintos organismos de la administración pública, manteniéndoles el saldo contable en una cuenta escritural. La unidad de caja permitió aprovechar al máximo los escasos recursos existentes en el Tesoro.

No obstante, todas las acciones llevadas a cabo enumeradas en el párrafo anterior, en julio de 2012 la PBA no pudo abonar a tiempo el medio aguinaldo correspondiente a dicho mes y se anunció su pago cuotas, lo que generó un hecho de alta trascendencia mediática nacional. Dada la repercusión de lo sucedido el gobierno nacional otorgó a modo de préstamo el faltante necesario para cumplir con las obligaciones dentro del mes en curso. Para 2013 se vuelven a efectuar ajustes impositivos en los impuestos provinciales más significativos que, junto a la contención de gastos mencionada, ayudan a equilibrar las cuentas al cierre del ejercicio.

Para 2015 el volátil escenario del mercado de capitales internacional impedía la toma de financiamiento externo y la provincia afrontaba el vencimiento del bono hasta ese entonces más grande de su historia (BP15) en el mes de octubre por 1.050 millones de dólares. Una pequeña ventana del mercado permitió que unos meses antes del vencimiento se pudiera llevar a cabo una operación inédita en el mercado de capitales para una provincia, mediante la cual se lanzó una operación conjunta de canje del bono BP15 y emisión de uno nuevo para obtener fondos frescos. Esta operación permitió poder cerrar las cuentas dicho año, aunque la situación fiscal era extremadamente endeble a pesar de que la provincia se había desendeudado fuertemente a lo largo de los últimos años.

En 2015 se da un cambio de signo político y el apoyo nacional a la provincia se materializó mediante la llegada de transferencias discrecionales que alivian la situación del Tesoro. El bajo nivel de *stock*

de deuda y el cambio en las condiciones imperantes de los mercados también abrieron la puerta a una nueva fase de endeudamiento provincial para aliviar el estrés de caja. En forma paralela, la PBA inició acciones legales ante la Corte Suprema reclamando por la discriminación del sistema de coparticipación vigente derivado del congelamiento del Fondo del Conurbano. Avanzado el juicio y ante la posibilidad cierta de un fallo a favor de la PBA, el gobierno nacional inició negociaciones con todas las provincias llegando a un acuerdo que se denominó Consenso Fiscal, mediante el cual las provincias con juicios desistían de éstos a cambio de la entrega de bonos y de fondos frescos para el caso de la PBA. Entre las compensaciones introducidas se incluyó que la Provincia reciba \$21.000 millones en 2018 y \$44.000 millones en 2019 por la eliminación del Fondo del Conurbano Bonaerense. Así, en 2019 la participación de Buenos Aires en la distribución secundaria alcanzó el 22,2%. No obstante haber alcanzado un pico en 2017, los recursos totales per cápita comenzaron nuevamente a disminuir entre 2018 y 2019 debido a la recesión que afectó la recaudación propia provincial.

Otro cambio de signo político y un nuevo inicio de buenas relaciones con el gobierno nacional otra vez permiten la llegada de fondos discrecionales a la PBA para recomponer su situación financiera. Ese respaldo oficioso se formalizó luego a través de la creación de un Fondo de Fortalecimiento de la PBA mediante el decreto nacional 735/2020 por el equivalente a algo más de 1 pp (punto porcentual) de coparticipación, detráído de lo que se le había otorgado a la CABA en 2017. Al momento de culminar este trabajo se acaba de anunciar que dicho Fondo será eliminado, lo que parece dar inicio a otro de los diversos ciclos fiscales que se sucedieron a lo largo de 200 años de historia bonaerense.

Conclusiones

Buenos Aires es la provincia de las paradojas. Fue un estado aparte con ejército y aduanas, pero es la única a la que se le quitó su capital (Buenos Aires) y se la reemplazó por otra (La Plata), que ni siquiera estaba construida en el momento de esta asignación.

Es la más rica en términos productivos, pero la que tiene mayor pobreza: 1,4 millones de bonaerenses pobres y 361 mil indigentes, cifras que superan con creces los registros de cualquier otra jurisdicción de la Argentina.

Es la más fuerte en términos electorales, pero muestra una singular y consistente debilidad institucional ante el gobierno nacional a lo largo de la historia. Los votos conseguidos en su territorio son decisivos para quien aspire a la presidencia de la Nación. Pero una vez electos, presidentes y gobernadores provinciales muchas veces se embarcaron en fuertes disputas, que en algunas ocasiones llegó al extremo de la intervención federal de la provincia.

A esta altura ya no debería verse como una casualidad ni una “maldición”, como dicen algunos, que se hayan frustrado recurrentemente los intentos de mandatarios bonaerenses para acceder a la presidencia de la Nación.

En los momentos de auge económico, la provincia ejerce una fuerte atracción para los habitantes de otros distritos menos favorecidos del país, que emigran a Buenos Aires buscando un futuro mejor. Pero más tarde o temprano la bonanza termina, la recaudación baja y la relación con el gobierno nacional se tensa, cerrando un ciclo y abriendo un nuevo controvertido capítulo que manifiesta la fragilidad económica financiera del presupuesto bonaerense. Sólo que esta vez, con más pobres haciendo fila en las partidas del presupuesto de la provincia.

ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y PRESUPUESTO PÚBLICO EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES¹

Carla Domeniconi²

Mariel Manes³

Introducción: marco conceptual y perspectiva histórica

En el complejo entramado de la administración pública, la gestión fiscal-financiera resulta un pilar fundamental para la operación eficiente de cualquier gobierno. En este contexto, el presupuesto público se erige como un instrumento central que guía las decisiones financieras y refleja las prioridades políticas y sociales de una administración.

1 Agradecemos la colaboración de Antonela Vitola, Federico Franzese y Rocío Hernández.

2 Carla Domeniconi es Licenciada en Economía (Universidad de Buenos Aires). Entre 2010 y 2015 se desempeñó como analista en la Dirección de Política Fiscal y de Ingresos de la Subsecretaría de Programación Macroeconómica en el Ministerio de Economía de la Nación. Entre 2016 y 2019, fue coordinadora y luego Directora de Análisis de Financiamiento Subnacional en la Subsecretaría de Relaciones con Provincias del Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda. Desde diciembre de 2019 se desempeña como Subsecretaria de Hacienda en el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

3 Mariel Manes es Licenciada en Economía (UNLP) y Magíster en Políticas Públicas Comparadas (FLACSO-Sede Académica México). Fue representante por Argentina como Especialista del área fiscal en diferentes reuniones del Grupo de Monitoreo Macroeconómico del MERCOSUR (GMM) y Estados Asociados. Tiene una amplia experiencia como docente en varias universidades (UNLP, UBA, UPSO y UNSAM), dictando clases sobre Macroeconomía avanzada y Finanzas Públicas. Actualmente se desempeña como Directora Provincial de Presupuesto Público del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

El presente artículo se propone examinar en detalle el papel crítico del presupuesto en la administración financiera pública de la Provincia de Buenos Aires (en adelante, PBA), explorando su rol tanto desde un enfoque teórico-conceptual como desde una perspectiva histórica, permitiendo así comprender su importancia y evolución reciente.

Administración Financiera Pública: el rol del Presupuesto

El análisis del rol del presupuesto puede abordarse desde múltiples perspectivas. Desde un enfoque económico, se puede examinar cómo el presupuesto impacta en la asignación de recursos y en la estabilidad financiera del gobierno. Desde una óptica política, se puede evaluar cómo refleja las prioridades y compromisos de la administración en su gestión. Además, es crucial considerar aspectos de transparencia y evaluación de las políticas, así como su efecto en el desarrollo socioeconómico de la comunidad. Este análisis multidimensional permite una comprensión integral del papel del presupuesto en la administración financiera pública.

Es en este sentido amplio donde se puede comprender que el presupuesto público no se limita a ser un documento contable: es, en esencia, un plan financiero que conduce las acciones de gobierno hacia el logro de objetivos estratégicos. De acuerdo con Musgrave (1959), el presupuesto público es concebido como “un plan financiero que muestra las operaciones propuestas y la fuente de ingresos para un período dado”, por lo que necesariamente representa un marco de referencia que orienta las decisiones gubernamentales. Bajo esa premisa, el proceso presupuestario permite a los gobiernos anticipar necesidades, identificar prioridades y establecer metas a corto, mediano y largo plazo, lo que resulta crucial para una gestión efectiva y eficiente de los recursos públicos.

Siguiendo la perspectiva de Wildavsky (1975), el presupuesto se posiciona como el principal instrumento de control gubernamental, no sólo en términos monetarios, sino como reflejo de las prioridades políticas de un gobierno. Así, el presupuesto se convierte en una guía

de la asignación eficiente de recursos para alcanzar los objetivos de desarrollo y bienestar social.

Esta dimensión del impacto social inherente a la formulación y ejecución presupuestaria pone de manifiesto una de las responsabilidades más significativas de los estados (nacionales y subnacionales) en los países en vías de desarrollo en general, y en América Latina –región caracterizada históricamente por la desigualdad– en particular. En este punto, el presupuesto debe examinarse en cuanto a su capacidad para reducir las brechas socioeconómicas y promover la igualdad de oportunidades. Por ejemplo, políticas de inversión en educación y salud pueden contribuir a cerrar la brecha entre grupos socioeconómicos y fomentar un desarrollo más equitativo y sostenible, que garantice movilidad social ascendente a los ciudadanos. El presupuesto también puede ser utilizado para implementar políticas activas de empleo y promover la inclusión social de grupos marginados, como personas desempleadas o jóvenes en situación de riesgo de exclusión. Invertir en programas de formación laboral, infraestructura social y apoyo a pequeñas empresas puede contribuir a reducir la pobreza y la desigualdad en la sociedad. Asimismo, el presupuesto puede ser utilizado como un instrumento para fomentar la innovación y el desarrollo tecnológico, mediante la asignación de recursos a programas de investigación y desarrollo, así como incentivos para el sector privado. Esta inversión en innovación puede impulsar el crecimiento económico a largo plazo y mejorar la competitividad de la economía.

Un aspecto adicional refiere a las consideraciones sobre género y equidad: es importante analizar cómo el presupuesto afecta a diferentes grupos de la sociedad, incluyendo mujeres, niños, personas mayores y personas con discapacidad. Tal como se abordará con más detalle en otro capítulo de este libro, políticas de presupuesto sensibles al género coadyuvan a abordar las desigualdades estructurales que enfrentan ciertos grupos sociales.

Por último, no debe perderse de vista que además de su función como instrumento de planificación y asignación de recursos, el pre-

supuesto también desempeña un papel crucial en la evaluación y control de políticas públicas. Según Schick (2002), el presupuesto permite dirigir la atención hacia los resultados y el rendimiento, facilitando la evaluación del impacto de las políticas y programas gubernamentales. A través de mecanismos de transparencia, seguimiento y evaluación, los gobiernos pueden identificar áreas de mejora y realizar ajustes necesarios para garantizar la eficacia y eficiencia en el uso de los recursos públicos.

Gestión presupuestaria en la Provincia de Buenos Aires

Perspectiva histórica

La PBA exhibe la tradición más antigua de gestión presupuestaria de la Argentina. La presentación realizada ante la Legislatura Provincial, el 28 de octubre de 2022, del proyecto de presupuesto para el ejercicio fiscal 2023⁴ representa un hito trascendental al conmemorar el bicentenario de la primera ley de presupuesto público tanto de la Provincia como del país⁵, promulgada en 1822 para el ejercicio fiscal 1823. Ese acontecimiento no solo celebra un legado histórico, sino que también subraya el compromiso con los principios presupuestarios desde hace dos siglos.

Ese primer presupuesto para 1823 tuvo un antecedente muy cercano, unos pocos meses antes. Previo a este momento, la organización de las finanzas provinciales se limitaba a la utilización de planillas aisladas, que consignaban los gastos en los cuales se incurriría. Manuel García (Ministro de Hacienda bajo el gobierno de Martín Rodríguez, 1820-1824) trató de delinear la forma de un incipiente presupuesto

4 El presupuesto 2024 es un presupuesto prorrogado, de acuerdo a lo previsto en los artículos 103 inciso 2 “in fine” de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y 26 de la Ley N° 13767, y su Decreto Reglamentario N° 3260/08.

5 El primer presupuesto nacional aprobado por el Congreso fue presentado para los ejercicios 1855 y 1856, bajo la Ley N° 48, del 25 de septiembre de 1855. La Constitución de 1826, en su artículo 44, atribuyó al Congreso la facultad de “fijar cada año los gastos generales con presencia de los presupuestos presentados por el Gobierno”, competencia que, a pesar de ser fundamental, se había omitido en 1819. No obstante ello, tuvieron que pasar muchos años para que esa facultad fuera ejercida.

provincial presentando, a poco de asumir en septiembre de 1821, un acotado detalle de la previsión de erogaciones para los 4 meses que restaban del año.

Pero el gobierno era consciente de que esta sola previsión no sería suficiente para administrar una provincia que recién comenzaba a organizarse. Resultaba necesario sentar las bases para manejar financieramente la cartera de Hacienda, los otros ministerios y demás dependencias, lo cual debía hacerse a través de una ley fundamental que proyectara y controlara anualmente las erogaciones e ingresos. Sin embargo, el tratamiento de esta Ley se dilató un año más.

El 4 de diciembre de 1822 la Junta de Representantes promovió por decreto la creación de una Comisión que presentaría al comienzo de cada periodo de sesiones las cuentas generales del año anterior. Quince días después, la Junta fijó los gastos para el periodo que estaba a punto de concluir.

En la misma sesión que se fijaron los gastos del año 1823, se aprobó una Ley en la que se determinaban las características que debían guardar los presupuestos futuros. Específicamente establecía que “cada uno de los ministerios deberá acompañar con el presupuesto de su Departamento la relación por menor de los empleados, sus sueldos y demás gastos que demande el servicio”. Disponía también que en el mismo presupuesto el Ministerio de Hacienda debería expresar de manera separada lo que, por un cálculo aproximado, produjese cada una de las rentas de la provincia. El gobierno quedó obligado, así, a presentar una previsión anual de recursos y gastos para cada año, al inicio de las sesiones legislativas de ese año. Pero esto era difícil de observar y hay elementos que indican que ni siquiera las previsiones, aun presentadas con retraso, se llegaban a cumplir.

El presupuesto de la PBA en esos primeros años de organización del sistema presupuestario mostraba algunas características muy marcadas: desde el lado de los recursos, una profunda dependencia de los ingresos aduaneros, mientras que del lado del gasto se observaba una importante asignación en acciones bélicas y servicios de la deuda pública.

Años después, la federalización de la Ciudad de Buenos Aires hizo que la Provincia tuviera que replantear su organización administrativa, política, social y su relación con la Nación. El Pacto de San José de Flores inició el camino a la unificación, por la cual la aduana de Buenos Aires debía pasar al control del Estado Nacional. Para entonces existía una deuda pública interna y externa significativa. En relación con la primera se contaban los bonos y el papel moneda emitido por Buenos Aires y, en cuanto a la última, estaba incluido el crédito externo tomado con la banca inglesa *Baring* que era necesario renegociar. La contracara de la cesión de los recursos aduaneros fue que todas estas obligaciones fueron reconocidas como deuda nacional.

Como resultado del proceso de unificación antes mencionado, la Provincia sufrió una profunda transformación con la fundación de La Plata como la nueva capital (1882), el traslado de la sede del gobierno provincial (1882) y la disminución de su población, que puede calcularse en alrededor del 40% (interpolación entre el 37,9% en el censo de 1869 y el 41,9% en el de 1895).

Así, el presupuesto provincial debió adaptarse: se perdió la principal fuente de ingresos y una gran parte de la población que tenía mayores recursos económicos y podía ser gravada con impuestos. Al mismo tiempo, se reducía la presión ejercida sobre el presupuesto por el gasto en el servicio de la deuda. Sin embargo, también se incrementaron los gastos necesarios para la construcción de la nueva sede administrativa y se hacía cada vez más imprescindible proveer servicios básicos a la población interior, distribuida en un vasto territorio.

Estos antecedentes, aunque brevemente mencionados, representan hitos fundamentales en la historia de las finanzas públicas provinciales. Si bien requeriría un análisis más detallado para comprender completamente la trayectoria histórica que condujo a la Provincia a su situación actual, lo que podemos afirmar con seguridad es que, muchos años más tarde y en la actualidad, la gestión presupuestaria de la PBA sigue siendo igual de desafiante.

La gestión presupuestaria de la PBA en la actualidad

Los sistemas de administración financiera pública evolucionaron significativamente a lo largo del tiempo, pasando de enfoques tradicionales basados en la contabilidad hacia modelos más modernos y orientados a resultados. Esta evolución fue impulsada por cambios en la complejidad de las operaciones gubernamentales, la demanda de transparencia y rendición de cuentas, así como por avances tecnológicos. Estos cambios requirieron la modificación del marco legal en el que se encuadra el accionar público.

Actualmente, el presupuesto de la PBA encuentra su fundamento normativo en la Constitución de la Provincia, que en su artículo 103 inciso 2 especifica que “la ley de presupuesto será la base que registrará todo gasto en la Administración general de la Provincia”, delegando así al Poder Legislativo la facultad de fijar anualmente tanto el cálculo de recursos (también la creación de recursos nuevos) como el presupuesto de gastos. La Carta Magna Provincial destaca el papel fundamental del Poder Legislativo en la aprobación del presupuesto, a la vez que otorga al Poder Ejecutivo un rol clave en la elaboración, presentación y ejecución del mismo. Es, en este sentido, que el presupuesto constituye una herramienta fundamental para el ejercicio del equilibrio entre los poderes del estado⁶.

Por su parte, la Ley N° 13767 - de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Provincial (en adelante, LAF)- y su Decreto Reglamentario N° 3260/08 resultan ser las normas más importantes del sistema presupuestario dado que su objeto principal, tal como su denominación lo implica, es establecer y regular la administración financiera y los sistemas de control del sector público de la Provincia.

Desde un punto de vista sistémico, el sistema opera en forma integral e integrada, bajo preceptos de Centralización Normativa y Descentralización Operativa y está compuesto, de conformidad al ar-

⁶ Esta idea fue desarrollada, entre otros autores, por Alberdi (1858) en “el Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina”.

título 5° de la LAF, por los siguientes subsistemas: Presupuesto, Crédito Público, Tesorería y Contabilidad. Todos estos subsistemas están sujetos a la autoridad de un único órgano central coordinador y en ese contexto, deben estar normativamente y funcionalmente interrelacionados entre sí.

El Título II de la LAF, que regula el subsistema Presupuestario, prevé los principios, órganos, normas y procedimientos que regirán el proceso presupuestario del Sector Público Provincial y de los Poderes Legislativo y Judicial. Dentro de sus previsiones contiene normas relativas a la formulación de la estructura del presupuesto provincial, su ejecución y evaluación y del cierre de cuentas.

Esta norma se complementa con la Ley N° 10189: “Complementaria Permanente de Presupuesto” que contempla todos aquellos preceptos de carácter permanente y general que sean aplicados por el Poder Ejecutivo u otros poderes para la formulación y ejecución del Presupuesto General de la Provincia.

Finalmente, cada año se aprueba una nueva Ley de Presupuesto que, en cumplimiento de la manda constitucional, se formula en conjunto con la Ley Impositiva⁷. La sanción de la mencionada Ley de Presupuesto da lugar al dictado de dos normas, en cabeza del Poder Ejecutivo, que regulan y facilitan la ejecución: el Decreto de Delegación de Facultades y el Decreto Marco de Programación Presupuestaria⁸.

Es fundamental destacar que, en los últimos años, se implementaron diversos cambios en la gestión presupuestaria con el fin de cumplir con lo estipulado en la normativa y, al mismo tiempo, facilitar la incorporación de avances tecnológicos y la estandarización de procedimientos en consonancia con otras provincias y el Gobierno Nacional. Entre ellos pueden destacarse:

7 Esta determina los recursos para el Tesoro Provincial al establecer los impuestos y tasas (y sus características) que estarán vigentes en el próximo período fiscal.

8 Actualmente está vigente la Ley N° 15394 sancionada para el Ejercicio 2023 y prorrogada para el 2024 y el Decreto N° 12/24 que prorroga para el ejercicio 2024 la vigencia del Decreto de Delegación de Facultades N° 18/23 y Decreto Marco de Programación Presupuestaria N° 123/23.

- La incorporación de la Cuenta Única del Tesoro (2015).
- En el marco del Convenio entre la CGP y la ASAP y a través de la Resolución 224/2017 del Ministerio de Economía se realizaron diversas modificaciones al Clasificador Presupuestario.
- Incorporación del Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera (SIGAF), en 2017, que reemplaza los sistemas de formulación y ejecución previos, así como los módulos de compras y patrimonio. Si bien la adopción del SIGAF fue compleja, permitió la integración de la formulación y ejecución presupuestaria, lo cual resulta fundamental para la correcta gestión presupuestaria. Posteriormente, se fueron realizando modificaciones en SIGAF para permitir:
 - Integración con GDEBA (Gestión Documental Electrónica de Buenos Aires).
 - Incorporación de un banco de proyecto de obras (BAPIN).
 - La formulación física del presupuesto.

Las disposiciones legales y la adopción de las nuevas tecnologías y procesos anteriormente mencionados delimitan el entorno en el que se inscribe un proceso presupuestario sumamente complejo, producto de una serie de factores interrelacionados.

En primer lugar, la economía de la Provincia es diversa y dinámica, con sectores como la agricultura, la industria, el comercio y los servicios que contribuyen de manera significativa a su Producto Bruto Geográfico (PBG). Esto implica que los ingresos fiscales pueden verse afectados por la volatilidad de estos sectores, lo que representa un desafío para la previsión de los recursos disponibles para el presupuesto.

Una cuestión especialmente determinante es la relación entre la Provincia y el Estado Nacional en términos de descentralización y coparticipación. Las diversas etapas de descentralización de gastos dejaron a la PBA como responsable de la provisión de varios servicios públicos sin la correspondiente asignación de recursos adicionales,

siendo la salud y la educación pública (inicial, primaria, secundaria y técnica) algunos de los casos más evidentes, aunque no los únicos.

La coparticipación, por su parte, atraviesa tanto la historia política como las finanzas públicas de PBA. Tal como es explicado en detalle por Beyrne *et al* (2021), la Provincia es, históricamente, la principal perjudicada en el reparto de la distribución secundaria de recursos coparticipables. Desde los inicios del reparto de recursos por Ley en 1935, la posición relativa de Buenos Aires con respecto al resto de las provincias se fue deteriorando. Esto se puso en evidencia en la Ley N° 23548 de 1988, en la que Buenos Aires perdió más de 6 p.p. de coparticipación secundaria. Las reparaciones que se crearon para compensar el reparto desbalanceado de recursos fueron insuficientes y se diluyeron con los aumentos de precios. De esta manera, el sistema actual de coparticipación perjudica a la PBA, impidiendo el desarrollo igualitario de todo el territorio nacional y lesionando el principio de equidad consagrado en la Constitución Nacional. La insuficiencia crónica de recursos que debió afrontar la Provincia explica los déficits estructurales que acumula a lo largo del tiempo.

Además de los factores ya comentados, la Provincia enfrenta desafíos sociales y económicos múltiples, como la pobreza, la desigualdad, la migración interna y la necesidad de mejorar la infraestructura. Estos desafíos requieren una asignación cuidadosa de los recursos disponibles para programas y políticas que aborden estas problemáticas de manera efectiva.

Por último, la estructura política y administrativa de la Provincia, con sus múltiples niveles de gobierno y organismos descentralizados, añade una capa adicional de complejidad al proceso presupuestario. Gestionar los recursos de manera eficiente en este contexto requiere coordinación y colaboración entre diferentes actores gubernamentales.

A todos los desafíos mencionados anteriormente debe adicionarse el contexto general de incertidumbre de la macroeconomía argentina y una multiplicidad de fenómenos externos e impredecibles como sequías, inundaciones, epidemias u otros que, si bien son infrecuen-

tes, también deben ser atendidos, en mayor o menor medida, desde el presupuesto provincial.

Para dar dimensión palpable de la complejidad descrita basta revisar el Presupuesto 2023, que fue realizado para 55 jurisdicciones que llevaron a cabo sus políticas públicas a través de 368 programas presupuestarios, 973 proyectos, 1.189 actividades y 1.774 obras.

Gestionar estos elementos de manera efectiva es fundamental para garantizar el logro de los objetivos de desarrollo económico y social de la Provincia. Cada presupuesto muestra de manera inequívoca cómo se deciden balancear las tensiones antes mencionadas en las finanzas bonaerenses.

Desafíos en la elaboración de presupuestos con la distribución de recursos actual

Como se mencionó en el apartado anterior, una de las principales dificultades para elaborar el presupuesto de la PBA tiene que ver con la insuficiencia de recursos que percibe del esquema de distribución entre la Nación y las provincias, independientemente de cómo evaluemos la equidad o eficiencia de dicha distribución. Tal como se demostró en diversos documentos, como los mensajes de elevación de presupuesto o los “Cuadernos de economía”⁹, la Provincia no cuenta con los recursos suficientes pese a ser el corazón productivo de la Argentina, en donde se concentra la mayor capacidad de producción industrial y agropecuaria. Aporta el 36% del producto bruto interno (PBI), concentra el 35% de las exportaciones, el 37,3% de la recaudación nacional, alberga a casi el 40% de la población nacional, educa al 38% de los estudiantes del país, contiene al 54% de los hogares bajo la línea de pobreza y el 60% bajo la línea de indigencia. A pesar de esto, es la que cuenta con la menor cantidad de recursos totales en términos per cápita cuando se la compara con el resto de las jurisdicciones. Esta escasez de recursos medida por habitante se explica por los re-

9 Ver especialmente el Cuaderno N° 81, <https://estudioseconomicos.ec.gba.gov.ar/documentos/Cuaderno81.pdf>

curso de origen nacional, de los que recibe menos de la mitad que el promedio de las demás provincias. Para ponerlo en órdenes de magnitud, la Provincia percibe en la actualidad sólo el 22% de los recursos coparticipables, guarismo que no guarda relación con los parámetros objetivos señalados precedentemente.

El hecho de ser la jurisdicción que menores recursos per cápita recibe colisiona con las necesidades de gasto que tiene que afrontar en la prestación de servicios básicos como sistema de salud, educación, obra pública, seguridad, entre otras. La contracara de la falta de recursos son los menores gastos por habitante que tiene la Provincia de Buenos Aires, no pudiendo hacer frente a niveles de gasto primario similares al promedio del resto de las provincias. Esto genera carencias estructurales y demandas postergadas debido a la restricción de recursos. La Provincia de Buenos Aires fue en 2022 la jurisdicción con menor gasto estatal provincial por habitante con \$226.300¹⁰.

En este punto, resulta relevante señalar que las deficiencias estructurales producto de la baja disponibilidad de recursos no son atribuibles a un bajo esfuerzo recaudatorio provincial ya que, de hecho, Buenos Aires es la tercera provincia con mayor preponderancia de recaudación propia en la recaudación total. En 2022 los recursos de origen provincial (ROP) de la PBA representaron el 49% de los recursos mientras que el promedio del resto de las jurisdicciones fue un 27% y el consolidado el 39%.¹¹

Entre 2020 y 2023, la PBA logró recomponer, parcialmente, la situación desventajosa en el reparto de los fondos nacionales a través de la creación del Fondo de Fortalecimiento Fiscal. El destino de este fondo era solventar gastos de equiparación de salarios y dotar de equipamiento a la policía bonaerense. Sin embargo, en febrero de 2024 fue eliminado de manera unilateral por el Gobierno Nacional, representando un retroceso en las relaciones fiscales entre niveles de gobierno e incidiendo directamente en una menor disponibilidad de recursos

¹⁰ Elaboración propia en base a DNAP e INDEC.

¹¹ Elaboración propia en base a DNAP

que se direccionen a mejorar el bienestar de las y los bonaerenses y a la reducción de déficits estructurales.

Ante las dificultades estructurales y la clara escasez de recursos, cada administración se enfrenta al desafío de decidir cómo gestionar estos recursos limitados, priorizando los sectores y áreas que consideren más importantes en términos de política pública. En consonancia, al analizar las ejecuciones presupuestarias de los últimos años, se evidencian las decisiones que subyacen a las asignaciones, convirtiendo los presupuestos no solo en herramientas administrativas, sino también en instrumentos de planificación y comunicación.

Una forma de analizar las prioridades y compromisos de la administración es a través de la clasificación del gasto desde el punto de vista de las finalidades y funciones. Según el Manual de Clasificadores Presupuestarios para el Sector Público Provincial (Ministerio de Economía, 2018), la clasificación funcional presenta el gasto público provincial según la naturaleza de los servicios que las instituciones públicas brindan a la comunidad. Con la *finalidad* se puede identificar el objetivo primario de una determinada política presupuestaria, mientras que la *función* representa la articulación programática del presupuesto. De este modo, podemos evaluar la ejecución presupuestaria de los últimos años y sacar algunas conclusiones.

En la PBA los Servicios Sociales representan alrededor de dos tercios del presupuesto, es decir que se caracteriza por prestar servicios de salud, promoción y asistencia social, educación y cultura, ciencia y técnica, trabajo, vivienda y urbanismo, ecología y saneamiento ambiental y deportes y recreación. Tal como se refirió precedentemente, una porción significativa de estas responsabilidades de gasto que tiene la provincia, junto al resto de las jurisdicciones, tiene su origen en la transferencia de servicios vinculados a establecimientos educativos y hospitalarios, desde la órbita nacional a la provincial, que se llevó a cabo en dos etapas, tanto a fines de la década de los 70 como a principios de la década de los 90. Consecuentemente, esto genera que, a diferencia de la composición del gasto público nacional, los gastos

vinculados a remuneraciones representan un componente muy significativo, fijo e inflexible dentro de la estructura de gastos provinciales pues es donde se imputan principalmente los salarios de todos los docentes de escuelas públicas y médicos de la PBA. Esta finalidad representó un 61,3% en promedio del gasto total en el periodo 2012-2015 para luego caer hasta representar 58,4% en el período 2016-2019 y finalmente, se recuperaron 2,3 p.p. en promedio durante el período 2020-2023, reflejando un cambio de prioridades entre ambas etapas. Cuando se netea el componente salarial la participación de los Servicios Sociales pasa a representar, en promedio, el 30,6% del gasto total no salarial en todo el periodo bajo análisis, llegando a un piso de 25,6% en 2019, año donde la finalidad Deuda Pública tuvo su nivel más alto. Es decir, refleja claramente cómo, desde 2017 en adelante, los Servicios Sociales comenzaron a ser desplazados por el pago de la deuda. A partir de 2020 comienza la etapa de recuperación de los primeros, llegando a representar 33,9% del gasto total no salarial en 2023, 8,3 p.p. por encima del mínimo alcanzado. Este comportamiento tiene como contracara la Deuda Pública que hasta 2017 ronda en promedio en el 11,0% del gasto no salarial y escala fuertemente entre 2018 y 2019 cuando llega a su pico máximo de 21,9%, 12,9 p.p. por encima del promedio 2020-2023, periodo en el que va perdiendo participación para representar, en promedio, el 8,9% del gasto.

Como segunda finalidad relevante en términos de peso en el gasto total aparece la Administración Gubernamental, donde se agrupan las funciones relacionadas al manejo de los tres poderes del Estado provincial y la relación financiera con los municipios (que incluye la coparticipación, con distribución automática en función de la recaudación), que en promedio representó 21,6% en el periodo 2012-2015, 20,2% en el período 2016-2019 y 18,6% en 2020-2023. Cuando se analiza el gasto no salarial dicha finalidad se ubica en el primer lugar ya que en la misma no son significativas las erogaciones salariales. De esta manera, aunque su participación fue variando considerablemente a lo largo del periodo bajo análisis, representó un 50,6% en promedio

durante el periodo 2012-2015, 40,5% entre 2016-2019 y 35,6% en el periodo 2020-2023.

En tercer lugar, se encuentra la finalidad Servicios de Seguridad y Justicia, que incluye las acciones inherentes al mantenimiento del orden público interno. Al igual que en el caso de Servicios Sociales, esta finalidad también tiene un componente salarial muy importante. Cuando se netean las erogaciones salariales se observa un cambio de comportamiento en la composición del gasto: en el periodo 2012-2015 la finalidad tuvo una participación que en promedio fue del 4,6% del gasto total no salarial que luego, entre 2016-2019, va perdiendo participación hasta alcanzar un piso histórico del 3,1% en 2019. A partir de 2020 su participación comienza a recuperarse, llegando a representar en promedio el 6,0% del gasto entre 2020-2023, reflejo de mayor inversión estructural en seguridad.

Luego, entre cuarto y quinto lugar, dependiendo el año, se posiciona la finalidad de servicios económicos que abarca la producción de bienes y servicios necesarios para el desarrollo económico e incluye acciones de fomento, regulación y control de la producción del sector privado y público. Esta finalidad tuvo una participación en el gasto total promedio entre 2012-2015 de 2,7%, entre 2016-2019 de 4,1% y creció 2,5 p.p. entre 2020 y 2023, llegando a 6,6% explicado por incremento del gasto que generó el traspaso de los subsidios al transporte y a la energía desde la órbita Nacional a la provincia a partir del año 2019. Cuando se analiza su participación en el gasto no salarial esta finalidad mantiene su posición, representando en promedio un 10,3% en todo el periodo, pero gana una gran participación en el período 2020-2023, donde llega a representar en promedio el 16,7%, también como reflejo del cambio de prioridades de gobierno, que impulsa la producción y el trabajo.

Por último, la finalidad Servicios de Deuda, que comprende erogaciones destinadas a atender los intereses y gastos de la deuda pública interna y externa, representó el 3,1% de los gastos en promedio entre 2012-2015, elevándose a 5,4% en 2016-2019, con picos en 2018 y

2019 que alcanzaron los 6,4% y 7,7% del gasto y reduciendo a 3,2% en 2020-2023. Para analizar la posición de la Deuda Pública en relación al gasto no salarial es necesario dividir la serie en dos subperiodos: entre 2012 y 2019 la Deuda Pública se ubica en tercer lugar, siendo en promedio el 10,8% entre 2012 y 2015 y el 15,9% en el periodo 2016-2019, escalando fuertemente entre 2018 y 2019 cuando llega a su pico máximo de 21,9%. Entre 2020 y 2023, luego del proceso de reestructuración, la Deuda Pública pierde participación y pasa a ubicarse en cuarto puesto, representando en promedio el 8,9% del gasto. El crecimiento durante el segundo subperíodo analizado implica, necesariamente, una menor participación de las demás finalidades y se puede interpretar como el reflejo del orden de prioridades de un gobierno, donde prevalece el pago de deuda por sobre las demás obligaciones.

Desafíos futuros en la gestión presupuestaria de la PBA

Tendencias recientes en la gestión presupuestaria

La gestión presupuestaria en el ámbito público evolucionó considerablemente en las últimas décadas, reflejando la necesidad de adaptarse a un entorno cambiante y complejo. Entre las tendencias más destacadas se encuentran las metas físicas, la evaluación de programas, el presupuesto por resultados, el seguimiento de los llamados “gastos transversales”, el presupuesto participativo y los marcos macro-fiscales de mediano plazo. Cada uno de ellos representa una herramienta fundamental para mejorar la eficiencia y la efectividad en el uso de los recursos públicos.

Las tres tendencias mencionadas en primer lugar (metas físicas, la evaluación de programas, el presupuesto por resultados), están vinculadas entre sí y representan la evolución histórica en la gestión presupuestaria, marcando un cambio de paradigma desde el enfoque tradicional del Presupuesto por Programas, centrado en los inputs y procesos, hacia un enfoque más orientado a los resultados y el impacto.

Inicialmente, el énfasis en las *metas físicas* implicó una mayor atención a los resultados tangibles y medibles esperados con la asignación de recursos. Este enfoque proporciona una mayor claridad y transparencia en la planificación presupuestaria al establecer objetivos específicos y cuantificables que guían la toma de decisiones.

La *evaluación de programas*, posteriormente, supuso una revisión sistemática y rigurosa del desempeño de las políticas y programas gubernamentales para determinar su efectividad y eficiencia. Tal como señala Parsons (2013), la evaluación puede definirse de diversas formas. Y en esa multiplicidad de aseveraciones, quizás sea conveniente comenzar por una muy simple: “evaluar es aprender acerca de las consecuencias de las políticas públicas” (Dye, 1987, citado por Parsons). Al evaluar el impacto de las intervenciones presupuestarias, se pueden identificar áreas de mejora y tomar decisiones informadas sobre la asignación de recursos futuros. Esta práctica, además, promueve una cultura de rendición de cuentas y aprendizaje continuo en la gestión pública.

Finalmente, el *presupuesto por resultados* representa un enfoque más avanzado que vincula directamente la asignación de recursos con los resultados esperados. En lugar de simplemente financiar actividades o insumos, este enfoque busca financiar resultados específicos y medibles, lo que requiere una mayor claridad en la definición de objetivos y una mayor capacidad de seguimiento y evaluación del desempeño. Al poner la información pertinente y de calidad en el centro del proceso presupuestario, se promueve un mejor uso de los fondos públicos.

Por su parte, la *identificación o “etiquetado” de gastos transversales* es una estrategia que busca garantizar la asignación de recursos para abordar temas o políticas públicas que atraviesan diferentes áreas o sectores y que requieren acciones coordinadas en múltiples áreas de gobierno. Al etiquetar ciertos gastos como transversales, se busca asegurar que estos temas reciban la atención y los recursos necesarios para su efectiva implementación. Este tipo de análisis agrupa aque-

llos planes, políticas e intervenciones implementados por los distintos organismos de la Administración Pública a través de sus programas presupuestarios que comparten la característica de estar dirigidos a sectores específicos de la sociedad, bajo un enfoque de derechos, atendiendo a demandas relevantes en la agenda política. El etiquetado presupuestario es la herramienta que permite dar seguimiento periódico a la formulación y ejecución presupuestaria de categorías programáticas vinculadas a políticas que, en su diseño, incorporan alguna perspectiva específica, tal como género, ambiente, niñez y adolescencia, discapacidad, etc.

Asimismo, es fundamental tener en cuenta el papel del presupuesto como instrumento de participación ciudadana y fortalecimiento de la democracia. En este sentido, el *presupuesto participativo*, que involucra a los ciudadanos en el proceso de toma de decisiones sobre la asignación de recursos, emerge como una herramienta importante para promover la transparencia, la rendición de cuentas y la legitimidad del gobierno. La inclusión de la sociedad civil en la elaboración y seguimiento del presupuesto puede garantizar que las políticas públicas respondan a las necesidades reales de la población. Es importante destacar que, si bien hay experiencias de presupuesto participativo en una multiplicidad de contextos, existe cierta evidencia¹² que muestra que, en el nivel local -con poblaciones de menor tamaño y composición homogénea donde las relaciones sociales son más estrechas y existe una mayor cohesión comunitaria-, el presupuesto participativo tiende a ser más efectivo. En estos entornos, los ciudadanos suelen tener una comprensión más clara de las necesidades y prioridades locales, lo que facilita su participación activa en el proceso presupuestario.

Por último, los *marcos macro fiscales de mediano plazo* ganaron relevancia como herramienta para establecer objetivos y límites para las finanzas públicas en un horizonte temporal más amplio, constituyendo una guía para la formulación y ejecución de políticas presupuestarias. De acuerdo con Flic y Scartascini (2009), los presupuestos

12 Ver, por ejemplo, Montecinos (2009).

tradicionales, con su horizonte anual, adolecen de ciertas limitaciones que reducen su potencial a la hora de asegurar una correcta ejecución de la política gubernamental. Es esencial que el presupuesto anual se alinee con los objetivos y restricciones establecidos en el marco fiscal de mediano plazo, garantizando la sostenibilidad fiscal y la estabilidad macroeconómica a lo largo del tiempo. Además, los marcos fiscales de mediano plazo pueden orientar las decisiones de gasto y tributación en el presupuesto anual, al proporcionar proyecciones económicas y fiscales a largo plazo que permitan evaluar el impacto de las políticas presupuestarias en las finanzas públicas. Así, la integración entre el presupuesto y los marcos fiscales de mediano plazo contribuye a una gestión fiscal más transparente, responsable y orientada hacia el logro de objetivos de desarrollo a largo plazo.

Retos específicos para la PBA y estrategias para mejorar la gestión presupuestaria

Tras analizar los retos y dificultades que enfrenta la Provincia de Buenos Aires en su gestión presupuestaria, es evidente la necesidad de adoptar enfoques innovadores y flexibles para optimizar el uso de los recursos públicos. Estas estrategias deben estar diseñadas no solo para abordar los desafíos específicos identificados, sino también para responder a las demandas cambiantes y las brechas de desarrollo existentes. En este contexto, es crucial considerar cómo las prácticas presupuestarias pueden contribuir a cerrar estas brechas y promover un desarrollo más equitativo y sostenible en la provincia.

Desde 1997, la Provincia implementó el presupuesto por programas. Si bien este enfoque representó un avance significativo en la planificación presupuestaria, aún existen oportunidades de mejora.

Uno de los avances más recientes fue la identificación de los gastos transversales, con introducción del etiquetado de género (PPG) en el presupuesto de la Provincia en 2022¹³, el cuál –como se dijo pre-

13 <https://www.ec.gba.gov.ar/Presupuesto%20con%20Perspectiva%20de%20Genero%202022%20PBA.pdf>

viamente– se explica con mayor detalle en otro capítulo de este libro. Adicionalmente, la Provincia desarrolló una metodología para el etiquetado ambiental (PPA)¹⁴ que se espera implementar de forma completa en el Proyecto de Presupuesto 2025. Al respecto, es fundamental considerar el impacto del presupuesto en la sostenibilidad ambiental y la adaptación y mitigación del cambio climático. El presupuesto puede ser una herramienta poderosa para impulsar la transición hacia una economía más verde y sostenible, promoviendo políticas de inversión en energías renovables y conservación de recursos naturales.

Asimismo, se está trabajando en la optimización de la definición, medición y reporte de ejecución de las metas físicas. Al respecto, en 2022 se redefinió la cantidad de metas formulables por programa, lo que permitió un incremento en la cantidad de metas desde 237 en el Presupuesto 2021 a 720 en el Presupuesto 2022, estabilizándose en 750 en el Presupuesto 2023. A la vez, se incrementó también la cantidad de metas informadas al cierre de la ejecución: mientras que en 2022 se recibió información de la ejecución de 224 (31% de las formuladas), en 2023 se recibió información de 396 (52,8% de las formuladas), las cuales están incluidas en la Cuenta de Inversión 2023. Luego de la fecha de cierre de la Cuenta, se recibió información de 320 metas más, lo que lleva la cantidad total de metas informadas a 716 (95% de las formuladas). Durante el año 2024, se proyecta continuar expandiendo el alcance de la medición física del presupuesto, tanto en cantidad como en calidad. Adicionalmente, se está avanzando en la implementación del etiquetado PPG y PPA en las metas, con el objetivo de identificar los gastos transversales no sólo en el presupuesto financiero, sino también en la producción pública de bienes y servicios. Estos avances van abonando el camino para avanzar hacia una evaluación institucionalizada y sistemática de los programas presupuestarios y, eventualmente, hacia la adopción del enfoque de presupuesto por resultados.

14 <https://www.ec.gba.gov.ar/Metodologia%20para%20la%20implementacion%20del%20PPA%20en%20PBA.pdf>

Aunque Buenos Aires emergió fortalecida de desafíos sin precedentes, como fue la pandemia, esa experiencia demostró la importancia de contar con presupuestos flexibles y ágiles que puedan adaptarse a situaciones imprevistas, como emergencias de salud pública o crisis económicas. Sin embargo, en el contexto de la volatilidad inherente a la macroeconomía argentina, lograr esta flexibilidad resulta extremadamente complejo para las provincias. La adopción de Marcos Fiscales de Mediano Plazo (MFMP) o Marcos de Gasto de Mediano Plazo (MGMP) constituye una aspiración valiosa para garantizar la sostenibilidad financiera intertemporal, al proporcionar una referencia para la formulación de políticas presupuestarias más sólidas y resilientes. Al incorporar explícitamente esa perspectiva en la gestión presupuestaria, la PBA puede optimizar su capacidad de respuesta frente a futuras crisis y garantizar la continuidad de los servicios públicos esenciales, así como también de proyectos de inversión estratégicos de mediano y largo plazo.

Una medida adicional que también aporta a mejorar la agilidad y eficiencia en la gestión presupuestaria es la revisión y modernización constante de los procesos administrativos. Esto implica la implementación de tecnologías innovadoras que automatizan tareas repetitivas, la simplificación de procedimientos burocráticos y la actualización de sistemas de información. Al hacerlo, se pueden reducir los tiempos de respuesta, aumentar la transparencia y optimizar la ejecución presupuestaria, lo que contribuye a una gestión más eficaz y alineada con los objetivos de desarrollo de la Provincia.

Por último, y en los tiempos que corren, es fundamental cuestionar la noción dogmática de que el equilibrio presupuestario es el único objetivo de la gestión financiera pública. El equilibrio presupuestario no debe ser un fin en sí mismo, sino una herramienta adaptable que, a través de un uso inteligente y fiscalmente sostenible, permita alcanzar los objetivos económicos y sociales. En el contexto descrito, la cuestión del endeudamiento público adquiere una significativa relevancia. La deuda, cuando se utiliza de manera estratégica y responsable, pue-

de ser una herramienta poderosa para impulsar el desarrollo económico y social de manera sostenible. El acceso a financiamiento, tanto interno como externo, puede permitir la realización de inversiones en infraestructura, educación, salud y otros sectores clave que, a su vez, generan beneficios económicos a largo plazo. Sin embargo, es crucial que el endeudamiento se realice de manera transparente y bajo un marco de gestión financiera responsable, evitando el sobreendeudamiento, accediendo a condiciones financieras favorables y garantizando que los recursos se destinen a proyectos que generen retornos económicos y sociales significativos. Además, es fundamental establecer políticas y mecanismos de supervisión efectivos para garantizar la sostenibilidad de la deuda a largo plazo y evitar riesgos financieros que puedan comprometer el bienestar futuro de la población. Esta perspectiva cobra especial relevancia en una provincia como Buenos Aires, perjudicada desde hace muchos años en la distribución de recursos federales y con necesidades urgentes tanto en el ámbito social como en el desarrollo de infraestructura.

Los Presupuestos son herramientas indispensables. En Buenos Aires lo concebimos como nuestra hoja de ruta hacia el objetivo de alcanzar una Provincia más integrada, inclusiva e igualitaria.

Referencias bibliográficas

- Byrne, G. (Coord.). (2021). *Coparticipación federal de impuestos: Revisión histórica y situación actual año 2020. Cuaderno de Economía*, (80).
- Duguine, H. (Coord.). (2023). *Recaudación nacional: ¿Cuánto aportan y cuánto reciben las provincias? Análisis para 2021. Cuaderno de Economía*, (81).
- Filc, G., & Scartascini, C. (2009). Los marcos de mediano plazo y el proceso presupuestario en América Latina. *Trimestre Fiscal*, 90.
- Kaufmann, J., Sanginés, M., & Moreno, M. G. (Eds.). (2015). *Construyendo gobiernos efectivos: Logros y retos de la gestión pública para*

- resultados en América Latina y el Caribe*. Inter-American Development Bank.
- Montecinos, E. (2009). El presupuesto participativo en América Latina: ¿Complemento o subordinación a la democracia representativa? *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 44, 145-174.
- Musgrave, R. (1959). *The theory of public finance: A study in public economy*. McGraw-Hill.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2019). *OECD good practices for performance budgeting*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/c90b0305-en>
- Parsons, W. (2013). *Políticas públicas: Una introducción a la teoría y la práctica del análisis de políticas públicas*. FLACSO México.
- Schick, A. (2002). *The federal budget: Politics, policy, process*. Brookings Institution Press.
- Wildavsky, A. (1975). *Budgeting: A comparative theory of budgetary processes*. Little, Brown and Company.

ETIQUETADOS PRESUPUESTARIOS

POLÍTICA FISCAL Y EQUIDAD DE GÉNERO: EL PRESUPUESTO CON PERSPECTIVA DE GÉNERO EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES¹

Paula Belloni y Laura Lombardía²

Introducción

Los presupuestos constituyen una de las herramientas principales de la política fiscal de un gobierno. Desde la economía, se han identificado tres funciones clave de los presupuestos públicos: asignación de recursos, distribución del ingreso y la riqueza, y estabilización. A través del gasto o la inversión pública, el Estado brinda bienes, servicios y transferencias a la población; y a través de la política tributaria, recauda los recursos necesarios para financiar dicho gasto. De este modo, las decisiones de un gobierno vinculadas a en qué se gasta o se invierte, cómo se financia dicho gasto/inversión y a quién beneficia, determinan la manera en la que la intervención pública garantiza el

¹ El presente trabajo se realizó en el marco de la implementación del Presupuesto con Perspectiva de Género en la Provincia de Buenos Aires coordinado desde la Unidad de Género y Economía del Ministerio de Economía.

² Laura Lombardía es Licenciada y profesora en Sociología (UBA). Magíster en Diseño y Gestión de Programas Sociales (FLACSO-ARGENTINA). Diplomada en Género y Movimientos Feministas (UBA). Actualmente es titular de la Unidad de Género y Economía del Ministerio de Economía de la PBA donde co-coordinó la elaboración del primer Sistema de Indicadores con Perspectiva de Género (SIPG-PBA) y del primer presupuesto con perspectiva de género.

Paula Belloni es Licenciada en Economía (UNLP). Docente UNLP, investigadora de la Unidad de Género y Economía del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires y colaboradora del LESET-FAHCE/UNLP.

cumplimiento de los derechos de la población y altera la distribución de recursos económicos en la sociedad.

Los presupuestos públicos históricamente se presentaron como agregados monetarios de ingresos, gastos y resultados, sin hacer mención ni distinción a mujeres, varones o diversidades, y considerando que sus efectos eran beneficiosos para todos/as por igual, por eso se los consideraba “neutrales” al género. Sin embargo, dado que las políticas económicas y fiscales se inscriben dentro de un sistema económico y de relaciones sociales estructurado jerárquicamente en detrimento de las mujeres y diversidades, ninguna política pública repercute por igual en toda la población. Las desigualdades estructurales entre varones, mujeres y diversidades, y su impacto en la distribución del poder, los recursos y el trabajo, no están integradas sólo a las estructuras sociales y económicas, si no se toman en cuenta pueden promoverse, profundizarse o consolidarse a través de las políticas públicas, los programas y las acciones de un gobierno.

Es por ello que desde los movimientos de mujeres y diversidades y la economía feminista se ha insistido en la necesidad y la potencialidad de dotar a los presupuestos con un criterio de equidad de género en la asignación y redistribución de los recursos. La relevancia de los presupuestos con perspectiva de género en las políticas de igualdad fue reconocida en la Conferencia de Beijing, en pactos y convenciones internacionales y, más recientemente, en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible aprobada en 2015 por los Estados Miembros de la Organización de Naciones Unidas (ONU). Como resultado, hace cuatro décadas que los presupuestos públicos comenzaron a ser analizados y elaborados desde la perspectiva de género en el mundo.

Con la sanción del primer Presupuesto con Perspectiva de Género en 2022, la lucha por la igualdad entre varones, mujeres y diversidades y para garantizar el derecho de las personas a una vida digna y libre de violencias y discriminaciones forma parte de las finanzas públicas de la Provincia de Buenos Aires. En este contexto, este artículo se propone analizar el potencial de los Presupuestos con Perspectiva de

Género (PPG) como herramienta transversalizadora del enfoque de género en las políticas públicas y el de su impacto en la equidad de género. Asimismo, se presentan los principales resultados de la implementación del PPG en la Provincia de Buenos Aires.

Para ello, en la primera sección se repasa la trayectoria histórica de las políticas públicas de igualdad, desde su nacimiento hasta la transversalización de la perspectiva de género. En la segunda sección, se indaga en los PPG como instrumentos estratégicos de la política fiscal para la reducción de desigualdades de género a partir de sus antecedentes conceptuales y experiencias prácticas en todo el mundo. En la tercera sección, se estudia la asignación específica de recursos económicos en políticas de género en la PBA. El artículo finaliza con algunas consideraciones de síntesis.

Políticas públicas para la igualdad de género

La incorporación de la perspectiva de género en el Estado, en las políticas públicas y en la agenda estatal es resultado de un proceso social y político en el que jugaron un rol fundamental diversos factores. Entre ellos se encuentran los movimientos de mujeres y diversidades y sus luchas, el conocimiento producido acerca de las mujeres como una categoría histórica y socialmente construida que acompañó a dichos movimientos y que permitió conceptualizar desigualdades de género existentes en la sociedad, el consecuente cambio sociocultural provocado y, como consecuencia de todo eso, el debilitamiento de las resistencias hacia las demandas sociales de dichos movimientos (Guzmán, 1997).

En la década de 1970, a partir de la crítica a la división sexual del trabajo y a los estereotipos y roles de género, los movimientos de mujeres y diversidades instalaron debates en los organismos internacionales con el objetivo de que los Estados nacionales empezaran a incorporar políticas para disminuir y erradicar las desigualdades, discriminaciones y violencias hacia las mujeres, lesbianas, gays, travestis, trans, bisexuales, intersexuales y otras identidades no hetero-

normadas (en adelante LGTBI+) y reconocieran sus derechos. Dichas iniciativas dieron lugar a Conferencias de las Mujeres³ impulsadas por la Organización de Naciones Unidas (ONU) en el marco de lo que se llamó “Decenio de la Mujer” (1975-1985). Estas Conferencias se dieron en paralelo a un incremento de datos e investigaciones vinculadas a las mujeres y, en numerosas ocasiones, resultaron en normativas internacionales y políticas públicas innovadoras hacia la igualdad.

Los primeros avances en la incorporación de la perspectiva de género en el Estado, que surgieron a partir de las conclusiones de las diferentes Conferencias, partieron de reconocer a las mujeres como un colectivo con características específicas e instaban a los Estados miembro a tomar posición resolutive frente a las problemáticas planteadas y a fomentar una mayor participación de mujeres en las instituciones estatales. La Conferencia de Nairobi en 1985 constituyó un gran avance en este sentido, en tanto instó a los Estados a crear organismos de género en el máximo nivel de la estructura orgánica. En Argentina, un hito que marcó este avance se dio en 1987, con la creación de la Subsecretaría de la Mujer⁴, en el marco de la recuperación democrática (Anzorena, 2013).

A pesar de ello, las evaluaciones de las acciones realizadas durante las Conferencias constataron dificultades para la implementación de políticas de igualdad por parte de los Estados. Estas se daban, fundamentalmente, por incumplimientos, obstáculos para su puesta en marcha y por falta de recursos. Tomando en consideración estos resultados, la Conferencia de Beijing, en 1995, implicó un cambio de paradigma al pasar el eje de la incorporación de la perspectiva de

3 Las Naciones Unidas organizaron cuatro Conferencias Mundiales sobre la Mujer, que se celebraron en Ciudad de México (1975), Copenhague (1980), Nairobi (1985) y Beijing (1995). Esta última marcó un importante punto de inflexión para la agenda mundial de igualdad de género y a ella la siguieron una serie de exámenes quinquenales. Para más información consultar: <https://www.unwomen.org/es/how-we-work/intergovernmental-support/world-conferences-on-women>

4 La Subsecretaría de la Mujer fue resultado del proceso iniciado en 1983 con el programa de Promoción de la Mujer y la Familia, en el marco de la recuperación democrática. En 1991 fue reconvertida en el Consejo Nacional de las Mujeres.

género en el Estado desde una problemática centrada en las mujeres hacia un enfoque que transforme las relaciones de género. En esta línea, se planteó la necesidad de que la perspectiva de género fuera transversal a todas las políticas públicas y organismos del Estado y de que se asegure la obtención y asignación apropiada de recursos en términos de equidad.

El hecho de que las políticas de género tengan su reflejo presupuestario las jerarquiza y les otorga visibilidad. A su vez, a partir de reconocer a los colectivos sociales a los que se dirigen las acciones de política pública, habilita la inversión en acciones concretas que permiten reducir desigualdades y brinda herramientas para evaluar sus resultados. En este sentido, desde mediados de 1980 se ha dado un avance importante a través de los Presupuestos con Perspectiva de Género (PPG).

Siguiendo los lineamientos de la Conferencia de Beijing, estos presupuestos facilitan la transversalización de la perspectiva de género en el Estado dado que promueven la incorporación de políticas públicas de equidad en todas las áreas encargadas de diseñar, implementar y monitorear las políticas públicas (y no sólo en los organismos o áreas “de mujeres”). Además, fomentan la integración de la perspectiva de género en cada etapa del ciclo presupuestario: formulación, aprobación, ejecución, seguimiento y evaluación de sus resultados (UGE-MHyF y MMPGyDS, 2022).

Dada la importancia de los PPG en mejorar la eficacia del gasto público y como acción política para avanzar consistentemente hacia la igualdad y garantizar el ejercicio de la ciudadanía de mujeres y LGT-BI+, a continuación profundizaremos en los PPG como herramientas para la transversalización de la perspectiva de género en el Estado, para luego analizar su implementación en la Provincia de Buenos Aires.

¿Qué son los Presupuestos con Perspectiva de Género?

El presupuesto es una herramienta de gestión y planificación. A través de él los gobiernos (nacionales, provinciales y municipales) detallan cómo será la generación de recursos del sector público⁵ y en qué se utilizarán los mismos en un período de tiempo determinado (en general un año, llamado ejercicio⁶). A través del presupuesto, las administraciones públicas garantizan el funcionamiento del propio Estado y de sus instituciones, como así también llevan adelante determinadas acciones y políticas públicas, con relación tanto a las necesidades de la población, como al contexto macroeconómico provincial, nacional e internacional.

El presupuesto, a su vez, es una ley que se sanciona anualmente, conocida como la “ley de leyes” por su importancia en garantizar el cumplimiento de los lineamientos de un gobierno y de las leyes. A su vez, la ley de Presupuesto debe respetar otras leyes que lo regulan, siendo la más importante en la PBA la Ley de Administración Financiera y Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial (Nº 13767), que constituye la base del conjunto de leyes de presupuesto. Dicha ley establece que el proceso presupuestario se inicia en el Poder Ejecutivo quién, en base a estimaciones económicas y en función de los objetivos propuestos, establece las políticas públicas a realizar en el próximo año y debe enviar el proyecto de Ley de Presupuesto al Congreso provincial antes del 31 de agosto del año anterior para el que regirá.

Dado que el presupuesto comprende los recursos, gastos y resultados fiscales y financieros esperados de acuerdo con el entorno macroeconómico, con la política fiscal del gobierno y con las prioridades y compromisos gubernamentales, este también constituye un instrumento para la programación económica, social y de administración. A su vez, de acuerdo a cómo, cuándo y cuántos recursos se gasten en

5 En la Provincia de Buenos Aires el Sector Público comprende la Administración Central, Organismos Descentralizados e Instituciones de Previsión Social, empresas y sociedades con participación estatal y fondos fiduciarios.

6 En la Provincia de Buenos Aires, el ejercicio financiero del sector público comienza el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año.

cada una de las acciones durante el ejercicio, el presupuesto también es una herramienta de evaluación, ya que permite saber si los objetivos y metas de las distintas políticas públicas se han alcanzado.

Por lo tanto, en el presupuesto se visualiza el plan de un gobierno, sus objetivos económicos y compromisos reales, en definitiva, la voluntad política de una gestión. Como tal, constituye una herramienta fundamental para promover un desarrollo sostenible e inclusivo, con igualdad de oportunidades para los y las habitantes de un territorio, y para poder garantizar el cumplimiento de las necesidades de los sectores de la población más vulnerables y el ejercicio efectivo de sus derechos.

Por todo esto, los presupuestos tienen impactos muy concretos en la vida de las personas: los más directos se vinculan con la forma en que se obtienen los recursos públicos y en cómo se gastan los mismos de acuerdo a las prioridades y compromisos a los que se asignan fondos a través del ciclo presupuestario. Esto determinará la manera en que la intervención pública altera la distribución del ingreso. Pero también existen efectos indirectos de las políticas públicas, como aquellos vinculados a cuestiones macroeconómicas. A modo de ejemplo, la reducción del gasto orientado a la salud y al cuidado de personas mayores⁷, a simple vista afecta visiblemente a la población en general y, en particular, a las personas mayores que se benefician de dicho programa. Sin embargo, al considerar cuestiones estructurales, como la distribución del trabajo no pago, se observa que, estadísticamente, las mujeres realizan la mayor parte de las tareas de cuidado no remuneradas en los hogares⁸. Por lo tanto, se hace evidente que dicho recorte presupuestario, que implica que el Estado deja de asumir ciertas funciones, se va a transferir de manera desproporcionada

7 Por ejemplo, a través de la reducción de las transferencias a instituciones o residencias donde estas personas realizan actividades culturales, recreativas, y a su vez acceden a controles de salud y a un refuerzo alimentario.

8 Según la Encuesta Nacional de Uso del Tiempo 2021, el 92,7% de las mujeres del Gran Buenos Aires realiza trabajo no remunerado en sus hogares, y le dedican en promedio 6:38 hs. diarias, mientras que un 75,9% de los varones participa de estas labores, a las que les dedican poco más de la mitad del tiempo que le dedican las mujeres (3:44 hs.).

a las mujeres. En concreto, serán ellas quienes, con mayor grado de probabilidad, tendrán que cuidar de las personas mayores de la familia: deberán acompañarla/os, realizar los traslados hasta los controles médicos, ayudar en sus necesidades básicas, etc. Y dicho trabajo extra va a afectar las posibilidades que podrían tener para obtener un trabajo remunerado o incluso disponer de tiempo libre, profundizando las brechas de género ya existentes.

A pesar de ello, los presupuestos suelen tener como trasfondo un supuesto de “neutralidad de género” o de “carácter universalista”. Esto es, la idea de que benefician a toda la comunidad de una manera más o menos igual, sin distinción de géneros. Esta forma de considerar al presupuesto no contempla que las mujeres, LGTBI+ y varones tienen asignados diferentes roles, responsabilidades y capacidades en base a diferencias biológicas con las que nacemos, que se estructuran de manera jerárquica a través de una división sexual del trabajo perjudicial para las mujeres y diversidades.

Si estas desigualdades estructurales no se toman en cuenta en la elaboración del presupuesto, pueden reproducirse o incluso reforzarse a través de las políticas públicas, los programas y la asignación de recursos. Es por ello que desde la literatura de la Economía Feminista, suele decirse que, en realidad, los presupuestos no son neutrales, sino que son más bien ciegos a las desigualdades de género (De Villota, Jubeto y Ferrari, 2008; Elson, 1997). Los presupuestos con perspectiva de género pretenden romper esta ceguera. Para ello, ponen en consideración cómo cada política pública contribuye (o no) a cerrar brechas de género.

Esto significa que un PPG no es simplemente una diferenciación de los recursos según el género de las/os destinatarias/os, o la generación de partidas presupuestarias destinadas sólo a mujeres y a personas LGTBI+, ni hace referencia exclusiva a las partidas presupuestarias destinadas a los organismos “de mujeres”⁹. En su lugar, implica una revisión integral de las políticas públicas y de los procesos en los que

⁹ Como por ejemplo el Ministerio de Mujeres, Políticas de Género y Diversidad Sexual o las Secretarías de Género o Direcciones de Mujeres.

se insertan: desde su diseño y planificación hasta su implementación y evaluación, considerando si el impacto diferenciado que los ingresos o gastos presupuestarios pueden tener sobre las mujeres, LGTBI+ y varones contribuye a disminuir, aumentar o mantener determinadas situaciones de desigualdad, discriminación o de violencia de género existentes.

La institucionalización e implementación de los PPG tampoco se reduce a un mero cálculo presupuestario. Es un proceso de aprendizaje que, por un lado, conlleva cambios institucionales y, por otro, requiere del involucramiento de las distintas jurisdicciones y organismos del sector público en pos de generar espacios de reflexión conjunta para profundizar en el conocimiento de los impactos de las políticas públicas en el corto, mediano y largo plazo, con el objetivo de mejorar su calidad en relación con su contribución a la equidad.

A su vez, los PPG se corresponden con las obligaciones derivadas del marco internacional de derechos humanos de las mujeres e igualdad de género, consagradas particularmente en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC, 1966), la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (CEDAW, 1979), la Plataforma de Acción de Beijing, adoptada en la IV Conferencia Mundial de la Mujer, celebrada en Beijing (1995) y, más recientemente, la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible aprobada en 2015 por los Estados Miembros de la Organización de Naciones Unidas (ONU).

De este modo, los PPG posibilitan un mejor conocimiento acerca de los colectivos sociales a los que van dirigidas las políticas públicas, como así también propician un mejor seguimiento y una evaluación más precisa de sus resultados desde un enfoque centrado en las necesidades de la población y en sus derechos. Es por ello que también son un indicador del compromiso gubernamental (ya sea nacional, provincial o municipal) con los derechos de las mujeres y diversidades para garantizar la igualdad de género. De esta manera, los PPG se reconocen como una parte fundamental de una agenda de buen gobier-

no, que pretende hacer un uso más eficaz y eficiente de los recursos públicos en consonancia con los compromisos políticos asumidos.

En síntesis, contar con un PPG puede permitir a los y las gestores/as de la política pública:

- Discutir el efecto diferenciado que las políticas, los programas, planes y actividades de un gobierno tienen en varones, mujeres y diversidades.
- Reconocer el impacto directo e indirecto de las políticas públicas en las brechas de desigualdades de género.
- Evaluar el cumplimiento de las obligaciones estatales en materia de Derechos Humanos.
- Identificar problemas en el diseño e implementación de las políticas públicas y proponer soluciones para ellos.
- Analizar si los recursos públicos se están utilizando eficientemente.
- Contar con una herramienta concreta para avanzar hacia la igualdad de género.
- Identificar y medir el esfuerzo de los gobiernos en cuestiones de género y monitorear su ejecución.
- Prevenir y erradicar las violencias por motivos de género en todos sus tipos, que incluyen no sólo la violencia física, sino también la económica, simbólica, política, sexual y psicológica, en sus modalidades doméstica, institucional, laboral, pública, política y digital.
- Transversalizar la perspectiva de género en las políticas públicas para transformar la realidad.

Por último, entendiendo que la desigualdad es un fenómeno multidimensional, es importante considerar que, a fin de diseñar políticas públicas y asegurar una obtención y asignación apropiada de recursos en términos de eficiencia y equidad, junto con el género los presupuestos también deben tener en cuenta otras dimensiones tales como la edad, los clivajes étnicos, el lugar que se ocupa en la estructura social o el territorio en el que se habita.

Un breve recorrido histórico

Los PPG tienen una trayectoria de cuatro décadas a nivel mundial. Las primeras experiencias surgieron a principios de 1980, tras constatar los efectos diferenciados de los presupuestos en mujeres, varones y LGTBI+ y el incumplimiento por parte de los Estados de compromisos asumidos con relación a la igualdad de género, muchas veces por falta de asignación de recursos. Desde entonces se ha realizado un largo recorrido impulsado por diversos actores sociales, tanto dentro de las Administraciones Públicas como por fuera de ellas por iniciativa de organizaciones de la sociedad civil (grupos feministas, organizaciones sociales, comunitarias y organizaciones no gubernamentales) y de organismos internacionales.

Durante estas experiencias el concepto mismo de “presupuesto con perspectiva de género” ha ido cambiando, como así también las metodologías aplicadas, estando ambas aún en debate y construcción. Los trabajos de Elson (1987) y Budlender y Sharp (1988) orientados al análisis fueron pioneros en la materia, sobre los que a lo largo del tiempo se han ido adaptando y completando conceptual y metodológicamente muchas experiencias (Rodríguez Enríquez, 2008).

En un primer momento, en parte debido a las posibilidades de desagregación de la información presupuestaria, las iniciativas de PPG se limitaban a analizar y/o cuantificar el gasto público destinado a mujeres y a varones, por eso las iniciativas se solían llamar “presupuestos de mujeres”. Sin embargo, esta denominación daba lugar a equivocaciones bajo la idea de que un PPG significaba simplemente asignar algunas partidas presupuestarias para mujeres, cuando el objetivo que buscaban era analizar el impacto diferencial de los presupuestos teniendo en cuenta las relaciones sociales de género subyacentes en cada sociedad (Jubeto, 2017).

A lo largo del tiempo los PPG comenzaron a verse como parte de una estrategia más amplia para lograr la transversalización de la perspectiva de género en las políticas públicas abarcando, además del

análisis presupuestario, todo el ciclo presupuestario y tanto el gasto público como los ingresos. Acompañando dicho proceso, se fueron utilizando, progresivamente, distintas denominaciones como las de “presupuesto de mujeres”, “presupuestos con perspectiva de género”, “presupuestos con enfoque de género” o “presupuestos sensibles al género” (Jubeto, 2006).

La primera experiencia de PPG se dio en el gobierno federal de Australia en 1984, con el “Presupuesto de Mujeres”, y continuó con iniciativas impulsadas fundamentalmente por organizaciones de la sociedad civil en el Reino Unido en 1989, a partir de la constitución del Grupo del Presupuesto de Mujeres, y en Canadá en 1993, impulsada por la Liga Internacional de Mujeres por la Paz y la Libertad. En 1993 se estableció en Filipinas una ley impulsada por la Comisión Nacional sobre el Rol de la Mujer que exigía que al menos el 5% de los presupuestos de los organismos gubernamentales asignara a planes y programas de género y desarrollo. Y en 1995 surgió en Sudáfrica la “Iniciativa de Presupuestos de Mujeres de Sudáfrica”, experiencia que se constituyó junto con la australiana en las referencias iniciales más importantes para la constitución de PPG.

A su vez, desde 2001, junto con la implementación del programa de “Fortalecimiento a la gobernabilidad económica: análisis de género aplicado a los presupuestos gubernamentales” implementado por el Fondo de Naciones Unidas para la Mujer (UNIFEM, hoy ONU-Mujeres), la incorporación de la perspectiva de género en los presupuestos se extendió rápidamente a más de cuarenta países en los cinco continentes. Desde entonces, las experiencias de PPG avanzaron en el mundo y en la actualidad existen en más de 80 países (DNEIyG, 2020b).

Con relación a los recursos, las primeras iniciativas fueron de corte analítico y surgieron a principios de la década de 1990, fundamentalmente en España, Canadá, Estados Unidos y varios países de la Unión Europea. Estas se basaron en el reconocimiento de que la incorporación de la perspectiva de género en la política fiscal debe

considerar tanto el gasto público como la política tributaria, con el objetivo de que la manera de financiar al Estado no neutralice o revierta potenciales avances redistributivos.

Una manera de analizar los impactos de género de los sistemas tributarios es a través de la identificación de lo que se conoce como “sesgos explícitos o implícitos de género” presentes en la normativa tributaria (Rodríguez Enríquez, 2008), que pueden ampliar o reducir brechas de género. Los sesgos de género refieren a discriminaciones que pueden hallarse en la normativa que regula a los impuestos. Se considera que un impuesto presenta sesgos explícitos de género cuando su normativa identifica y trata diferencialmente a varones y mujeres¹⁰; o sesgos implícitos cuando, sin mencionar de manera manifiesta tratamientos diferenciales para varones y mujeres con relación a algún tipo de impuesto, tienen resultados diferenciales en términos de género debido a los arreglos sociales y los comportamientos económicos predominantes¹¹ (Gherardi, N. y Rodríguez Enríquez, C., 2008).

En América Latina, las primeras acciones hacia PPG se desarrollaron en México desde 1997, con la constitución de una subcomisión de “Presupuesto Federal Etiquetado” dentro de la Comisión de Equidad de Género de la Cámara de Diputados. En el año 2000, la organización Agende de Brasil, realizó un análisis con perspectiva de género de tres ministerios del área social (Justicia, Salud y Trabajo y Empleo) para el período 1996-1999. Asimismo, a partir del año 2001, con el impulso del Programa de Derechos Económicos y Sociales de la oficina de la Región Andina de UNIFEM puesto en marcha un año

10 Por ejemplo, existiría un sesgo explícito de género si el Impuesto a las Ganancias estableciera que las deducciones por cargas de familia estuvieran disponibles exclusivamente para los varones.

11 Por ejemplo, Gherardi y Rodríguez señalan que “en la tributación a los ingresos suele producirse una discriminación implícita cuando la unidad de tributación es el hogar (en lugar de las personas individualmente). En estos casos, la tasa de imposición del gravamen se determina según el nivel de ingreso agregado del hogar. Como en la mayoría de los casos las mujeres tienen un nivel de ingreso inferior que sus cónyuges varones, esto las castiga implícitamente. ¿Por qué? Porque la tasa de contribución a la que deben tributar resulta más elevada que la que aplicaría si tributaran en función de su ingreso separadamente” (Gherardi, N. y Rodríguez Enríquez, C., 2008: 3).

antes, los análisis presupuestarios con enfoque de género avanzaron en varios municipios de Bolivia, Ecuador y Perú.

La Argentina cuenta con valiosas experiencias de PPG, tanto con relación a la producción de materiales, herramientas y metodologías, como en cuanto a experiencias en las distintas esferas de gobierno: nacional, provincial y municipal. A nivel nacional, el país tuvo su primer Presupuesto con Perspectiva de Género y Diversidad (PPGyD) en noviembre de 2020, al sancionar el Presupuesto 2021. Esta experiencia estuvo orientada a cerrar brechas de desigualdad y tuvo como antecedente el etiquetado del gasto realizado en 2019, que se realizó de acuerdo con los lineamientos de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Dicha iniciativa tomó mayor impulso en 2020, cuando el gobierno nacional constituyó a la igualdad de género como uno de los ejes prioritarios de gestión y a partir del trabajo realizado colectivamente entre el Ministerio de las Mujeres, Géneros y Diversidad (MMGyD), la Dirección Nacional de Economía, Igualdad y Género (DNEIyG) y la Oficina Nacional de Presupuesto bajo la órbita del Ministerio de Economía y la Subsecretaría de Coordinación Presupuestaria de Jefatura de Gabinete de Ministros (DNEIyG, 2020a). Sin embargo, con el cambio de gobierno y la eliminación tanto del MMGyD y de áreas de género de otras jurisdicciones, como así también del etiquetado PPG, se dio un fuerte retroceso en los avances institucionales para la transversalización de la perspectiva de género en el Estado en nuestro país.

Por su parte, a nivel subnacional, 17 provincias argentinas¹² y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) avanzaron con iniciativas PPG (DNEIyG, 2023). La creación de la Mesa Federal de Políticas Económicas con Perspectiva de Género en septiembre de 2020 constituyó una herramienta fundamental para avanzar en la igualdad de género en toda la Argentina. Se trató de un espacio de intercambio, aprendizaje y trabajo articulado entre la DNEIyG del Ministerio

12 Entre ellas están la Provincia de Buenos Aires, Catamarca, Chaco, Chubut, Córdoba, Entre Ríos, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro, Salta, San Juan, San Luis, Santa Fe y Tierra del Fuego.

de Economía de la Nación y las carteras económicas provinciales con participación de mujeres, que fue un pilar en el fomento, diseño, ejecución y evaluación de políticas públicas con perspectiva de género en clave federal (DNEIyG, 2020b).

En la Provincia de Buenos Aires, en los últimos años se dio un avance significativo en la implementación de presupuestos con enfoque de género a nivel municipal, con 52 municipios destacándose en este proceso, lo que refleja un progreso notable en la transversalización de esta herramienta de gestión. Acompañando este recorrido, y con el propósito de facilitar y estandarizar el etiquetado de partidas presupuestarias con enfoque de género, desde el Ministerio de Economía provincial se adaptó el software RAFAM¹³ (Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal) para que, de esta manera, los municipios que utilizan la herramienta puedan etiquetar las políticas con perspectiva de género durante la formulación del presupuesto y acceder de manera sistematizada al estado de ejecución de estas partidas.

Estas experiencias a lo largo de todo el mundo en las distintas esferas de gobierno (nacional, subnacionales y municipales) proporcionan importantes aprendizajes para la construcción e implementación de PPG. A partir de los actores sociales que han participado, las herramientas creadas y los resultados obtenidos, junto con las fortalezas y debilidades de cada experiencia, brindaron un abanico de posibilidades y desafíos a considerar que fueron pilares para la construcción de un PPG en la Provincia de Buenos Aires.

13 El Sistema Informático RAFAM es un software de gestión financiera y contable utilizado por la mayor parte de los municipios de la Provincia de Buenos Aires. El Sistema fue desarrollado por personal técnico informático de la Subsecretaría de Coordinación Económica del Ministerio de Economía de la PBA. Para más información sobre RAFAM, ver: <https://www.rafam.ec.gba.gov.ar/reforma/evolucion>

Presupuesto con perspectiva de género en la PBA

En línea con los avances mundiales, desde 2020 el gobierno de la Provincia viene llevando adelante un proceso de jerarquización institucional de las cuestiones de género en el Estado y estableció como uno de sus ejes estratégicos prioritarios la transversalización del enfoque de género en todas las esferas de las políticas públicas y en cada organismo público de la Provincia (Ley N° 15225 Presupuesto Ejercicio 2021). En este sentido, por primera vez en la historia de la Provincia, se creó un Ministerio de las Mujeres, Políticas de Género y Diversidad Sexual (MMPGyDS), se establecieron áreas de género en diversas jurisdicciones de la Administración Pública Provincial y hay una mayor participación de mujeres y LGTBI+ en puestos jerárquicos en diversos ministerios y organismos.

Figura N°1

Áreas de género y diversidad de la Administración Pública Provincial, 2023



Fuente: elaboración propia en base a información relevada en marzo 2023

Entre las acciones institucionales impulsadas desde el Ministerio de Hacienda y Finanzas (MHyF) en articulación con el MMPGyDS de la Provincia de Buenos Aires se destaca la incorporación de la perspectiva de género en el presupuesto público bonaerense para los ejercicios 2022, 2023 y 2024¹⁴, resultado de un trabajo articulado que atraviesa a todos los ministerios y organismos de la Administración Pública Provincial (APP)¹⁵. Para la construcción del PPG provincial se implementa la metodología del etiquetado, recomendada para los presupuestos por programa.

Esta metodología se enfoca en el análisis de los programas presupuestarios, sus objetivos, características, personas destinatarias, metas físicas y el gasto público asignado. Consiste en identificar y clasificar las actividades y los programas presupuestarios que se ejecutan en todos los organismos públicos, no sólo en función del género de las personas beneficiarias sino, fundamentalmente, de acuerdo a su impacto en las relaciones de género, asignándole la etiqueta “PPG” en el caso de que promueva la reducción de desigualdades entre varones y mujeres o diversidades (UGE-MHyF y MMPGyDS, 2022).

El etiquetado se realiza con el mayor nivel de desagregación presupuestaria posible (“actividad presupuestaria” u “obra”, si se tratara de políticas relacionadas con infraestructura/obra pública) asignándole la categoría “PPG” y el alcance en cuanto a la reducción de brechas de género: total o parcial, en aquellos casos en los que solo una proporción del gasto tenga impactos de género. En este sentido, la metodo-

14 La Provincia de Buenos Aires prorrogó el presupuesto correspondiente al año 2023 para abarcar el ejercicio fiscal del año 2024 mediante el Decreto N° 12/2024. En este contexto, el PPG para el año 2024 también se erige como una extensión del plan establecido para el año anterior. No obstante, se llevará a cabo un proceso continuo de revisión, clasificación y etiquetado de partidas que fueron identificadas a lo largo del año 2023.

15 En el mismo sentido, el Ministerio de Hacienda y Finanzas y el Ministerio de las Mujeres Políticas de Género y Diversidad Sexual de la PBA han desarrollado el primer Sistema de Indicadores con Perspectiva de Género de la Provincia de Buenos Aires (SIPG-PBA), que centraliza, organiza y difunde estadísticas que permiten cuantificar las brechas de desigualdad entre géneros en diferentes dimensiones. Los datos se pueden consultar en: <https://www.sipg.ec.gba.gov.ar/>

logía propone la asignación de ponderadores del gasto para traducir presupuestariamente el alcance de las políticas públicas con contribuciones parciales en la reducción de las brechas de desigualdad.¹⁶

Es importante mencionar que, en pos de facilitar el etiquetado de partidas presupuestarias, se llevó a cabo la adaptación de los formularios de carga presupuestaria. Para ello se generó un campo específico en el Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera (SIGAF-PBA) que permitió identificar, listar y reportar el etiquetado del gasto incorporando la perspectiva de género a nivel de la apertura programática, tanto en la etapa de formulación como de ejecución.

Una vez identificadas las iniciativas PPG, se las clasifica según la brecha de género que buscan reducir. Para esto, se definieron categorías de clasificación que se corresponden con cinco dimensiones de impacto de las políticas y que facilitan el análisis de género de la política fiscal, estas son: tiempo y cuidados; salud, derechos sexuales y (no) reproductivos; prevención y erradicación de las violencias por razones de género; empleo e ingresos y transversalización de la perspectiva de género. A continuación, se presentan algunos ejemplos de política pública según la dimensión en la que se proponen impactar.

Políticas de tiempos y cuidados: se dirigen a reducir y redistribuir las tareas domésticas y de cuidados (que recaen mayoritariamente en las mujeres) y recompensar justamente a quienes cuidan. Se trata de políticas públicas que:

- Incrementan la cobertura y calidad de servicios públicos de cuidado (jardines materno paternales; unidades de desarrollo infantil; instituciones o políticas que se centran en el cuidado de

16 De esta manera, si la política no tiene perspectiva de género, el ponderador a asignar será 0% (cero). Si, en cambio, se trata de una política que tiene por objetivo reducir las brechas de género, el ponderador que se asigna es 100%. Por último, si el programa incluye acciones con perspectiva de género, aunque no se le asigna la totalidad del crédito del programa a estas acciones, se construye un ponderador que represente la proporción del gasto con perspectiva de género (mayor a 0% y menor a 100%). Para más detalle sobre la construcción y el uso de ponderadores en los PPG, ver UGE-MHyF y MMPGyDS (2023).

personas mayores, personas enfermas o con discapacidad; obra pública vinculada a la infraestructura social del cuidado).

- Colectivizan servicios de cuidado, generando alternativas que apunten a desfamiliarizar y desprivatizar el cuidado (por ejemplo, el Servicio Alimentario Escolar).
- Reducen tiempos en la gestión de los cuidados (política de transporte, saneamiento y agua potable, centros de atención primaria de la salud).

Políticas de salud y derechos sexuales (no) reproductivos: se orientan a garantizar el derecho de mujeres y LGTBI+ sobre su salud integral, emocional y mental. Se trata de políticas que:

- Promueven el acceso a la información y cuidados de la salud sexual, reproductiva y no reproductiva incluyendo anticoncepción, aborto, embarazo, parto, puerperio y lactancia, hormonización y otras intervenciones de adecuación corporal.
- Difunden contenidos relacionados con la Educación Sexual Integral.
- Fortalecen y garantizan el acceso a derechos de salud sexual y (no)reproductiva de mujeres y diversidades (ILE/IVE).
- Realizan trabajos de prevención de la mortalidad definida como materna.

Políticas para prevenir y erradicar las violencias por razones de género: se orientan a la defensa de los derechos de mujeres y LGBTI+ ante los distintos tipos de violencias por razones de género (psicológica, sexual, económica y patrimonial, simbólica y política). Son políticas públicas que:

- Generan y difunden contenidos que ayudan a sensibilizar a la población respecto a las desigualdades de género y la necesidad de transformarlas.
- Previenen y/o actúan con el objetivo de erradicar las violencias por razones de género.
- Garantizan el debido acceso a la justicia.

Políticas de ingresos y empleo: son aquellas que reducen las barreras de acceso al mercado laboral de mujeres y LGTBI+, promueven la igualdad de ingresos, mejoran la calidad de sus empleos y su autonomía económica. Se trata de políticas públicas que:

- Fortalecen la autonomía económica de las mujeres y LGTBI+ (como por ejemplo las políticas de transferencias monetarias directa).
- Reducen el costo de menstruar a través de la entrega de productos de higiene menstrual.
- Promueven la bancarización, la inclusión financiera y el acceso al crédito de las mujeres y LGTBI+.
- Fomentan la inserción de las mujeres en actividades tradicionalmente masculinas.
- Fomentan para las mujeres y LGTBI+ procesos de terminalidad educativa / oficios.
- Promueven la contratación de mujeres y diversidades en empresas (por ejemplo a través de exenciones impositivas o cupos).
- Mejoran el acceso de las mujeres a la conectividad y dispositivos informáticos.

Políticas de transversalización de la perspectiva de género: promueven medidas específicas para garantizar la igualdad en el acceso y ejercicio de los derechos humanos. Se trata de políticas que:

- Promueven la institucionalización de la perspectiva de género tanto al interior de los ministerios y organismos de la Administración Pública como en los municipios.
- Integran de manera transversal la perspectiva de género en el ámbito público, especialmente en el diseño e implementación de acciones y políticas públicas.

A continuación, se presentan los principales avances de la incorporación de la perspectiva de género en el presupuesto bonaerense en 2023.

Presupuesto con perspectiva de género 2023: sumando iniciativas para la igualdad

El PPG 2023 fue el segundo con perspectiva de género en la Provincia de Buenos Aires. Tras profundizar el trabajo con los organismos y ministerios en la identificación presupuestaria de iniciativas con perspectiva de género, se involucraron un total de 20 jurisdicciones, lo que significó prácticamente duplicar el número de organismos participantes respecto al año anterior (cuando participaron un total de 11 organismos). Además, se etiquetaron 107 iniciativas¹⁷, es decir, un 87,7% más que en 2022, que representaron un gasto público de \$226.080,8 millones, con una participación de 2,46% en el presupuesto total de la Administración Pública Provincial.

Figura N°2

Actividades presupuestarias etiquetadas, organismos participantes y gasto ejecutado de los PPG 2022 y 2023



Fuente: Unidad de Género y Economía – Ministerio de Economía PBA.

¹⁷ El listado detallado de las iniciativas etiquetadas se encuentra disponible en la Planilla Anexa 35 del Presupuesto Provincial Ejercicio 2023. Disponible aquí: www.ec.gba.gov.ar/areas/hacienda/Presupuesto/Presupuestos/2023/planillas/Planilla35.pdf

De acuerdo con la metodología implementada en el presupuesto bonaerense, las iniciativas fueron agrupadas en función de la brecha que reducen y/o dimensión en la que impactan. Como se observa en el Cuadro N° 1, las políticas públicas que reducen brechas de tiempo y cuidados concentran la mayor parte de la inversión con perspectiva de género en la PBA (72,9%). Le siguen en importancia Salud, derechos sexuales y (no) reproductivos (11,8%), Prevención y erradicación de las violencias por razones de género (11,5%), y con un nivel de incidencia bastante menor, Empleo e ingresos (2,3%) y Transversalización (1,5%).

Cuadro N° 1
Gasto público con perspectiva de género 2023
por brecha o dimensión de impacto

En millones de pesos y participación porcentual

BRECHA O DIMENSIÓN DE IMPACTO	GASTO 2023 (En millones de \$)	PARTICIPACIÓN
Tiempos y cuidados	164.841,2	72,9%
Salud, derechos sexuales y (no)reproductivos	26.679,8	11,8%
Prevención y erradicación de las violencias de género	25.881,5	11,5%
Empleo e ingresos	5.198,8	2,3%
Transversalización	3.479,5	1,5%
TOTAL	226.080,8	100%

Fuente: Unidad de Género y Economía-Ministerio de Economía PBA

El análisis de la inversión con perspectiva de género según la clasificación presupuestaria por Finalidad Función (Cuadro N° 2) indica que el gasto social tiene una fuerte incidencia en el PPG, concentrando cerca del 90% de las erogaciones, con una fuerte preponderancia del gasto en promoción y asistencia social, que representa prácticamente la mitad de la inversión en políticas de género.

Cuadro N° 2

Gasto público con perspectiva de género 2023 por finalidad y función

En millones de pesos y participación porcentual

FINALIDAD Y FUNCIÓN	GASTO 2023 (En millones de \$)	PARTICIPACIÓN
Promoción y asistencia social	112.319,0	49,7%
Educación y cultura	44.881,6	19,9%
Salud	41.654,9	18,4%
Seguridad	18.571,4	8,2%
Justicia	6.313,3	2,8%
Vivienda y Urbanismo	911,7	0,4%
Administración gubernamental	842,2	0,4%
Comercio, finanzas, seguro y almacenaje	187,5	0,1%
Asuntos Laborales	116,1	0,1%
Sistema Penitenciario	108,9	0,05%
Ecología y Agua potable	77,6	0,03%
Industria	53,9	0,02%
Ciencia y técnica	42,3	0,02%
Energía, combustible y minería	0,19	0,00%
Transporte	0,04	0,00%
TOTAL	226.080,8	100,0%

Fuente: Unidad de Género y Economía-Ministerio de Economía PBA

Como correlato de lo observado en la clasificación por finalidad y función, al analizar los organismos ejecutores del gasto PPG, se verifica una fuerte incidencia de tres jurisdicciones: el Ministerio de Desarrollo de la Comunidad, el Ministerio de Salud y la Dirección de Cultura y Educación, que concentran 88,5% del gasto PPG. Sin embargo, aunque con una menor incidencia presupuestaria, se destaca la transversalidad en las políticas públicas que reducen brechas de género, con la participación de 20 ministerios y organismos de la Provincia.

Cuadro N° 3

Gasto público con perspectiva de género 2023 por jurisdicción

En millones de pesos, participación porcentual y cantidad de políticas

JURISDICCIÓN	CANTIDAD DE POLÍTICAS	GASTO 2023 (En millones de \$)	PARTICIPACIÓN
Ministerio de Desarrollo de la Comunidad	11	111.176,2	49,2%
Dirección General de Cultura y Educación	9	44.878,4	19,9%
Ministerio de Salud	8	33.668,2	14,9%
Ministerio de Seguridad	1	18.571,4	8,2%
Ministerio de Infraestructura y Servicios Públicos	20	8.525,4	3,8%
Ministerio de las Mujeres, PG y DS	24	5.500,2	2,4%
OPISU	2	1.624,9	0,7%
Ministerio de Justicia y Derechos Humanos	10	729,3	0,3%
Defensoría del Pueblo	1	602,4	0,3%
Ministerio de Producción	5	235,3	0,1%
Patronato de Liberados	4	192,7	0,1%
Ministerio de Trabajo	4	116,1	0,1%
Ministerio de Ambiente	1	77,6	0,0%
Consejo de la Magistratura	1	56,9	0,0%
Ministerio de Hacienda y Finanzas	1	45,7	0,0%
Comisión de Investigaciones Científicas	1	42,3	0,0%
Ministerio de Hábitat y Desarrollo Urbano	1	23,1	0,0%
Poder Judicial - Adm. Justicia	1	8,1	0,0%
Astillero Río Santiago	1	6,4	0,0%
Ministerio de Transporte	1	0,0	0,0%
TOTAL	107	226.080,8	100,0%

Fuente: Unidad de Género y Economía-Ministerio de Economía PBA

Conclusiones

Hace cuatro décadas que los presupuestos públicos comenzaron a ser analizados y elaborados desde la perspectiva de género en el mundo. En el marco de las recomendaciones elaboradas en la Cuarta Conferencia sobre las Mujeres en Beijing, la implementación de PPG ha implicado una importante mejora en la identificación de las desigualdades estructurales entre varones, mujeres y diversidades; una mejor asignación de los recursos y un avance en la transversalización de la perspectiva de género en las políticas públicas. Desde 2020 el gobierno bonaerense ha desarrollado instrumentos, herramientas y acciones que, junto con la asignación específica de recursos económicos en políticas de género, permitieron avanzar en dicho sentido.

La implementación del segundo PPG en la provincia en 2023 significó un notable incremento en la cantidad de políticas que buscan reducir las brechas de género existentes en distintas dimensiones de desigualdad y un crecimiento de los organismos de la Administración Pública Provincial que participan con políticas de igualdad, verificando la transversalidad con la que se aborda la perspectiva de género. Asimismo, dar continuidad a la implementación del PPG permitió registrar avances en la construcción de una metodología adaptada a las particularidades del presupuesto provincial.

Si bien las experiencias de iniciativas de PPG se han multiplicado a lo largo del tiempo en los distintos niveles de gobierno, los avances más significativos se desarrollaron en el plano de las herramientas de análisis del gasto, más que en una mayor asignación de recursos en las políticas con perspectiva de género.

De cara al futuro, se presentan múltiples desafíos para un mejor desarrollo de los PPG. Entre ellos se destacan incorporar la dimensión de género en la política tributaria; crear nuevas formas de recolección de datos y de generación de estadísticas desde una perspectiva de género que permitan identificar y analizar las diferentes necesidades y prioridades de la población; mejorar las habilidades del Estado y de

los/as hacedores/as de políticas públicas para impulsar una mirada de género en el conjunto de las políticas públicas y diseñar herramientas para evaluar y monitorear el impacto de los presupuestos desde una perspectiva de equidad.

Referencias bibliográficas

- Anzorena, C. (2013). *Mujeres en la trama del estado: Una lectura feminista de las políticas públicas*. Ediunc.
- Bundleder, D., & Sharp, R. (1998). *How to do a gender-sensitive budget analysis: Contemporary research and practice*. Commonwealth Secretariat – Australian Agency for International Development.
- De Villota, P., Jubeto, Y., & Ferrari, I. (2008). *Estrategias para la integración de la perspectiva de género en los presupuestos públicos*. Instituto de la Mujer (Ministerio de Igualdad).
- Dirección Nacional de Economía, Igualdad y Género. (2023). *Anuario 2022. Mesa Federal de Políticas Económicas con Perspectiva de Género: Las brechas de género en las provincias argentinas*. Ministerio de Economía de la República Argentina.
- Dirección Nacional de Economía, Igualdad y Género. (2020a). *Presupuesto 2021: Primer presupuesto con perspectiva de género y diversidad. La construcción de una herramienta para la igualdad*. Ministerio de Economía de la República Argentina.
- Dirección Nacional de Economía, Igualdad y Género. (2020b). *Mesa Federal de Políticas Económicas con Perspectiva de Género*. Ministerio de Economía de la República Argentina.
- Elson, D. (1997). ¿Los presupuestos neutrales, ciegos o sensibles al género? Cambiando el marco conceptual para incluir el empoderamiento de las mujeres y la economía del cuidado. En *Misión Preparatoria del País para Integrar el Género en las Políticas y Procedimientos del Presupuesto Nacional*. Secretaría de la Mancomunidad Británica.
- Gherardi, N., & Rodríguez Enríquez, C. (2008). *Los impuestos como herramienta para la equidad de género: El caso del impuesto a las*

- ganancias sobre personas físicas en Argentina* (Documento de trabajo N° 67). Centro Interdisciplinario para el Estudio de Políticas Públicas y Equipo Latinoamericano de Justicia y Género.
- Guzmán, V. (1997). La equidad de género como tema de debate y de políticas públicas. En *Feminismo en transición. Transición con feminismo. Memoria del Foro Internacional sobre Ciudadanía, Género y Reforma del Estado*. Grupo de Educación Popular con Mujeres.
- Jubeto, Y. (2017). El análisis presupuestario con enfoque de género: Un instrumento feminista clave para avanzar en la equidad socioeconómica. *Ekonomiaz*, 91.
- Jubeto, Y. (2006). *Los presupuestos públicos con enfoque de género: Instrumento de análisis de la política económica desde la perspectiva feminista* [Tesis doctoral, Universidad del País Vasco].
- Rodríguez Enríquez, C. (2008). *Gastos, tributos y equidad de género: Una introducción al estudio de la política fiscal desde la perspectiva de género* (Documento de Trabajo N° 66). Centro Interdisciplinario para el Estudio de Políticas Públicas.
- Unidad de Gestión Económica del Ministerio de Hacienda y Finanzas & Ministerio de Mujeres, Políticas de Género y Diversidad Sexual. (2022). *Primer presupuesto con perspectiva de género en la Provincia de Buenos Aires*. <https://www.ec.gba.gov.ar/Presupuesto%20con%20Perspectiva%20de%20Ggenero%202022%20PBA.pdf>
- Unidad de Gestión Económica del Ministerio de Hacienda y Finanzas & Ministerio de Mujeres, Políticas de Género y Diversidad Sexual. (2023). *Presupuesto con perspectiva de género 2023: Acción política para la justicia social*. <https://www.ec.gba.gov.ar/areas/genero/PPG.pdf>
- Unidad de Gestión Económica del Ministerio de Hacienda y Finanzas. (2024). *Presupuesto con perspectiva de género. Informe de seguimiento. 2do semestre 2023*. <https://www.ec.gba.gov.ar/areas/genero/INFORME%20PPG%20SEGUNDO%20SEMESTRE.pdf>

PRESUPUESTOS CON PERSPECTIVA AMBIENTAL EN ARGENTINA: PANORAMA SOBRE SU APLICACIÓN NACIONAL Y SUBNACIONAL

Jorge M. Vega¹

Introducción

El ambiente y el cambio climático no son una novedad en la arena política internacional. Desde la primera conferencia mundial sobre medio ambiente, celebrada en Estocolmo en 1972 y, sobre todo, a partir de la *Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo* de 1992, más conocida como la *Cumbre de la Tierra de Río*, el desafío de la sostenibilidad ambiental es un tópico ineludible de la agenda global y de los regímenes de cooperación internacional para el desarrollo.

El cuidado del ambiente es desde entonces parte de una acepción multidimensional del desarrollo sostenible que conjuga también aspectos sociales y económicos bajo una dinámica multinivel de gobernanza. Tal es el enfoque conceptual, por ejemplo, de la *Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible*, lanzada por Naciones Unidas en 2015 y pro-

1 Mauro Vega. Director de Planificación de ASAP. Abogado con orientación en derecho público (UBA), Licenciado en Relaciones Internacionales (USAL), Máster en Dirección y Gestión Pública (UGR) y Doctor en Seguridad Internacional (UNED). Especialista en gobernanza del desarrollo sostenible y gestión pública orientada a resultados. Consultor internacional de planificación estratégica, presupuesto público y evaluación de políticas. Docente e investigador universitario (UBA, UNSAM, USAL).

movida con ahínco por los organismos internacionales de cooperación para el desarrollo, en especial, por los bancos multilaterales y los organismos de crédito.

Esta cosmovisión contemporánea del desarrollo sostenible tiene en su financiamiento un componente central, cuyo origen se remonta a la *Agenda de Acción de Addis Abeba*, auspiciada por Naciones Unidas en 2015, por medio de la cual se promueve que la movilización de los recursos financieros internacionales, tanto públicos como privados, se canalice y priorice de forma tal que contribuyan a financiar el desarrollo sostenible, no solo en el plano de la cooperación norte-sur sino también en la sur-sur.

El financiamiento para el desarrollo no es propiedad exclusiva de los regímenes de cooperación internacional, también es la perspectiva dominante en la configuración de los sistemas financieros nacionales y en la gestión de las finanzas públicas. Sirve como ejemplo el *Plan de Acción sobre Finanzas Sostenibles*, aprobado por la Unión Europea en 2018 para que el sistema financiero respalde la agenda regional sobre cambio climático y desarrollo sostenible, conocida desde 2020 como el *Pacto Verde Europeo*.

La noción de finanzas sostenibles, tomando como referencia la perspectiva de la Unión Europea, está asociada a la implementación de un conjunto de estándares y buenas prácticas tales como la clasificación de las inversiones según variables ambientales, sociales y de gobernanza (criterios ASG) -también conocidas como inversiones sostenibles, de impacto o de triple impacto- la identificación de los productos financieros siguiendo dicha clasificación, y la emisión de bonos verdes.

El presupuesto público no ha sido ajeno a la tendencia global hacia las finanzas sostenibles. Por el contrario, se transformó en una de las principales herramientas al servicio de la gestión financiera gubernamental para identificar y priorizar los flujos económico-financieros relativos al desarrollo sostenible y, particularmente, a los ambientales. Tal es así que, sin excepción, los organismos internacionales compe-

tentes han generado estándares y programas de asistencia técnica en la materia.

Los presupuestos verdes, sensibles al ambiente o con perspectiva ambiental, son las denominaciones más comunes que adoptan los marcos conceptuales y las estrategias gerenciales acuñadas en tal dirección. Sus divergencias son meramente metodológicas, dado su origen en diferentes organismos internacionales como el Banco Mundial y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). También la Unión Europea tiene estándares propios sobre presupuestación verde.

El cambio climático tiene especial relevancia en el marco del financiamiento para el desarrollo y las finanzas sostenibles, derivada de los compromisos internacionales sobre financiamiento externo y reporte nacionales de avance que los países fueron asumiendo, de forma diferencial según su condición de desarrollo, a partir de la *Convención Marco de las Naciones Unidas para el Cambio Climático* (CMNUCC), aprobada en 1992, y de sus múltiples convenios complementarios, sobre todo, del *Acuerdo de París* de 2015.

La relevancia política global de la problemática, sumada a la particularidad técnica del tema dentro de la agenda ambiental, derivó en el diseño de metodologías específicas para identificar los recursos y gastos vinculados con el cambio climático, concebidas en algunos casos como iniciativas independientes de las más abarcativas sobre desarrollo sostenible y ambiente. Dichas metodologías combinan marcos estadísticos, clasificadores y etiquetados presupuestarios como herramientas principales.

Estos desafíos y tendencias no son ajenos para América Latina, una de las regiones más afectadas del mundo por el cambio climático. La región participa activamente de los regímenes internacionales del ambiente y el cambio climático, de hecho, la totalidad de sus países son parte de la CMNUCC y del *Acuerdo de París*, publicando periódicamente las Contribuciones Nacionales Determinadas (NDC) y Reportes Bienales de Actualización (BUR) previstos en los mismos.

Buena parte ha implementado también reformas de presupuestación verde y el etiquetado del cambio climático.

Los bancos regionales de desarrollo fueron durante todo este período decididos promotores de estándares e innovaciones orientadas hacia el desarrollo sostenible y la sostenibilidad ambiental en todos los niveles de gobierno. Tales han sido los casos, principalmente, del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y del Banco de Desarrollo de América Latina (CAF). También de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) de Naciones Unidas, con sede en Santiago de Chile.

Argentina no ha sido una excepción en este contexto regional. A nivel nacional, el país adhirió a los principales pactos internacionales en la materia, ha publicado regularmente los reportes relativos y, entre otras iniciativas, generó un marco regulatorio y una instancia interagencial de trabajo técnico sobre finanzas sostenibles, formuló un plan nacional sobre cambio climático y, en el plano presupuestario, inició un proceso de etiquetado de los gastos relativos al medio ambiente y al cambio climático.

En el ámbito subnacional, es decir, a nivel provincial y municipal, las iniciativas orientadas a las finanzas sostenibles, especialmente en el campo presupuestario, son aún incipientes salvo algunas pocas excepciones, a pesar de su funcionalidad como herramienta para la obtención de financiamiento externo. Esta situación contrasta con la extendida recepción normativa de la protección ambiental y el cambio climático, y con la formulación de estrategias y planes específicos de mediano y largo plazo.

Teniendo en cuenta este contexto, el presente trabajo tiene por finalidad caracterizar la aplicación de los presupuestos con perspectiva ambiental en Argentina, tanto a nivel nacional como subnacional, puntualizando en el caso de la Provincia de Buenos Aires. Para ello se presenta, primero, un marco teórico general basado en conceptos y estándares acuñados por organismos internacionales especializados, además de un panorama contextual sobre el estado de situación a nivel regional.

Estándares internacionales

Clasificaciones presupuestarias ambientales

Los presupuestos públicos se construyen y presentan a través de clasificadores, los que constituyen una primera herramienta para identificar los flujos financieros ambientales y climáticos. En el último tiempo, los sistemas de clasificación han evolucionado para reflejar con mayor detalle los recursos y gastos relativos al medio ambiente, constituyendo su empleo una de las buenas prácticas asociadas a la implementación de presupuestos con perspectiva ambiental y de cambio climático.

En esta línea, el Marco Estadístico de Finanzas Públicas (MEFP) (FMI, 2014), principal referencia global para los sistemas nacionales de cuentas, incluye en la clasificación de los gastos por funciones de gobierno (CFG) la categoría Protección del Medio Ambiente. Esta, a su vez, se subdivide para reflejar los gastos en ordenación de desechos, de aguas residuales, reducción de la contaminación, protección de la biodiversidad, y la investigación y desarrollo relacionados a la protección del ambiente.

El Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica (SCAE) de Naciones Unidas, por su parte, presenta una clasificación funcional con dos grupos de gastos: Protección del Medio Ambiente (CAPA) y Gestión de Recursos (CREMA). La categoría CAPA visibiliza los gastos en protección del aire ambiente y del clima, la protección y recuperación de suelos, aguas subterráneas y superficiales, la atenuación de ruidos y vibraciones y la protección contra las radiaciones (Naciones Unidas et al, 2016).

Ambas clasificaciones son articulables (CEPAL, 2015) y aplican un criterio basado en objetivos, reflejando sólo aquellos gastos cuya finalidad principal y explícita es la protección del ambiente. En virtud de ello, el BID plantea -para el caso del cambio climático- su combinación con un criterio basado en efectos que permita también visualizar los gastos que impacten positivamente en su adaptación y/o

mitigación, aunque no sea ese su objetivo primario sino uno secundario (BID, 2021: 29).

Ninguna de las dos clasificaciones refiere expresamente al cambio climático. El MEFP incluye en la CFG a la reducción de la contaminación como categoría vinculada, mientras que el SCAE incorpora a la protección del aire ambiente y del clima como división de la CAPA. Su criterio basado en objetivos excluye a un número significativo de gastos orientados a la mitigación del cambio climático, porque su propósito está asociado a la protección de las personas y a sus bienes y no a la del medio ambiente (BID, 2021: 20).

El Marco para el Desarrollo de Estadísticas Ambientales (MDEA), elaborado por Naciones Unidas, procura nutrir de información ambiental específica a los sistemas contables de clasificación. El MDEA es un marco conceptual y estadístico flexible cuya finalidad es guiar los procesos de recolección, compilación y sistematización de datos ambientales procedentes de fuentes primarias. Su diseño permite, además, clasificar las estadísticas por temas transversales como el cambio climático (Naciones Unidas, 2021: 21).

Los marcos estadísticos y los clasificadores son una pieza clave para la formulación de un presupuesto público que visibilice su incidencia en la protección ambiental. Pero son insuficientes, solos o combinados, para reflejar con precisión la totalidad de los recursos y gastos asociados, sobre todo en el caso de problemáticas transversales a sus categorías como el cambio climático. Los presupuestos con perspectiva ambiental son un abordaje superador que conlleva la combinación de ambos con otras innovaciones.

Presupuestos con perspectiva ambiental

Los presupuestos con perspectiva ambiental implican la utilización del presupuesto como herramienta para identificar y priorizar los recursos y gastos públicos vinculados al cuidado del ambiente en sus diversas dimensiones y problemáticas, incluido el cambio climático. Es un enfoque tributario de la gestión financiera pública verde (Gonguet

et al, 2021), cuya finalidad es alinear el financiamiento de las políticas públicas con los objetivos nacionales y los compromisos internacionales asumidos.

Es un tipo de presupuestación basada en resultados que genera evidencia para sustentar las decisiones gubernamentales conociendo el potencial impacto ambiental y climático del presupuesto (OCDE, CE y FMI, 2021: 9). El presupuesto basado en resultados facilita la implementación del presupuesto verde, porque contribuye a identificar la organización del gasto ambiental con relación a las políticas públicas en una estructura programática y a utilizar marcos similares para medir sus resultados (Pimenta, 2022).

La OCDE desarrolló un marco de presupuestación verde para colaborar con los gobiernos nacionales y subnacionales (2020, 2021, 2023) en su diseño e implementación. También un Índice de Presupuestación Verde para monitorear su aplicación. La metodología se adapta a la dinámica de la administración financiera pública de cada caso y se basa en cuatro pilares, aplicables a todo el ciclo presupuestario: marcos institucionales, métodos y herramientas, rendición de cuentas y transparencia, y entorno favorable.

Los marcos institucionales refieren a la existencia de planes ambientales y a la incorporación de sus objetivos en el presupuesto, mientras que la rendición de cuentas conlleva, en especial, la supervisión y presentación de informes sobre el alineamiento plan-presupuesto. Por entorno favorable se entiende a las condiciones de contexto que contribuyen con la aplicación de la metodología, como una presupuestación por programas, una basada en resultados, y la coordinación interagencial entre las autoridades de planeamiento y presupuesto.

Entre los métodos y técnicas previstos se encuentra clasificación del presupuesto según su contribución ambiental a través de etiquetas, la realización de evaluaciones de impacto ambiental para sustanciar medidas presupuestarias, la determinación de precios a las externalidades ambientales (como las emisiones de gases de efecto invernadero), la aplicación de una perspectiva ambiental a los reportes

de gastos, y la incorporación de métricas ambientales en el monitoreo del presupuesto.

El etiquetado verde es una de las técnicas de mayor arraigo en el marco de la presupuestación verde, aunque los marcadores presupuestarios no son un desarrollo novedoso ni propio de la gestión financiera pública verde, toda vez que la técnica del etiquetado presupuestario se aplicó previamente para la identificación de otras políticas también transversales, como las relativas a la reducción de la pobreza, la perspectiva de género y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

Los lineamientos y principios de la OCDE (2021) posicionan al etiquetado verde como una herramienta idónea para identificar las áreas de ingresos y gastos que resultan beneficiosos o perjudiciales para el cumplimiento de objetivos ambientales. Como no existe un consenso global sobre el alcance de las acciones verdes, su definición a los efectos de la marcación presupuestaria está dada por las prioridades ambientales fijadas por cada país en sus planes estratégicos y compromisos internacionales.

Una vez definido que es verde, la OCDE (2021) sugiere estipular el alcance presupuestario de la técnica, es decir, a qué sectores de políticas, niveles de gobierno, categorías de recursos y gastos, y tipos de efectos ambientales (positivos y/o negativos) se aplicará. Seguidamente, propone el desarrollo de sistemas de clasificación por temas de las partidas identificadas, por ejemplo, administración de la calidad del aire, de las fuentes de agua, biodiversidad y gestión de desastres naturales.

La OCDE (2021) plantea, asimismo, definir un sistema de ponderación de las partidas identificadas. Este puede ser binario si se pretende etiquetar solo los gastos que en mayor medida contribuyen a la protección ambiental, o en escala, si el objetivo es precisar la proporción en que las partidas etiquetadas contribuyen a alcanzar los objetivos. En el sistema binario se contempla todo el presupuesto asignado a las partidas seleccionadas y en el escalar solo se contabiliza el porcentaje contribuyente.

Una decisión clave para la OCDE (2021) es la etapa del ciclo presupuestario en la que se implementa el etiquetado. Durante la formulación permite que sus hallazgos sean utilizados para sustanciar la distribución del presupuesto. En cambio, en la evaluación de la ejecución presupuestaria aporta información más precisa sobre sus resultados. También puede aplicarse en ambas etapas, contribuyendo esta opción a que la información sea efectivamente empleada para la toma de decisiones.

En el plano de la implementación, la OCDE (2021) resalta la importancia de clarificar las responsabilidades de las dependencias involucradas, sobre todo del órgano rector presupuestario como líder del proceso y de la cartera de ambiente como apoyo técnico-institucional imprescindible. Plantea, además, entre otros puntos, la necesidad de un abordaje de todo el gobierno, cimentado en mecanismos de coordinación interagencial, con asistencia externa especializada y un plan de trabajo gradual.

Presupuestos con perspectiva de cambio climático

Los presupuestos con perspectiva de cambio climático son un subtipo de los sensibles al ambiente, cuyo foco de interés está puesto en los flujos financieros asociados a la adaptación y mitigación del cambio climático. Su desarrollo específico tiene un doble fundamento. Por un lado, los compromisos internacionales de reporte originados en la CMNUCC y el *Acuerdo de París*. Por otro lado, la complejidad técnica de la problemática, que requiere abordajes específicos para su identificación presupuestaria.

Los *Marcadores de Río* son la principal herramienta empleada históricamente para generar tales reportes internacionales. Esta metodología, desarrollada por la OCDE, distingue entre acciones de mitigación y de adaptación del cambio climático. La mitigación refiere a la estabilización de las concentraciones de gases de efecto invernadero y, la adaptación, a la reducción de las vulnerabilidades de personas y ecosistemas naturales respecto del impacto actual y previsto del cam-

bio climático, manteniendo o incrementando su resiliencia (OCDE, 2016, 3-4).

Esta metodología adopta un criterio basado en objetivos para la identificación de las acciones asociadas al cambio climático, es decir, que tiene en cuenta su finalidad. En esta línea, distingue entre actividades de contribución principal (el cambio climático es su objetivo principal), significativa (el cambio climático es un objetivo explícito, pero no central) o nula (no tienen por finalidad el cambio climático). También aporta un listado predefinido de actividades asociadas a cada categoría basado en el análisis de casos.

Los *Marcadores de Río* son el sustrato de las metodologías de reporte de la Unión Europea y de los Bancos Multilaterales de Desarrollo (BMD)². La metodología europea adoptó su clasificación objetiva, aunque luego introdujo una distinción de actividades por tipo de acción y ponderadores según sus efectos esperados (Parlamento Europeo, 2022, 12-14). La metodología de los BMD toma sus nociones de mitigación y adaptación, pero no aplica un criterio objetivo de identificación sino uno basado en actividades taxativas predefinidas como contribuyentes (Banco Mundial, 2021, 18).

Al igual que en los presupuestos verdes, la marcación es una de las técnicas más empleadas para la identificación presupuestaria del cambio climático. Su aplicación complementa la información aportada por los clasificadores presupuestarios de gastos por institución, función de gobierno (CFG) y programas. Su utilidad es aún mayor en los casos donde no se aplican sistemas contables y/o presupuestarios de clasificación específicos sobre la temática ambiental y climática (OPC, 2023, 26).

El Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD, 2019) diseñó una metodología de etiquetado del cambio climático (CBT) que pone el acento en su funcionalidad como herramienta para la emisión de bonos verdes soberanos. Es una técnica abierta

2 Banco Africano de Desarrollo, Banco Asiático de Desarrollo, Banco Asiático de Inversión en Infraestructura, Banco Europeo de Reconstrucción y Desarrollo, Banco Europeo de Inversiones, Banco Interamericano de Desarrollo y Banco Mundial.

que organiza el proceso de identificación presupuestaria del cambio climático a través de una secuencia de decisiones, cuyas alternativas de aplicación están basadas en buenas prácticas de casos nacionales.

El CBT plantea un proceso de implementación basado en diez pasos clave que se estructuran en torno a tres etapas: objetivos y preparación, diseño técnico y abordaje de la implementación (PNUD, 2019). La primera etapa consiste en definir sus objetivos, responsables, amplitud y profundidad; la segunda en clasificar los gastos por tipo de intervención y ponderarlos según la relevancia de la actividad; y la tercera en estipular su modalidad de instrumentación y los productos esperados de su empleo.

El Banco Mundial (2021, 21) plantea diseñar el etiquetado a partir de tres ejes prioritarios: definición del gasto en cambio climático, cobertura técnico-institucional y estimación del gasto relevante. Para su definición prevé los criterios basados en objetivos y efectos, además del gasto contrario o negativo. Sobre la cobertura, plantea incluir recursos y gastos (corrientes y de capital), a los gobiernos nacionales y locales, y en el plano institucional a la administración central y descentralizada.

Sobre la estimación del gasto relevante, el Banco Mundial (2021, 27-28) presenta tres alternativas: considerar sólo los programas que tienen al cambio climático como objetivo primario; considerar todos los programas, pero reflejar sólo el gasto de las actividades aportantes; o usar ponderadores para estimar la parte del programa que contribuye. La segunda opción es la promovida por los BMD y la tercera se condice con los *Marcadores de Río*, que clasifican el aporte del programa como principal, significativo o nulo.

El BID publicó también diversos documentos de discusión y monografías sobre la identificación, clasificación y etiquetado presupuestario del cambio climático (2020, 2021, 2022), cuyo valor radica en que sus diagnósticos y propuestas atienden las especificidades de la gestión presupuestaria latinoamericana. Su foco de atención está en ampliar la información aportada por el CFG, incluyendo marcaciones

secundarias que permitan identificar gastos cuya finalidad principal no sea el cambio climático.

Nota contextual sobre América Latina

Si bien no existen compilaciones o mediciones sobre gestión financiera pública verde y presupuestos con perspectiva ambiental que abarquen a toda América Latina, distintos organismos internacionales de cooperación para el desarrollo han abordado sistemáticamente la problemática, aportando estudios de caso, análisis de tendencias y hasta comparaciones cuantitativas subregionales, como fundamentalmente la OCDE y el BID; aunque también el Banco Mundial, la CEPAL y los BMD, entre otros.

Tomando como referencia inicial el Índice sobre Presupuestación Verde de la OCDE (2024), en 2022, cinco de los doce países encuestados de América Latina y el Caribe (Chile, Colombia, Honduras, México y República Dominicana) informaron aplicar presupuestación verde, Argentina notificó que planifica introducirla y otros cinco países que lo están considerando. Tres de dichos cinco países informaron utilizar el etiquetado verde: México, Honduras y Chile, y solo uno clasificadores funcionales adaptados a la presupuestación verde (República Dominicana).

Según el índice (OCDE, 2024), los ministerios de economía son los responsables de implementar los presupuestos verdes en cuatro de los países encuestados. En Colombia y México la cartera de ambiente es también corresponsable. Asimismo, todos los países encuestados establecen los requisitos para elaborar el presupuesto verde en circulares, mientras que Chile y México también los incorporan en leyes presupuestarias, siendo este último país el que obtuvo la puntuación regional más alta.

En materia climática, la revisión de experiencias internacionales realizada por el Banco Mundial (2021) indicó que su etiquetado presupuestario se empleaba por aquel entonces en Ecuador (2016), Nicaragua (2017), Honduras (2017), Colombia (2017) y México (2021).

Un documento de investigación de la Oficina de Presupuesto del Congreso (OPC) (2023) actualizó su listado, variables y comparación, incorporando a Chile (2019) e indicando el inicio de los trabajos en Argentina (2021).

Ambos estudios ponen de manifiesto el creciente empleo de la técnica en América Latina, aunque con vertientes heterogéneas. En este sentido, reflejan la convivencia de criterios de identificación del gasto climático basados en objetivos, en políticas o mixtos, de alcances programáticos disímiles, el empleo de criterios binarios o ponderadores para cuantificar el gasto contribuyente y la aplicación del etiquetado en diferentes etapas del ciclo presupuestario (formulación *ex ante* o evaluación *ex post*).

El BID realizó una comparación complementaria en cinco países (Argentina, Colombia, Jamaica, México y Perú) sobre la integración de las NDC en los presupuestos nacionales. La publicación describe la variedad de instrumentos y mecanismos existentes, planteando como desafíos pendientes, entre otros, la subutilización del clasificador funcional y la creencia de que la categoría “Protección Ambiental” es la única que tiene relación con el cambio climático (BID, 2020: 11).

El estudio también plantea la importancia en América Latina de los presupuestos basados en resultados (PbR) como técnica coadyuvante a la articulación entre las NDC y los programas presupuestarios (BID, 2020: 28), idea alineada con el concepto de “presupuestos verdes basados en resultados” planteado por Pimenta (2022), quién afirma que la experiencia regional en la materia es un activo para diseñar un “PbR-Clima” que optimice la presupuestación verde y mida mejor los impactos del gasto en el clima.

Estado de aplicación en Argentina (nivel nacional)

Planificación estratégica

La Ley N° 27520 de Presupuestos Mínimos de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático Global (2019)³ prescribe la formulación de un Plan Nacional de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático de alcance quinquenal que defina las estrategias, medidas, políticas e instrumentos necesarios para cumplir con el objeto de la ley, cuya confección está a cargo del Gabinete Nacional de Cambio Climático, instancia de articulación presidida por la Jefatura de Gabinete de Ministros e integrada por prácticamente todas las áreas de gobierno.

El *Plan Nacional de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático*, elaborado en 2022 bajo la coordinación del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (MAyDS) y con la participación del Gabinete Nacional de Cambio Climático, presenta los medios y acciones para alcanzar las metas de adaptación y mitigación informadas por el país a través de la Segunda NDC (2020) y su actualización (2021), organizados en torno a seis líneas estratégicas y cuatro enfoques transversales.

El plan tiene tres implicancias presupuestarias. Primero, su contenido deviene un parámetro de referencia primario para la identificación de los recursos y gastos asociados. Segundo, sus líneas de acción presentan un presupuesto estimado y fuentes de financiamiento, funcionando estos datos también como pautas para la formulación anual presupuestaria. Tercero, una de sus metas específicamente contempla a la incorporación del etiquetado de la acción climática en el presupuesto nacional⁴.

El MAyDS aprobó también en 2023 la *Estrategia de Desarrollo Resiliente con Bajas Emisiones a Largo Plazo a 2050* prevista en el *Acuerdo de París*, cuyo objetivo es orientar la planificación a corto, mediano y largo plazo, guiando la implementación y actualización de las futuras NDC. Su contenido también constituye una referencia para la formu-

³ Reglamentada por el Decreto N° 1030/20.

⁴ Línea de Acción 1, Meta 1.

lación presupuestaria, sobre todo en términos de financiamiento, toda vez que destaca la importancia de contar con fuentes internacionales adicionales.

El *Plan Nacional de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático* está integrado por la *Estrategia Nacional de Salud y Cambio Climático*, aprobada en 2023 como actualización de su versión original de 2019. Su formulación tuvo lugar en el marco del Gabinete Nacional de Cambio Climático y su contenido refleja las medidas y hojas de ruta de adaptación y mitigación para el sector con un horizonte a 2030, comunicando cómo se plantean lograr los compromisos asumidos en la NDC 2020 sobre salud.

Reportes internacionales

Por los compromisos asumidos en la CMNUCC, Argentina elaboró tres Comunicaciones Nacionales (1997, 2008 y 2015) y cuatro informes bienales de actualización (BUR) (2015, 2017, 2019 y 2021). Por el *Acuerdo de París* emitió su primera NDC en 2016 y la segunda en 2020, actualizando en 2021 el contenido de esta última con relación a las metas de emisiones netas al 2030. Su formulación se realizó con el aporte del Gabinete Nacional de Cambio Climático y del Consejo Federal de Medio Ambiente (COFEMA).

La NDC 2020 plantea ejes rectores para el diseño de acciones de adaptación y mitigación, y enumera medidas de adaptación, transversales y sectoriales (agricultura y ganadería, producción, turismo, salud, transporte e infraestructura, energía, biodiversidad y ecosistemas). La NDC 2020 presenta, a su vez, las líneas prioritarias de implementación de tales acciones que, aunque no son vinculantes y ni exhaustivas, también contribuyen al mapeo en el presupuesto de las partidas contribuyentes.

La NDC 2020 menciona expresamente que, “con el objetivo de incrementar la transparencia y la trazabilidad de la inversión climática del Estado”, la Oficina Nacional de Presupuesto (ONP) “está trabajando en la identificación y el etiquetado, en el Presupuesto Nacional,

de actividades y programas vinculados a adaptación y mitigación” (MAyDS, 2020). También afirma que se elaborará una estrategia de financiamiento climático a largo plazo basada en la identificación de necesidades y prioridades.

El BUR 2021 aporta información de interés sobre, principalmente, la identificación de prioridades vinculadas con la mitigación y la adaptación del cambio climático, y la enumeración de acciones y políticas de mitigación, cuyas medidas de implementación se clasifican por sectores (energía, transporte, agro y bosques nativos). Se destaca en este documento, además, la articulación de las líneas instrumentales sobre adaptación y mitigación con la *Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible*.

Clasificaciones presupuestarias

El Manual de Clasificaciones Presupuestarias del Sector Público Nacional (Ministerio de Economía, 2016) aborda la problemática ambiental a través de la clasificación del gasto por finalidades y funciones, filtro basado en la naturaleza de los servicios que las instituciones públicas brindan a la comunidad, aportando datos sobre sus objetivos generales y los medios empleados para alcanzarlos. La clasificación se aplica al mínimo nivel programático, actividades y obras, teniendo estas una única finalidad y función.

Una de las funciones que componen la finalidad “Servicios Económicos” es “Ecología y Medio Ambiente”, categoría que -sin cubrir la totalidad de los aspectos relativos a la problemática como, por ejemplo, el cambio climático- refiere a las acciones inherentes al control y explotación de los recursos naturales (bosques naturales, parques nacionales, entre otros), el medio físico, biológico y social del hombre y el equilibrio ecológico, así como también al tratamiento de residuos industriales, desechos, contaminación del aire, agua y suelo.

También las funciones “Agua potable y alcantarillado” (de la finalidad “Servicios Sociales”) y “Energía, Combustibles y Minería” (de la finalidad “Servicios Económicos”) abordan aspectos de interés sobre

medio ambiente. La primera incluye las acciones inherentes a la ingeniería sanitaria, provisión de agua potable y sistemas de eliminación de excretas, mientras que la segunda contempla las acciones inherentes a energía eléctrica, petróleo, carbón, gas, energía atómica, combustibles vegetales, arenas, piedras y otros minerales no combustibles.

No se registra la aplicación del SCAE, lo que priva al análisis de una clasificación funcional más precisa de las actividades ambientales, tanto en el sentido de la protección del ambiente (CAPA) como de la gestión de recursos (CREMA). No obstante, se entiende que la función “Ecología y medio ambiente” contempla -al menos parcialmente- el contenido de la CAPA sobre contaminación y degradación del ambiente y de la CREMA sobre las existencias de recursos naturales.

Etiquetado presupuestario

El etiquetado presupuestario fue empleado originalmente entre 2019 y 2020 para reflejar la contribución del país a la *Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible*, en el marco de un enfoque de mejoras en el sistema presupuestario nacional orientado a resultados. En el presupuesto 2021 se incluye por primera vez un capítulo dedicado a las políticas transversales, es decir, a aquellas dirigidas a un sector específico de la sociedad a través de distintos programas de la administración pública nacional.

El “Ambiente Sostenible” fue una de las políticas transversales reflejadas en el mensaje de remisión del presupuesto 2021, aunque su mención se limitó -como en la amplia mayoría de los casos- a expresar los principales programas contribuyentes, su monto total agregado y el porcentaje del PIB que representan. En cambio, las políticas de igualdad de géneros, niñez y adolescencia y atención de personas con discapacidad sí recibieron un mayor detalle explicativo a través de apartados específicos.

Los mensajes de remisión de los presupuestos 2022, 2023 y 2024⁵ replicaron el capítulo sobre políticas transversales, incluyendo la categoría “Ambiente Sostenible y Cambio Climático”, definida como aquella que comprende las acciones que realizan los diversos organismos de la Administración Pública Nacional en pos de fomentar la promoción, el control y la planificación ambiental, a fin de contribuir al desarrollo social y económico en un ambiente sostenible, y la lucha contra el cambio climático.

En los tres casos el mensaje de remisión dedica un apartado específico para su análisis en el que se enumeran los principales organismos y programas contribuyentes con sus respectivas magnitudes presupuestarias. El detalle de los programas es parcial, porque no se precisan todas las respectivas actividades o proyectos aportantes. También porque se incluye la categoría “otras erogaciones”, de cuyo contenido solo se mencionan las jurisdicciones involucradas y algunos de los programas contribuyentes.

La consideración del “Ambiente Sostenible y Cambio Climático” como política transversal y la inclusión de dichos apartados específicos en los mensajes de remisión no ha tenido correlato en marcos que identifiquen las categorías programáticas contribuyentes en el presupuesto presentado anualmente por institución, como sí sucede con los otros etiquetados: Igualdad entre los Géneros (PPG), Niñez y Adolescencia (NNA), y Atención de Personas con Discapacidad (DIS).

El mensaje de remisión del presupuesto 2024 incluyó, por primera vez, una referencia específica sobre las políticas de mitigación y adaptación del cambio climático como una subcategoría de la etiqueta “Ambiente Sostenible y Cambio Climático” (ACC), mencionando que su incorporación se enmarca en un proceso gradual de identificación y reporte del presupuesto asociado. La referencia se limita a informar la magnitud total de la subcategoría, sin precisar dependencias ni programas aportantes.

⁵ Disponibles en: <https://www.economia.gob.ar/onp/presupuestos/presupuestos>

La Oficina de Presupuesto del Congreso (OPC) reflejó esta situación en sus informes anuales. En concreto, expresó que la inclusión de la categoría se limita al anexo del mensaje de elevación, careciendo de un etiquetado complementario en los fascículos por jurisdicción y entidad, lo que complejiza la identificación detallada de las partidas programáticas involucradas, dificultad reforzada por la ausencia de precisiones conceptuales y metodológicas sobre el alcance de la categoría (OPC, 2023b, 97).

Esta indefinición técnica se revirtió, al menos parcialmente, con las precisiones incorporadas en los informes trimestrales de seguimiento del gasto sobre ambiente sostenible y cambio climático elaborados por las Oficina Nacional de Presupuesto (ONP) en 2023⁶. Tales informes incluyen un apartado metodológico general sobre la categoría ACC y dos anexos, uno metodológico y otro analítico, más desarrollados que el general, sobre el cambio climático como marcador derivado.

En los aspectos metodológicos generales (ONP, 2023, 18-19) se precisa que el etiquetado ACC abarca las siguientes acciones gubernamentales: políticas de medio ambiente, agua y saneamiento, energías renovables y limpias, y otras acciones. Los informes precisan que, a partir de ello se realizó un análisis de las categorías programáticas de menor nivel para configurar la selección presentada, aclarando que dicha labor en materia de cambio climático se realizó en colaboración con el BID y la cartera de ambiente.

Los apartados metodológicos específicos sobre cambio climático mencionan que el objetivo general del etiquetado es proporcionar orientaciones metodológicas para identificar, clasificar, cuantificar y reportar el gasto público climático que sea consistente con el sistema de cuentas ambientales de Naciones Unidas y las estadísticas de las finanzas públicas del FMI (ONP, 2023, 20). Entre sus objetivos específicos se encuentra, por ejemplo, uniformar los criterios de clasificación funcional de los gastos de las instituciones públicas en cambio climático.

⁶ Se encuentran publicados sólo los informes de los trimestres 1, 2 y 3 de 2023.

Esta metodología toma como fuentes, entre otras, a la Ley N° 27520 y al *Plan Nacional de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático* con relación a los conceptos generales sobre cambio climático, al Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI (2014), a la noción de gastos de protección ambiental de Eurostat (2000) y a la definición de gastos con incidencia climática del Marco Conceptual para la Clasificación del Gasto Público en Cambio Climático promovida por el BID (2022) (ONP, 2023, 22).

El etiquetado del cambio climático, enmarcado en la categoría ACC (nivel 1), comprende a las actividades con incidencia climática positiva, pudiendo tener estas al cambio climático como propósito principal o secundario (nivel 2). Este gasto con incidencia climática positiva se clasifica, a su vez, según corresponda a acciones de mitigación, adaptación o mixtas (nivel 3). Se prevé, además, la incorporación a futuro de subcategorías climáticas en línea con las promovidas por el Panel Intergubernamental de Cambio Climático (IPCC) (nivel 4) (ONP, 2023, 21-22).

El proceso de marcación comienza con la revisión de objetivos de los programas presupuestarios para analizar su trazabilidad con acciones ambientales o climáticas positivas, distinguiendo si su propósito climático es principal o secundario. En base a ello, las categorías se clasifican, según su propósito, en de mitigación, adaptación o mixtas. Si no puede distinguirse con exactitud a qué acción climática corresponde, la etiqueta se asigna a la que presente mayor cantidad de recursos (ONP, 2023, 26).

La marcación del cambio climático asigna un tratamiento específico a los gastos de capital (ONP, 2023, 26), refiriendo a la metodología de etiquetado climático de obras y proyectos de infraestructura pública elaborada por el Ministerio de Obras Públicas en colaboración con el MAyDS, el Observatorio de la Obra Pública y el BID (MOP, 2023). Si bien el etiquetado considera los códigos BAPIN⁷, dicha me-

7 Banco de Proyectos de Inversión Pública.

metodología aporta criterios complementarios para determinar la acción climática de las inversiones.

Estado de aplicación en Argentina (nivel subnacional)

Panorama subnacional general

El ambiente y el cambio climático han recibido un extendido tratamiento normativo y programático en las provincias y municipios argentinos, lo que se manifiesta, sobre todo, en la adhesión a la Ley N° 27520, en la sanción de normas propias complementarias, y en la formulación de estrategias, planes y/o programas, tanto ambientales como sobre mitigación y adaptación al cambio climático. También es generalizada la creación de carteras y mesas de trabajo interagenciales específicas sobre estos temas.

En este contexto, proliferó la aprobación de documentos sectoriales de planificación, especialmente climáticos, que constituyen una referencia ineludible para la formulación presupuestaria. Tales han sido los casos, por ejemplo, de los planes sobre cambio climático de Jujuy (2016)⁸, Santa Fe (2019), CABA (2020), Buenos Aires (2022), Rio Negro (2023), Chubut (2023), y del plan ambiental de Mendoza (2016)⁹. Además, se registraron avances al respecto en Entre Ríos, San Juan, Tierra del Fuego y Tucumán.

Se formularon también, al igual que a nivel nacional, planes de adaptación y mitigación del sector salud al cambio climático. Con el auspicio de la Organización Panamericana de la Salud (OPS), Misión, Neuquén y Tucumán aprobaron planes del tipo en 2023. Estos reflejan la política climática del sector con miras a 2030 y contienen el conjunto de políticas y acciones a implementar para cumplir con la Ley N° 27520 de forma articulada con el *Plan Nacional de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático*.

⁸ Actualizado en 2021.

⁹ Actualizado en 2022.

En los municipios también se ha incrementado la formulación de planes de acción climática. Según la Red Argentina de Municipios frente al Cambio Climático (RAMCC), hacia fines de abril de 2024 había 275 municipios activos en materia de planificación climática¹⁰, contabilizando los que habían iniciado, finalizado o se encontraban en proceso de confección de un plan local. Entre los que finalizaron su diseño se encuentran, entre otros, Salta (2019), Mendoza (2020), Concordia (2022), Gualleguaychú (2022), Oliva (2022) y Santa Fe (2023).

La promoción y asistencia técnica para la planificación ambiental local es un asunto de interés compartido para la sociedad civil, el sector público y los organismos internacionales. Pueden citarse, a modo de ejemplo, además del accionar de la RAMCC, el manual para formular un plan de acción climática local de la FLACSO (2023), la guía para su elaboración en los municipios de la Cuenca Matanza Riachuelo de la ACUMAR (2023) y las directrices de la OCDE sobre presupuestación verde subnacional (2023).

La creciente utilización subnacional de la planificación estratégica en el campo ambiental no ha tenido correlato en las finanzas públicas provinciales y municipales. Si bien se identifica el empleo de algunos instrumentos de la gestión financiera pública con perspectiva ambiental, como la emisión de bonos verdes en La Rioja (2017), Jujuy (2017), Córdoba Capital (2022), Mendoza (2023), Chaco (2023), no hay evidencia registrada sobre el empleo sistematizado y extendido del presupuesto en tal sentido.

El abordaje presupuestario del ambiente está dado, casi exclusivamente, por la aplicación de las clasificaciones tradicionales basadas en las funciones de gobierno (CFG), sin marcos estadísticos ni etiquetados complementarios. Ello a pesar del extendido empleo provincial de la marcación para la identificación presupuestaria de la perspectiva de género, como ha sucedido en los casos de Buenos Aires, Chaco, Entre Ríos, Neuquén, Salta, Santa Fe y Río Negro, entre otros.

10 Para más información ver: <https://www.ramcc.net/plac.php>

Esta ausencia no responde a una configuración técnica distinta de los presupuestos subnacionales respecto del nacional, donde sí se aplica -aunque de forma gradual incipiente- el etiquetado ambiental. De hecho, la mayoría de las provincias organizan su presupuesto por programas como la Administración Pública Nacional, dada la similitud de abordajes metodológico-normativos sobre la administración financiera pública existente en ambos niveles de gobierno (Makón y Vega, 2022).

En el plano municipal, cabe mencionar como antecedente lo realizado en Neuquén Capital, donde el gobierno local incluye desde 2022 un apartado específico en el presupuesto denominado “perspectiva de cambio climático”. En el presupuesto 2024¹¹ este apartado presenta el monto total de la categoría, clasificado por programas e inversiones (obras de infraestructura), aunque sin un anexo metodológico que explique los criterios técnicos empleados para su conceptualización y clasificación.

En el ámbito provincial, Buenos Aires ha sido la primera en diseñar una metodología para la implementación de un presupuesto con perspectiva ambiental (2023), cuya aplicación se apoya en la técnica del etiquetado ambiental o verde. La metodología fue desarrollada por las carteras de ambiente y hacienda y su diseño se apoyó en estándares internacionales. Se dedica el próximo apartado para la caracterización de sus principales aspectos conceptuales y técnicos.

El caso de la Provincia de Buenos Aires

La metodología de la Provincia de Buenos Aires (MHyF y MA, 2023: 4) define al presupuesto con perspectiva ambiental como “aquel que utiliza el proceso de formulación presupuestaria para identificar y promover objetivos ambientales”, constituyendo una “herramienta eficaz para identificar, potenciar e impulsar las políticas ambientales en todas las áreas de gobierno”. Su diseño fue realizado por un equipo

¹¹ Para más información ver: <https://www.neuquencapital.gov.ar/presentacion-presupuesto-2024/>.

de trabajo (GdT) interministerial entre 2022 y 2023 en base a un plan plurianual.

La metodología se basó en una revisión de la literatura disponible que dio lugar a un marco teórico cimentado en dos fuentes internacionales ya mencionadas en apartados anteriores: BID (2021, 2022) y OCDE (2021) (MHyF y MA, 2023: 5). Estas referencias son similares a las previstas en la metodología de la ONP (2023), convergiendo ambas experiencias en incorporar la propuesta auspiciada por el BID de identificar tanto los gastos climáticos de propósito principal como los secundarios.

Las características estructurales de la metodología son cuatro (MHyF y MA, 2023: 7-8): diseño enfocado en necesidades provinciales y basado en estándares internacionales, procesos institucionalizados y sistematizados de decisión (referidos a la coordinación interministerial entre hacienda y ambiente), adaptación a prácticas provinciales vigentes (dada la aplicación del etiquetado en el marco del Sistema Integral de Gestión y Administración Financiera provincial) e implementación gradual por etapas.

La perspectiva ambiental del presupuesto está asociada de forma directa y excluyente a la aplicación de la técnica del etiquetado, entendiendo que los clasificadores funcionales existentes no cubren todo el espectro de gastos relativos. En este contexto, el etiquetado presenta cinco objetivos (MHyF y MA, 2023: 10): mapear la inversión de impacto ambiental, visibilizar los esfuerzos en materia ambiental, fomentar políticas públicas con perspectiva ambiental y monitorear su avance dentro del presupuesto.

La metodología se organiza en torno a ciertas definiciones transversales (MHyF y MA, 2023: 10-12), entre las cuales cabe destacar su alcance provincial (no municipal), su enfoque descentralizado, es decir, que la clasificación de los gastos la realiza cada organismo durante la etapa de formulación presupuestaria bajo supervisión del GdT de hacienda y ambiente y, por último, que la evaluación del etiquetado se realiza al mayor nivel de detalle de la red programática (actividades u obras).

El proceso de etiquetado tiene una primera etapa que consiste en identificar el objetivo o área de impacto ambiental positivo de la categoría programática (actividad u obra) en base a ocho objetivos o áreas predefinidas en base a una combinación de prioridades provinciales y antecedentes internacionales (MHyF y MA, 2023: 12-14). Estas áreas aplican a las categorías que tienen objetivos tanto principales como secundarios en materia ambiental. Se enumeración a continuación tales ocho alternativas:

- Impulso de la transición energética.
- Prevención y respuesta ante condiciones climáticas adversas.
- Fortalecimiento de la gestión de residuos y promoción de la economía circular.
- Saneamiento cloacal y acceso al agua segura.
- Prevención, control y remediación de la contaminación ambiental.
- Aprovechamiento racional, protección y restauración de ecosistemas y biodiversidad.
- Investigación, innovación, participación y educación ambiental.
- Reducción de las condiciones de vulnerabilidad socioambiental.

Si bien la provincia cuenta con un *Programa Provincial de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático* (2022) que recepta las nociones de adaptación y mitigación, enumera líneas de acción y distingue entre diversos ejes temáticos en los que pueden enmarcarse los proyectos aportantes, este documento no es considerado expresamente como referencia en la metodología, por lo que tales objetivos o áreas asociadas al cambio climático no son por definición trazables con el contenido del Programa.

La segunda etapa del proceso de etiquetado tiene por finalidad conocer el nivel de impacto ambiental de cada medida (MHyF y MA, 2023: 15). Esta dimensión conlleva dos momentos de clasificación. Primero, se identifican las actividades u obras que tienen por objetivo principal obtener impacto ambiental positivo y, segundo, aquellas

categorías programáticas que, aun persiguiendo objetivos principales distintos, también generan un impacto ambiental positivo de forma complementaria (MHyF y MA, 2023: 12).

La metodología deja en claro que únicamente son consideradas actividades con objetivo principal ambiental aquellas cuyo propósito explícito es responder a una problemática ambiental, implicando en términos prácticos que el objetivo ambiental conste en el nombre, la finalidad y función y/o en la descripción de los programas (MHyF y MA, 2023: 15). También prevé la solicitud de información adicional a las autoridades responsables de las categorías programáticas si quedan dudas sobre su naturaleza y objetivos.

El propósito ambiental secundario de la categoría programática puede estar dado por la propia naturaleza técnica de la actividad u obra, o a partir de adaptaciones que se realicen en su diseño. Al igual que en el caso de las categorías con objetivo ambiental principal, el impacto secundario debe estar explicitado en el nombre, finalidad, función y/o descripción programática en cuestión para que las actividades y obras sean consideradas contribuyentes (MHyF y MA, 2023: 15).

La metodología aclara que pueden existir actividades u obras que no contribuyan ni directa ni indirectamente a la protección del ambiente (las que, por ende, no serán etiquetadas), y que también es posible que una actividad u obra tenga un objetivo principal ambiental y uno o más objetivos ambientales secundarios distintos e, incluso, que una actividad u obra no tenga un objetivo principal ambiental pero sí uno o varios objetivos ambientales secundarios (MHyF y MA, 2023: 15).

El etiquetado prevé ser realizado al máximo nivel de detalle programático, es decir, en actividades y obras, aunque la metodología también permite su implementación a nivel de los programas, aplicando en este último caso las mismas clasificaciones relativas a tipos de objetivos y niveles de impacto (MHyF y MA, 2023: 17). En ambas marcaciones se aplican criterios para cuantificar los gastos contribuyentes, es decir, para definir qué gastos pueden o no ser contabilizados dentro del etiquetado.

La cuantificación de las actividades y obras se realiza aplicando un criterio binario que implica contabilizar el 100% del presupuesto de las categorías que tienen un objetivo ambiental principal y el 0% de aquellas carecen del mismo (MHyF y MA, 2023: 17). Sólo se computa como parte del presupuesto ambiental a los gastos previstos en aquellas actividades u obras cuyo objetivo principal es ambiental, no contando aquellas que presentan objetivos ambientales secundarios o nulos.

El etiquetado de los programas se realiza a partir de un método propio que toma como única información de interés la aportada por el etiquetado y cuantificación de las actividades y obras. Para determinar si un programa posee un objetivo principal ambiental y, por ende, puede denominarse programa con objetivo ambiental, la metodología requiere que el programa destine, como mínimo, 80% de su presupuesto a actividades u obras que posean objetivos ambientales (MHyF y MA, 2023: 18).

La metodología incluye dos precisiones técnicas adicionales (MHyF y MA, 2023: 22). Primero, establece -como excepción- que todas las actividades y obras de los programas de tipo central del Ministerio de Ambiente deben etiquetarse con un objetivo principal ambiental. Segundo, que la información aportada por el etiquetado debe combinarse con la emanada de los clasificadores presupuestarios (máxime, de la clasificación por objeto del gasto) y de las metas físicas asociadas a los programas.

Conclusiones

La gestión financiera pública verde es una cosmovisión sobre la administración de los recursos estatales tributaria del paradigma de las finanzas sostenibles, cuya aplicación está arraigada a nivel global producto de los crecientes compromisos ambientales y climáticos asumidos por los países, y por el activo rol promotor y facilitador encarado por los organismos internacionales de cooperación para el desarrollo, sobre todo, los bancos multilaterales y los organismos internacionales de crédito.

Una de sus principales herramientas son los presupuestos con perspectiva ambiental, cuya implementación se ha incrementado en los últimos años, a punto tal que hacia 2022, 67% de los países relevados por la OCDE aplicaban una presupuestación verde, cifra que duplicó la registrada en 2021 (OCDE, 2024). Esta tendencia global también abarca al empleo de una perspectiva específica sobre cambio climático, cuyo etiquetado se aplicaba en 2021 en al menos 19 países (Banco Mundial, 2021: 10).

Los inicios de su implementación en Argentina se remontan a 2021, habiendo sido el octavo país de América Latina y el Caribe en introducir la técnica si se toman como referencia los relevamientos de la OCDE (2024) sobre presupuestos verdes y del Banco Mundial (2021) sobre etiquetado del cambio climático. No obstante, dicha incorporación es aún incipiente en la Administración Pública Nacional y su aplicación en provincias y municipios se limita a algunos pocos casos registrados.

Ello a pesar de la prolífica generación de reportes internacionales y planes estratégicos sobre ambiente y cambio climático, cuyo contenido en términos de objetivos y acciones constituye una referencia necesaria y central para la identificación de las partidas contribuyentes. En otras palabras, el estado embrionario de los presupuestos verdes no radica en la ausencia de una planificación sectorial que enmarque su diseño sino, entre otros puntos, en la articulación del presupuesto con los planes ya existentes.

En el ámbito nacional la perspectiva ambiental se materializa sólo en el etiquetado sobre ambiente y cambio climático (ACC). Su alcance y contenido se ha ampliado gradualmente desde el presupuesto 2021, comenzando con una mención al ambiente sostenible como un tipo de política transversal para, desde 2022, especificar su alcance jurisdiccional-programático en un apartado específico e introducir, en el proyecto de ley de presupuesto 2024, el monto asociado a una subetiqueta sobre cambio climático.

Las bases conceptuales y metodológicas del etiquetado fueron explicitadas recién en 2023 a través de documentos complementarios a las leyes de presupuesto, como son los informes de ejecución del gasto realizados por el órgano rector presupuestario, restando, en especial, su presentación a través de marcadores que permitan conocer la selección completa de actividades y obras que abarca la categoría ACC y su subetiqueta climática, como sí sucede con las de género, niñez y adolescencia, y discapacidad.

En el plano subnacional, la Provincia de Buenos Aires ha sido la primera en disponer de un presupuesto con perspectiva ambiental apoyado en una metodología de acceso público. Al igual que en la Administración Pública Nacional, la aplicación de la perspectiva se circunscribe a la técnica del etiquetado de las partidas contribuyentes, sin implicar, por ejemplo, cambios complementarios en las clasificaciones presupuestarias (sobre todo en las funcionales) o en los marcos contables y estadísticos.

Las experiencias de la Administración Pública Nacional y de la Provincia de Buenos Aires comparten objetivos, fuentes teóricas y dinámicas de elaboración, habiendo sido los etiquetados diseñados a través del trabajo conjunto entre las carteras de hacienda y ambiente. En el plano técnico, también convergen en aplicar el etiquetado al máximo detalle de las estructuras programáticas (actividades y obras) y en distinguir entre los gastos pertinentes según sus objetivos ambientales sean primarios y secundarios.

Entre las singularidades de ambos modelos se destaca, por un lado, la importancia y especificidad asignada al cambio climático en el etiquetado nacional, apuntando al diseño de una subetiqueta propia. Por otro lado, la estructura de doble marcación del etiquetado provincial, que permite identificar los gastos contribuyentes tanto al nivel de las actividades y obras bajo un criterio binario de contabilización, como en el nivel de los programas en base a la cuantificación del gasto asociado a sus categorías.

Ambas experiencias constituyen un antecedente de interés en un doble sentido. Primero, por su alineamiento con los postulados de la gestión pública para resultados, modelo de vanguardia global para optimizar la efectividad gubernamental. Segundo, por su funcionalidad en el marco de un paradigma global de financiamiento para el desarrollo que exige el cumplimiento de estándares verdes para acceder a mercados y recursos, siendo el presupuesto un elemento clave para tales fines.

La principal oportunidad de mejora para ambos casos radica en incorporar herramientas de presupuestación verde que complementen al etiquetado, como marcos estadísticos, contables y clasificadores, que reflejen con mayor especificidad las particularidades de esta temática transversal. También la cobertura de todo el ciclo presupuestario con una perspectiva ambiental, no solo su formulación, adicionando, por ejemplo, instancias de monitoreo y evaluación físico-financieras, tanto concomitantes como *ex post*.

Finalmente, cabe destacar que la replicabilidad subnacional de iniciativas del tipo presenta un entorno favorable por al menos cuatro razones: la comunalidad de enfoques normativo-metodológicos entre nación y provincias sobre gestión financiera pública, la experiencia adquirida en presupuestación por programas orientada a resultados, los antecedentes de etiquetado de otras políticas transversales, y la contribución del etiquetado ambiental como requisito para la emisión de bonos verdes.

Referencias bibliográficas

- Autoridad de la Cuenca Matanza Riachuelo (ACUMAR) (2023). Guía para la elaboración de Planes de Acción Climática Local destinada a los municipios de la Cuenca Matanza Riachuelo. ACUMAR: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2020). Compromisos Climáticos y Presupuesto Nacionales: Identificación y alineación.

- Estudios de caso de Argentina, Colombia, Jamaica, México y Perú. Documento para Discusión IDB-TN-01982.
- (2021). Marcadores presupuestarios de Cambio Climático: Conexiones entre los sistemas de clasificación financiera y ambiental. Documento para Discusión IDBDP-844.
 - (2022). Marco conceptual para la Clasificación del Gasto Público en Cambio Climático. Monografía del BID 1034. BID: Nueva York.
- Banco Mundial (2021). Climate Change Budget Tagging: A Review of International Experience. Banco Mundial: Washington DC.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (2015). Guía Metodológica: Medición del gasto en protección ambiental del gobierno general. CEPAL: Santiago de Chile.
- Eurostat (2000). Metadata - Clasificación de Actividades y Gastos de Protección del Medio Ambiente. Eurostat: Luxemburgo.
- Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO) y Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) (2023). Las ciudades frente al cambio climático (I, II y III): ¿Cómo hacer un Plan de Acción Climática a nivel local? FLACSO y CABA: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Fondo Monetario Internacional (FMI) (2014). Government Financial Statistics Manual. FMI: Washington DC.
- Gonguet, F., Wendling, C., Aydin, O. & Battersby, B. (2021). Climate-Sensitive Management of Public Finances - Green PFM. IMF Staff Climate Note 2021/002. FMI: Washington DC.
- Oficina de Presupuesto del Congreso (OPC) (Argentina) (2023). Identificación presupuestaria del Cambio Climático - Documento de Investigación. OPC: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- (2023b). Descripción General del Contenido del Proyecto de Ley de Presupuesto 2024 de la Administración Nacional. OPC: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Oficina Nacional de Presupuesto (ONP) (Argentina) (2023). Seguimiento del Gasto vinculado al Ambiente Sostenible y el Cambio

- Climático en el Presupuesto Nacional: Segundo trimestre 2023. ONP: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2016). OECD-DAC Rio Markers for Climate: Handbook.
- (2020). Paris Collaborative on Green Budgeting: OECD Green Budgeting Framework - Highlights.
 - (2021). Green Budget Tagging: Introductory Guidance & Principles, Ediciones OCDE: París.
 - (2023). Alineación de los presupuestos regionales y locales con los objetivos verdes: Prácticas y directrices de presupuestación verde subnacional. Ediciones OCDE: París.
 - (2024). Panorama de las Administraciones Públicas: América Latina y el Caribe 2024. Ediciones OCDE: París.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), Comisión Europea (CE) y Fondo Monetario Internacional (FMI) (2021). Green Budgeting: Towards Common Principles. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea: Luxemburgo.
- Parlamento Europeo (Policy Department for Budgetary Affairs) (ed.) (2022). Climate Mainstreaming in the EU Budget: 2022 update. Unión Europea: Bruselas.
- Pimenta, C. (2022). Presupuesto verde basado en resultados para una gestión efectiva del gasto público relacionado con el cambio climático. División Fiscal del BID. Disponible en: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/presupuesto-verde-basado-en-resultados/>
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) (2019). Climate Change. Knowing what you spend: A Guidance note for government to track climate finance in their budgets. Climate Change Financing Framework Technical Note Series.
- Makón, M. y Vega, J. M. (2022). La Administración Financiera Pública como instrumento de la gestión para resultados. En Schafrík, F. y Goday, L. (coord.), Estudios sobre la administración financiera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Primera edición. Editorial Jusbares: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

- Ministerio de Ambiente (MA) (Provincia de Buenos Aires) (2022). Programa Provincial de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático.
- Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (Argentina) (MAyDS) (2020). Segunda Contribución Determinada a Nivel Nacional de la República Argentina. MAyDS: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- (2022). Plan Nacional de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático. MAyDS: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
 - (2023). Estrategia de Desarrollo Resiliente con Bajas Emisiones a Largo Plazo a 2050. MAyDS: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
 - (2023b). Estrategia Nacional de Salud y Cambio Climático. MAyDS: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Ministerio de Economía (Argentina) (2016). Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Nacional. Sexta edición actualizada. Ministerio de Economía: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Ministerio de Hacienda y Finanzas (MHyF) y Ministerio de Ambiente (MA) (Provincia de Buenos Aires) (2023). Presupuesto con Perspectiva Ambiental: Metodología para su implementación en la Provincia de Buenos Aires.
- Ministerio de Obras Públicas (Argentina) (2023). Obras para la Acción Climática del Ministerio de Obras Públicas – Documento Metodológico. Primera edición. Ministerio de Obras Públicas: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Naciones Unidas (2021). Marco para el Desarrollo de las Estadísticas Ambientales (MDEA 2013). Estudios de Métodos Serie M N° 92. CEPAL: Santiago de Chile.
- Naciones Unidas, Unión Europea, ONUAA, FMI, OCDE y Banco Mundial (2016). Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica 2012 (Marco General). Naciones Unidas: Nueva York.

SUBSISTEMA DE CRÉDITO PÚBLICO

CRÉDITO PÚBLICO Y REESTRUCTURACIÓN DE DEUDA: ALCANCES Y LIMITACIONES DE LA NORMATIVA VIGENTE A LA LUZ DE LA EXPERIENCIA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Pablo J. López y Analía Tello¹

Introducción

Para financiar los gastos corrientes y de capital, los Estados pueden recurrir a ingresos corrientes - impuestos generales, impuestos específicos para el financiamiento de proyectos particulares, tasas, contribuciones o recursos no tributarios-, a ingresos de capital o a la emisión de deuda.

A partir de la capacidad que los gobiernos poseen para financiarse a través del uso del crédito público, obteniendo dinero o adquiriendo bienes que generan obligaciones de pagos futuros, la deuda pública se ha constituido en centro de controversias, lo cual resulta comprensible dados los efectos que las crisis de endeudamiento provocan sobre

¹ Pablo J. López es licenciado en Economía. Magíster en Historia Económica y de las Políticas Económicas, y especialista en Mercado de Capitales (UBA). Publicó artículos en revistas especializadas sobre desarrollo económico y financiamiento. Es profesor de la UBA y la UNPAZ. Ejerció el cargo de Secretario de Finanzas de la Nación (2014-2015) y fue Director del Banco Central de la República Argentina (2013). Actualmente es Ministro de Economía de la Provincia de Buenos Aires desde 2019. Analía Tello es licenciada en Economía y Abogada (UNLP) con una Maestría en Finanzas de la Universidad Nacional de Rosario. Fue 2º Jefa de Gabinete en el Ministerio de Economía, asesora de la Unidad de Reestructuración de la Deuda y Coordinadora General de la Secretaría de Finanzas PEN). Actualmente es Subsecretaria Técnica, Administrativa y Legal del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

las sociedades. Esto se vuelve aún más relevante ante el nivel de complejidad que los instrumentos de financiamiento han desarrollado.

Así, el financiamiento por medio de la emisión de deuda permite sortear las restricciones que imponen los recursos corrientes, posibilitando, por ejemplo, la realización de proyectos con costos hundidos muy elevados, “adelantando” recursos corrientes que se obtendrán en un futuro. Además, permite estabilizar el nivel de gasto público, al tomar deuda cuando se produce una recesión y la recaudación fiscal disminuye, repagando la deuda en los momentos de recuperación económica, contribuyendo así a una política fiscal anticíclica.

Por otro lado, la utilización poco responsable de esta herramienta incrementa la posibilidad de enfrentar situaciones donde la deuda se torna insostenible, escenario muy conocido en las economías emergentes, pero del cual las economías avanzadas no están exentas. Incluso, decisiones que parecen responsables en materia de administración de deuda pública en un contexto determinado, pueden derivar, por algún cambio repentino e imprevisto del entorno, en una incapacidad de repagar la deuda existente².

Teniendo en cuenta esto último, los gobiernos han desarrollado normativas con el objetivo de resguardar la legalidad, así como lograr la eficiencia en los procesos de toma de endeudamiento y administración de la deuda resultante; este es el caso de la Ley 13767 de la Provincia de Buenos Aires. Ahora bien, estos no son los únicos objetivos de la ley, al rever los fundamentos que motivaron su sanción, encontramos entre ellos “la necesidad de controlar el endeudamiento público para mantener su nivel, en consonancia con la capacidad de pago de los servicios respectivos”³. Como ya veremos, para lograr este objetivo resulta necesario complementar la regulación existente con acciones de política que aboguen por un uso responsable del financiamiento por parte de los estados, que al final del día impulsen procesos de crecimiento sustentables, y no recurrentes estrangulamientos de deuda.

2 Ver Stiglitz “Sovereign Debt: Notes on Theoretical Frameworks and Policy Analyses”

3 Ver Fundamentos de la Ley 13767. Sistema de información normativo del Gobierno de la Provincia de Buenos Aires: <https://normas.gba.gob.ar/documentos/V9Lpz3B.html>

Resulta así fundamental, estudiar el marco normativo actual en la Provincia de Buenos Aires, resaltando su alcance y restricciones. A partir de ese análisis, es posible identificar aspectos normativos que resulta importante poner en debate. La experiencia acumulada de funcionamiento y utilización del crédito público, permite sacar algunas conclusiones respecto de la utilidad y necesidad de contar con controles y reglas, pero al mismo tiempo, la posibilidad de rediscutirlos y redefinirlos a la luz de los hechos. En algunos casos se trata de materias que deben abordarse a nivel federal y en otros, cuestiones de competencia de cada jurisdicción. En definitiva, identificar aquellos aspectos del marco normativo vigente que merecen ser repensados y abordados, es el principal objetivo que persigue este trabajo.

Marco normativo general

Para estudiar el subsistema de crédito público, resulta necesario primero repasar el marco normativo que regula las operaciones de crédito público en la Provincia de Buenos Aires, para luego ir desmenuzando la normativa a lo largo de los distintos apartados del capítulo.

Normativa de la Provincia de Buenos Aires

- Constitución de la Provincia de Buenos Aires.
- Ley 13767 de Administración Financiera y los Sistemas de Control de la Provincia de Buenos Aires.
- Decreto 3260/08, Reglamentario de la Ley 13767.
- Ley 10189 – Ley Complementaria Permanente de Presupuesto.

Normativa Nacional

- Constitución de la Nación Argentina.
- Ley Nacional 25917, de Responsabilidad Fiscal -con las modificaciones introducidas por la Ley 27428.
- Decreto 1731/04 Reglamentario de la Ley de Responsabilidad Fiscal.

Así, para llevar adelante cualquier operación de crédito público se debe contemplar, además de la normativa específica, el bloque normativo general anteriormente expuesto. Por este motivo, resulta de utilidad desarrollar lo concerniente al subsistema de crédito público, normado en los art. 57 a 66 de la Ley 13767, teniendo en cuenta también su interrelación y articulación con el resto de la normativa existente.

El concepto de crédito público y sus limitaciones

El crédito público es definido como la capacidad que tiene la Provincia de endeudarse con el objeto de captar medios de financiamiento con el compromiso de reintegrarlos en el futuro, cualquiera fuere su forma de instrumentación jurídica; de reconvertir sus pasivos, incluyendo sus intereses y demás costos asociados; de otorgar avales, fianzas y cualquier otro tipo de garantías. La deuda pública emerge como resultado de las operaciones de crédito público realizadas, de las obligaciones asumidas por el Estado.

Ahora bien, desmenuzando esta definición, en lo que hace al endeudamiento directo, el marco normativo Provincial es mucho más laxo al momento de delimitar el objeto para el cual la provincia puede endeudarse de lo que encontramos en la normativa Nacional, aunque luego fue limitado reglamentariamente⁴. Así, mientras la LAF provincial define el concepto sin delimitar su objeto, la LAF nacional establece taxativamente los posibles objetos de la utilización del crédito público: la realización de inversiones reproductivas, atender casos de evidente necesidad nacional y reestructurar su organización o para refinanciar sus pasivos⁵.

4 Art. 57 Decreto 3260/2008: El objeto del endeudamiento se refiere a: realizar inversiones productivas que constituyan un mejoramiento de la producción de bienes y servicios que completen la estructura económica de la Provincia; atender casos de evidente necesidad provincial en cuanto a los desequilibrios económico-financieros que en principio, provengan de déficits operativos de carácter inicialmente transitorios que puedan provocar carencias en los servicios esenciales a cargo del Estado; y reestructurar la organización del Gobierno provincial en pos de mejorar la gestión del mismo.

5 Incluyendo en estos pasivos los intereses asociados.

Vemos que, en lo que hace a la toma de endeudamiento directo, la LAF nacional está en armonía con lo establecido en el art. 4 de la Constitución Nacional⁶, el cual habilita el endeudamiento público, excepcionalmente, para el caso de urgencias, y para empresas de utilidad nacional.

De la mano de la definición del objeto legalmente habilitado para la toma de endeudamiento, existe toda una discusión doctrinaria acerca de la naturaleza del crédito público donde, entre otras cuestiones se debate acerca de si el mismo debe o no estar limitado por circunstancias extraordinarias (lo que clásicamente se definía por desastre naturales, guerras, urgencias sanitarias, etc.)⁷. Vale resaltar que en la actualidad es reconocido como un recurso útil y necesario para la administración pública corriente y habitual, pero con características distintivas derivadas de su impacto intertemporal. Al financiar gastos con deuda, existe una redistribución de ingresos en el tiempo, donde la deuda es tomada por una gestión gubernamental y potencialmente pagada por otra.

Ahora bien, originalmente existía otra limitación. En consonancia con la normativa nacional, la Ley 13767 prohibió realizar operaciones de crédito público para financiar gastos operativos, quedando incluidos reglamentariamente en esta restricción todos los gastos corrientes salvo aquellos destinados a ejecutar programas de asistencia técnica financiados por Organismos Multilaterales de Crédito. Esta previsión fue suspendida en reiteradas oportunidades desde el ejercicio 2009

6 La CN establece en su Artículo 4º: El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras 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 decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

7 Ver Villegas (2001).

para, posteriormente, con la sanción de la ley de presupuesto 2019⁸ eliminarla de la redacción del artículo⁹.

La eliminación de esta prohibición merece algunos comentarios, comencemos por rever el alcance que poseía, para luego intentar repensar su espíritu.

Como vimos, el decreto reglamentario de la Ley 13767 estableció que quedaban comprendidos todos los gastos corrientes, salvo aquellos destinados a ejecutar programas de asistencia técnica financiados por Organismos Multilaterales de Crédito. Esto involucra un tratamiento contable/presupuestario de los gastos, que muchas veces está más ligado a la lógica del sector privado que a la realidad del funcionamiento gubernamental.

En líneas generales, los gastos corrientes están asociados a aquellos recurrentes y destinados a sostener el funcionamiento de la organización mientras que los gastos de capital pretenden exponer la inversión que realiza la organización y su contribución al incremento de la capacidad instalada. Ahora bien, cuando traducimos esto al universo del sector público, el espíritu de la división debería ir de la mano de identificar aquellos gastos con impacto en la competitividad estructural, que a fin de cuentas sirvan para incrementar las capacidades productivas y mejorar las condiciones sociales de la población de la provincia.

Teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado, podríamos decir que esto no siempre se refleja en la típica división entre gasto corriente y gasto de capital. Una discusión que resulta interesante gira en torno a cómo “etiquetar” los gastos en capital humano; por ejemplo, el gasto docente -que representó en 2022 aproximadamente el 22% de la ejecución del gasto total presupuestado en la Provincia- el gasto en alimentación que se provee en comedores escolares, gran parte del

8 Ver Ley 15078 art. 79.

9 Vale mencionar, que en lo que respecta al nivel federal esta restricción está vigente, aunque ha sido suspendida en distintos ejercicios. Las últimas suspensiones: por Decreto N° 829/2022 se suspendió para el Ejercicio 2022; por Decreto N° 809/2021 para el Ejercicio 2021, Decreto N° 668/2019.

gasto en salud, entre otros, son catalogados como gastos corrientes y no se podría, según la regla originalmente incluida, financiar con recursos provenientes del uso del crédito público. En general, hay consenso en que la inversión en lo que habitualmente se denomina capital humano (salud, educación, alimentación de la población, etc.) impacta en la competitividad y, por lo tanto, en la capacidad de desarrollo de mediano y largo plazo¹⁰; sin embargo, queda excluida en la división clásica de los gastos que se consideran “sanos” para financiar con deuda pública.

Así, analizando la normativa actualmente vigente, resultaría salu-
dable un espacio de discusión amplio que permita repensar la opción
más adecuada para la Provincia de Buenos Aires y para el resto de las
provincias. Lo que se podría esbozar inicialmente, es que esta opción
debería ser una alternativa intermedia entre la rigidez inicialmente
propuesta con la sanción de la LAF y la eliminación total de la regla.

Deuda Pública y reservas de ley en la normativa provincial

La Ley 13767 define a la deuda pública como el conjunto de obligaciones originadas en las operaciones de crédito público en virtud de las cuales el Estado provincial resulte deudor, teniendo en cuenta que no se considera crédito público a las Letras de Tesorería colocadas en organismos no financieros del Estado y la utilización del Fondo Unificado de Cuentas Oficiales creado por Dec.-Ley 10375/63¹¹.

Adicionalmente, el artículo 8 de la Ley N° 13767 establece que el Sector Público Provincial se encuentra integrado por la Administración Pública Provincial, conformada por la administración central y las entidades descentralizadas; las Empresas y sociedades del Estado

10 Ver Jim Yong Kim 2018, artículo publicado en la revista Foreign Affairs: <https://www.foreignaffairs.com/articles/2018-06-14/human-capital-gap>

11 Faculta al Poder Ejecutivo a centralizar bajo tal Fondo los saldos disponibles en las cuentas que él determine, abiertas en el Banco Provincia, a la orden de los ministerios y dependencias del Gobierno de Provincia, pudiendo utilizarse hasta el límite establecido.

provincial que abarca a las empresas públicas, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, las sociedades de economía mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado provincial tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias; y los Fondos fiduciarios, integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado Provincial.

Así, la deuda pública es el resultado del endeudamiento, sin incluir la utilización del Sistema de Fondo Unificado, ni aquellas Letras colocadas en organismos de la Administración Pública Provincial no financieros, tomando para delimitar este universo las pautas que la misma Ley de Administración Financiera establece.

Hay que resaltar también que se otorga igual tratamiento a la deuda directa e indirecta. La emisión de avales, fianzas y garantías con vigencia superior al año requiere aprobación por ley y se computa como deuda pública¹². En el caso de avales y garantías, a pesar que el estado no es el principal obligado, la Ley de Administración Financiera –tomando un criterio conservador/precautorio- la incorpora con el mismo status, siendo que ante la contingencia de que el avalado no pague la obligación, esta recae sobre el estado, por lo que se contempla el riesgo de crédito asumido con la operación.

A su vez, el art. 63 de la LAF establece que no se podrá formalizar ninguna operación de crédito público que no esté contemplada en la Ley de Presupuesto General del año respectivo o en una ley específica.

La reserva de Ley está establecida en la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, donde prevé que la autorización de empréstitos sobre el crédito de la Provincia o emisión de fondos públicos debe ser por ley sancionada por dos tercios de votos de los miembros presentes de las cámaras (art. 47). A su vez, la Norma Suprema establece que dicha ley debe especificar los recursos con los que se atenderán los servicios de la deuda (art. 48) y el destino del endeudamiento -objeto-;

¹² Incluso cuando el avalado/garantizado sea el Banco de la Provincia de Buenos Aires.

así, el art. 49, establece responsabilidad para la autoridad que destine los recursos obtenidos a un objeto distinto al especificado en la Ley.

A su vez, la Constitución provincial establece (art. 103, inc. 2, párr. segundo) que la ley de presupuesto será la base a que debe sujetarse todo gasto en la Administración general de la Provincia.

Avanzando sobre lo asentado en la Constitución de la Provincia, el art. 63 de la LAF de la PBA prohíbe la realización de cualquier operación de crédito público que no esté contemplada en la Ley de Presupuesto General del año respectivo o en una ley específica, e indica que la ley de Presupuesto General debe contener como mínimo las siguientes características de las operaciones de crédito público:

- a) Tipo de deuda
- b) Monto máximo autorizado para la operación
- c) Plazo mínimo de amortización
- d) Destino del financiamiento

En la Provincia de Buenos Aires, al momento de aprobar la Ley de presupuesto anual, las discusiones en torno a las autorizaciones de endeudamiento suelen ser de las más difíciles de resolver, mientras que en Nación esto no suele ser una cuestión que requiera mayores esfuerzos en el proceso. La razón de esta diferencia, no menor, entre la lógica imperante en ambos niveles de gobierno, radica en que, a diferencia de la Provincia, en Nación existen los Decretos de Necesidad y Urgencia (DNU), y las autorizaciones de endeudamiento no son una de las materias vedadas para los DNU.

Los DNU son reglamentos que dicta el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la Constitución Nacional (conf. art. 99, inc. 3, párr. 3ro, incorporado a su texto con la reforma de 1994), sin que medie autorización o habilitación legislativa, para regular materias que son propias del legislador¹³.

Al referirse a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional, el art. 99, inc. 3, segundo párrafo de la CN prescribe que éste “(...) *no po-*

13 Ver Comadira, Julio R. y Escola, Héctor J. Curso de Derecho Administrativo (2013).

drá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo”. No obstante, el párrafo tercero de dicha norma dispone que “solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrenarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros”.

De esta forma, La letra expresa de la CN determina que hay 4 materias cuya regulación mediante DNU se encuentra -indefectiblemente- vedada:

- Penal
- Tributaria
- Electoral
- De régimen de los partidos políticos

No siendo materia vedada las autorizaciones de endeudamiento, el Poder Ejecutivo Nacional puede de alguna forma “autorizarse a sí mismo”, y esa autorización rige desde el momento en que se dicta. Si bien se prevé la intervención posterior del Poder Legislativo, la norma queda vigente siempre que una de las dos cámaras legislativas no lo rechace¹⁴.

Así, todo endeudamiento de la Provincia requiere autorización por ley, con las mayorías establecidas en la Constitución de la Provincia, existiendo rigidez incluso para que el Poder Ejecutivo pueda reasignar las autorizaciones ya otorgadas por el Poder Legislativo. Nuevamente, aquí debe abrirse el debate para repensar los equilibrios entre las competencias y facultades del poder legislativo y las rigideces que im-

14 Este procedimiento está reglamentado por la ley 26122, que establece los supuestos de aprobación y rechazo, donde pueden ocurrir los siguientes supuestos:

- Si ambas Cámaras aprueban el DNU, éste queda aprobado.
- Si una Cámara lo rechaza y otra la aprueba, igualmente quedará aprobado.
- Únicamente el rechazo por ambas Cámaras del Congreso produce su derogación.

pone este marco normativo. Las posibilidades de aprovechar ventanas de oportunidad de mercado, de compensar pérdidas coyunturales y repentinas de ciertos recursos o de atender situaciones extraordinarias de emergencia, se ven seriamente limitadas y pueden afectar las posibilidades de la gestión del poder ejecutivo de dar respuestas adecuadas en determinadas circunstancias. Esto no implica de ninguna manera desconocer las competencias y facultades del poder legislativo, sino encontrar los adecuados equilibrios entre los controles suficientes entre diferentes poderes del estado y contar con un estado ágil y moderno con capacidad de respuesta.

La normativa en movimiento: el Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público y la articulación con el resto de los subsistemas

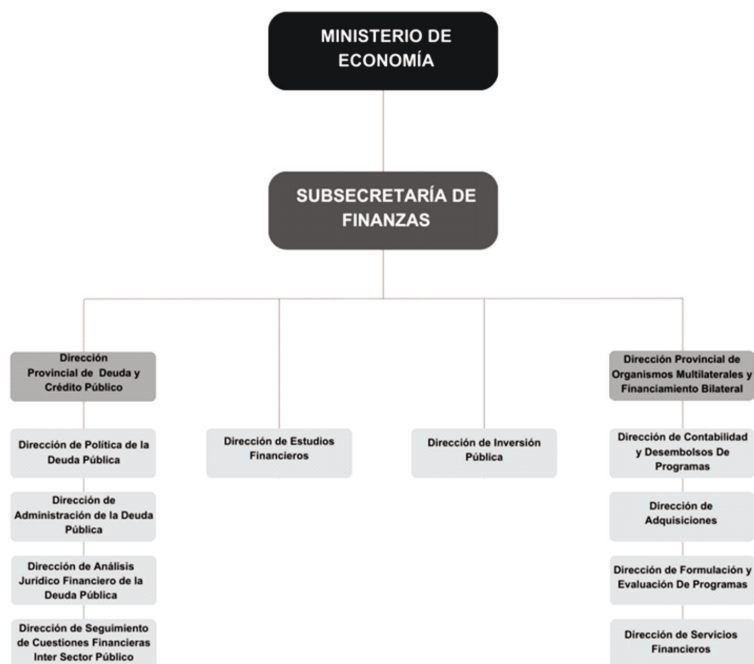
Dentro del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, la Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público es el Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público previsto en la Ley N° 13767.

La Ley 13737 en su art. 60 establece que el Ministro de Economía es quien determina el órgano que ejerce la función de rector del subsistema de Crédito Público. Así, en 2012, por resolución del Ministerio de Economía¹⁵, fue designada la Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público como Órgano rector del Subsistema de Crédito Público.

La misión asignada por Ley a este Órgano es la de asegurar una eficiente programación de la gestión y acceso a los medios de financiamiento que se obtengan mediante operaciones de crédito público, así como velar por la aptitud crediticia de la Provincia.

La Dirección Provincial de Deuda y Crédito, depende orgánicamente de la Subsecretaría de Finanzas del Ministerio.

15 Resolución N° 161/12 del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.



Por su parte, mediante el art. 61, le asigna las siguientes competencias:

- Formular los aspectos crediticios de la política financiera.
- Participar en la tramitación previa a la sanción de las normas que autoricen tomas de deuda pública u otorgamiento de avales, fianzas y cualquier otro tipo de garantías.
- Intervenir en la gestión de las operaciones de crédito público y llevar un registro actualizado sobre la deuda pública provincial, a los fines estadísticos y de gestión.
- Intervenir previamente a la firma de todo contrato que implique compromisos de pago futuros en dinero en un plazo que supere al del ejercicio presupuestario vigente.

- e) Establecer las estimaciones y proyecciones presupuestarias del servicio de la deuda pública y supervisar su cumplimiento.
- f) Fijar los procedimientos de emisión, colocación y rescate de deuda pública, así como los de negociaciones, contratación y cancelación de operaciones de crédito público.
- g) Las demás funciones que se asignen por vía reglamentaria.

Y, asimismo, se establece (art. 62) que ninguna entidad del Sector Público podrá iniciar trámites para realizar operaciones de crédito público sin la intervención previa del órgano rector del subsistema. De esta forma, toda iniciativa que genere uso del crédito público impulsada por cualquier entidad del Sector Público Provincial debe dar intervención previa a la Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público.

En el Decreto Reglamentario, artículo 62, se establece que, con carácter previo al inicio de cualquier gestión de cualquier acto administrativo tendiente a acceder a operaciones de crédito público, las jurisdicciones y/o entidades que las propicien deberán remitir los antecedentes, la documentación y demás información relevante al Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público, quien procederá a analizar la viabilidad de las mismas y su adecuación a las disposiciones de la Ley N° 13767, el Decreto Reglamentario y demás normativa nacional y provincial aplicables.

Adicionalmente a lo previsto en el primer párrafo del presente artículo, cuando se trate de operaciones financieras propiciadas por alguna de las empresas y fondos referidos en los incisos b) y c) del Artículo 8° de la Ley N° 13767, el Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público deberá verificar la existencia de previsiones suficientes para el pago de las obligaciones que se pretendan asumir.

Así, estará alcanzado todo el Sector Público Provincial según la integración definida en el Art. 8 de la LAF:

- a) Administración pública provincial, conformada por:
 - 1. La administración central
 - 2. Las entidades descentralizadas
- b) Empresas y sociedades del Estado provincial que abarcan a las empresas públicas, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, las sociedades de economía mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado provincial tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias.
- c) Fondos fiduciarios existentes y a crearse con posteridad a la entrada en vigencia de la presente Ley, integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado Provincial.

Las obligaciones convenidas en las operaciones de crédito público, tienen su reflejo en los servicios de la deuda pública: amortización del capital y pago de los intereses, comisiones y otros cargos asociados a las operaciones de crédito público. En este sentido, la LAF prevé que los presupuestos de las entidades del Sector Público Provincial deberán formularse previendo los créditos necesarios para atender el servicio de la deuda y la posibilidad de que el Ejecutivo, a través del órgano rector del subsistema, debite de las cuentas bancarias de las entidades que no cumplan en término el servicio de la deuda pública, el monto de dicho servicio, y efectuarlo directamente.

Dentro de las acciones de la Dirección de Administración de la deuda Pública se encuentra la de formular el presupuesto de servicios de la deuda pública y definir las necesidades financieras, por vencimientos, de amortizaciones, intereses, gastos y comisiones; así como formular presupuestos plurianuales del servicio de la deuda pública y programar su ejecución. Para llevar adelante estas acciones resulta fundamental la articulación con diversos actores de la administración pública. A modo de ejemplo, resulta fundamental el vínculo con la Subsecretaría de Coordinación Económica y Estadística que es quien provee las proyecciones macroeconómicas necesarias para la estima-

ción de los servicios de deuda, particularmente si están denominadas en moneda extranjera, lo que requiere estimar el tipo de cambio al momento del vencimiento; con la Secretaría de Hacienda en todo lo relativo a la formulación de proyecciones y presupuestos de servicios; y con la Dirección General de Administración del Ministerio de Economía, que es quien lleva adelante la ejecución presupuestaria de los servicios de la deuda pública.

Esta fuerte interrelación deja en evidencia la necesidad de contar con sistemas integrados, cimentados en sistemas informáticos eficaces a las acciones planteadas.

La Ley 13767 tomó como principal antecedente y punto de partida el Programa de Reforma de la Administración Financiera y Control de Gestión del sector público nacional, que fue puesto en marcha a partir de la sanción de la Ley Nacional N° 24156. En lo relativo al subsistema de crédito público, es evidente la influencia de esta normativa en las disposiciones provinciales.

Ahora bien, la forma de organización de la Provincia de Buenos Aires posee características muy diferentes a la administración nacional, muchas de ellas de raigambre constitucional. En la práctica, esto tiene implicancias centrales en los circuitos administrativos y en la distribución de decisiones y responsabilidades entre los titulares de los organismos de los cuales depende cada uno de los órganos rectores de los subsistemas de administración financiera. Esta importante diferenciación no ha sido suficientemente tenida en cuenta a la hora de diseñar la normativa que hoy rige en la Provincia de Buenos Aires, pero menos aún en el diseño de las herramientas informáticas que dan vida a los sistemas.

Como veremos, esta falta de incorporación de las particularidades de la administración provincial ha llevado al órgano rector del subsistema de crédito público a un derrotero de intentos fallidos de integrar plenamente el subsistema al resto de la administración provincial.

Al momento del establecimiento de la regulación de la Administración Financiera y el Sistema de Control de la Administración Ge-

neral del Estado Provincial, la deuda pública provincial era administrada en base a información sistematizada a partir de un desarrollo práctico propio de la Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público, realizado sobre plataforma Excel, sin contar con un sistema de base de datos con el nivel de seguridad y versatilidad deseado. Vale resaltar que las bondades existentes en este desarrollo provinieron del profesionalismo y experiencia volcada en las planillas, atendiendo a las características específicas de la deuda provincial, lo que hizo que se vaya ampliando y potenciando a lo largo del tiempo.

Así, y teniendo en cuenta que se estableció que el Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público debería desarrollar e implementar un sistema informático de administración y gestión de la deuda pública provincial como soporte técnico y operativo del Subsistema de Crédito Público¹⁶, fue que a fines de 2008¹⁷ se aprobó la firma de un convenio de cooperación con UNCTAD¹⁸ para la implementación del “Sistema de Gestión y Administración de la Deuda” (SIGADE) en la Provincia de Buenos Aires. Este sistema, en distintas versiones, es el utilizado por multiplicidad de estados, entre ellos el Estado Nacional y alguna provincia argentina.

A partir de la firma de este convenio, se capacitó a los usuarios y se realizó la carga de información. Luego de una ardua tarea, que incluían no sólo la capacitación para el manejo del SIGADE sino también la necesidad de mantener actualizado el SIGADE y, en paralelo, las planillas Excel que daban origen a la información que efectivamente se utilizaba para la administración diaria de la deuda, en 2012 fue necesario realizar una adenda al mencionado convenio, donde se suspendían las actividades relacionadas con la definición del enlace entre el “Sistema de Gestión y Administración de la Deuda (SIGADE)” y el Sistema Integrado de Administración Financiera Provincial. El SIGADE resultaba sumamente complejo de integrar al resto de la Administración provincial.

16 Ver Dec. 3260/08, art. 61, inc. 3.

17 Resolución 309/08 del Ministerio de Economía

18 Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.

Pese a los esfuerzos realizados, el proyecto de implementación del SIGADE en la Administración Pública de la Provincia de Buenos Aires fracasó por la imposibilidad de articulación que presentaba el sistema con el resto de los subsistemas de administración financiera. Así, el SIGADE era una herramienta útil para la Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público, pero quedaba aislado del resto del sistema de Administración Financiera, un contra sentido del espíritu con el cual se trajo el sistema a la provincia y que adicionalmente requería de un enorme esfuerzo humano para mantener actualizado el SIGADE y el sistema apoyado en planillas de Excel. En este caso, las limitaciones de integración fueron las que llevaron a abandonar el proyecto.

Así, se retomó la situación previa, hasta que en 2018 se estableció en la Provincia el Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera (SIGAF) como soporte de toda la administración financiera, de hecho, la Resolución N° 565/18 de la Contaduría General de la Provincia estableció la obligatoriedad del uso del SIGAF en todo el ámbito de la PBA. Este sistema tiene origen en la Ciudad de Buenos Aires, y previo a este importante paso fueron firmados dos decretos de colaboración técnica y cooperación entre CABA y PBA¹⁹. En lo relativo al subsistema de crédito público, este hito dio comienzo a una nueva etapa de capacitación de los recursos humanos e intentos de adaptación del SIGAF a los requerimientos básicos de la oficina. Esta tarea, luego de años de trabajo, también encontró límite.

Vale resaltar que el SIGAF está compuesto por:

- SIGAF-WEB: incluye el módulo de Crédito Público, que tiene como fin consolidar las deudas de la Provincia de Buenos Aires en pesos para su comparación (pesos argentinos, “ARS”), cuyos objetivos son el registro de la deuda y el cálculo y liquidación de los servicios de deuda.
- SIGAF- PL: integra los subsistemas de la Provincia en una única plataforma.

¹⁹ Decreto N° 780/16 y Decreto N° 1599/16.

Una vez realizada la carga de datos en el nuevo sistema y capacitado a los usuarios para su utilización, quedaron expuestas las restricciones que el sistema presenta para incorporar el total de las deudas provinciales. A partir de ello, se comenzó a trabajar en las modificaciones que era necesario realizar en el SIGAF a fin de volverlo un sistema integral para la administración de la deuda, pero las modificaciones que se pudieron implementar resultaron marginales.

En la actualidad están cargados en SIGAF aproximadamente el 85% del total de ítems de deuda que conforman el stock de deuda de la PBA; el restante 15% corresponde a líneas de créditos cuyas particularidades resultan imposibles de incorporar al SIGAF, por lo cual requieren de un registro y liquidación en paralelo. Así, la salida del SIGAF-WEB consiste en las liquidaciones de servicios de deuda que se trasladan al SIGAF-PL, para aquellos ítems de deuda cargados al sistema.

Nuevamente, el límite estuvo impuesto por la rigidez del sistema, en este caso, para modificarlo a fin de incorporar instrumentos de deudas con características particulares, como es el caso de los créditos multilaterales, que incluyen desembolsos que incrementan el stock de deuda a lo largo de la vida de préstamo. Esto conlleva a continuar manteniendo el sistema de planillas Excel interrelacionadas, en paralelo a la carga parcial que se realiza en SIGAF.

Es importante dimensionar dos cuestiones que en conjunto llevan a que herramientas informáticas “enlatadas” resulten instrumentos inadecuados para la administración de la deuda provincial: por un lado, las particularidades ya señaladas de la administración provincial respecto a la organización de otras provincias- e incluso del nivel nacional- y, por otro, la falta de flexibilidad para incorporar deudas con características no previstas originalmente.

Resulta llamativa la falta de atención que se ha prestado a las necesidades de los usuarios al momento de buscar la herramienta adecuada para la administración de la deuda provincial y más aún, al potencial que posee el trabajo que la Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público ha desarrollado durante años, por personal altamente

calificado e idóneo en la materia, como base para la construcción de un sistema que responda a los requerimientos de la Provincia.

Llegado a este punto, es necesario utilizar los avances tecnológicos para desarrollar un sistema propio, flexible, que incorpore los conocimientos y trabajos previos de la Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público. El camino más adecuado para los desafíos venideros podría consistir en generar una herramienta informática a medida, que permita modernizar la gestión de la deuda y resguardando los datos hoy sistematizados en planillas Excel. Esta herramienta debería estar integrada al SIGAF y cumplir con el requerimiento de permitir la permanente adaptación a las innovaciones que la gestión demande.

Reestructuraciones de deuda: el largo camino hasta la Ley 13767

Nuestro país se ha caracterizado en sus más de 200 años de historia por enfrentar diversas crisis vinculadas a cesaciones su deuda externa, que han derivado en procesos de reestructuraciones de sus obligaciones financieras. Esto no es algo privativo de las últimas décadas, sino que podemos remontarnos hasta el siglo XIX y encontrar más de un episodio de estas características. Tampoco podemos decir que es un fenómeno que haya acechado solo a nuestro país; más bien, en general, los episodios de crisis de deuda local, tuvieron vinculación con los ciclos de movimientos de capitales a nivel mundial y se pueden reconocer como episodios que involucran a más de un país.²⁰

En este apartado se hará una breve reseña de la historia de las crisis de deuda y reestructuraciones en Argentina y en particular en la Provincia de Buenos Aires, para luego centrarnos en la reestructuración de la deuda en bonos ley extranjera llevada adelante durante 2020 y 2021.

20 C. Reinhart y K. Rogoff (2012). Esta vez es distinto, ocho siglos de necesidad financiera, Fondo de Cultura Económica.

C. Marichal (2014), Historia mínima de la deuda externa de Latinoamérica, 1820-2010. El Colegio de México.

M. Guzman, J.A. Ocampo, and J. Stiglitz, Too Little, Too Late: The Quest to Resolve Sovereign Debt Crises (2016).

Crisis de deuda y reestructuraciones: una historia nacional y provincial

La primera crisis de deuda que se reconoce para nuestro país data de la década de 1820, y estuvo vinculada al surgimiento de los mercados de bonos representativos de deuda no solo argentina, sino de varios países latinoamericanos de reciente conformación. Si bien los préstamos se contrajeron en forma directa con los bancos ingleses más importantes, como *Baring* o *Rothschild*, estas instituciones financieras los transformaban en títulos negociables que vendían en Londres entre los participantes del mercado bursátil local. Así, estos títulos comenzaron a negociarse en la bolsa de Londres generando un boom vinculado al enorme potencial por los recursos naturales ciertos y a descubrirse en Latinoamérica, que terminó en defaults, encadenados a los pocos años.²¹ Tanto en este caso, como en episodios posteriores, ni la toma de endeudamiento, ni la cesación de pagos, fueron fenómenos específicamente argentinos.

Incluso, por más que parezca un fenómeno relativamente reciente que las deudas soberanas tomen la forma de títulos negociables con mercados secundarios asociados, más allá de los típicos empréstitos en donde el acreedor es en general un banco que mantiene esa deuda hasta su vencimiento final, ya en las primeras décadas del Siglo XIX se utilizaban los bonos representativos de deuda, con los consecuentes efectos por las vicisitudes de sus precios. El hecho de que los empréstitos se transformaran en bonos, les permitía a los bancos ingleses, que eran los acreedores primarios con vínculos privilegiados en los recientemente conformados Estados latinoamericanos, descargar esos préstamos en el mercado, vendiendo bonos a interesados que invertían en ellos por los jugosos rendimientos que ofrecían. A su vez este mecanismo traía consigo la volatilidad de los precios en función de la oferta y la demanda de los títulos y la potencialidad de exacerbarse las situaciones de incertidumbre.

21 Perú fue el primero en suspender los pagos en 1826. México lo hizo en 1827, Argentina en 1827/28. (Marichal, 2014).

En el caso de nuestro país, fue de hecho la Provincia de Buenos Aires, gobernada por Martín Rodríguez y cuyo Ministro de Gobierno era Bernardino Rivadavia, quien contrajo el famoso empréstito con la Casa *Baring Brothers* (que luego pondría a circular los bonos asociados, en el mercado bursátil londinense). En efecto, la Honorable Junta de Representantes de la Provincia facultó al Gobierno Provincial a negociar y contraer ese empréstito para destinarlo principalmente a la construcción del Puerto de Buenos Aires y proveer agua corriente a la ciudad.²² El primer vencimiento fue en 1826, pero ya desde 1828 y en los años siguientes, no se hicieron pagos dejando esa deuda en situación de default.

Más allá del caso argentino y de la Provincia de Buenos Aires, es interesante señalar que ante estos defaults generalizados, hay autores que ubican a los primeros fondos de alto riesgo en este período (específicamente en la década de 1830), producto de que muchos bonistas comenzaron a desprenderse de estos títulos públicos, ante la caída en los precios y la dificultad para cobrar los intereses y el capital. Aparecieron en este contexto una serie de firmas financieras de Londres que comenzaron a comprar estos bonos a precios muy bajos con la expectativa de venderlos a precios más altos en forma posterior a una renegociación presumiblemente exitosa.²³

En términos normativos, fue la sanción de la Ley N° 79 de “Organización del Crédito Público Nacional”, de 1863 (bajo el Gobierno del General Bartolomé Mitre), que en su artículo 12 establece que “la Administración del Crédito Público estará bajo la inmediata garantía y vigilancia del Congreso Nacional, por medio de una Junta de Administración que se establecerá al efecto”, la que marca el comienzo de un plexo normativo vinculado al crédito público, siguiendo los linea-

22 J. García Vizcaíno (1972), *La deuda pública nacional*, Editorial Universitaria de Buenos Aires (EUDEBA).

23 O. Ugarteche (2018), *Arquitectura Financiera Internacional. Una genealogía (1850-2015)*. Ediciones Akal.

C. Marichal (2014), *Historia mínima de la deuda externa de Latinoamérica, 1820-2010*. El Colegio de México.

mientos de la Constitución de 1853 que en su artículo 64 determina que es atribución del Congreso Nacional contraer empréstitos.²⁴

En los años siguientes a dicha Ley, Argentina se jactó de su plexo normativo en esta materia y de cumplir con sus obligaciones de deuda. Tan es así que, en la década de 1870, se produjeron nuevamente fenómenos generalizados de crisis de deuda en países latinoamericanos, pero nuestro país no incurrió en incumplimientos, priorizando los pagos de deuda por sobre otros gastos de la administración pública. Es recordada la frase de Avellaneda, en el año 1874: “Los tenedores de los bonos argentinos deben reposar tranquilos... Hay dos millones de argentinos que economizarían hasta sobre su hambre y su sed, para responder, en una situación suprema, a los compromisos de nuestra fe pública en los mercados extranjeros”.²⁵

Estas expresiones a favor de políticas de austeridad, toman más relevancia aún, teniendo en cuenta que, en la década previa, Argentina había incurrido en nuevos préstamos externos para cubrir los gastos de guerra de la Triple Alianza con Paraguay que comenzó en 1865. Este trágico episodio coincidió con un contexto de flujos crecientes de capitales externos en la forma de endeudamiento que fluyeron hacia la región. Fue en la década siguiente que esos flujos se revirtieron y varios países incurrieron nuevamente en incumplimientos, pero, como señalamos, no es el caso de nuestro país.

Esta intención de mantenerse dentro de los países que continuaban cumpliendo sus obligaciones aún a costa de gastos esenciales, no tardó en echarse por tierra en las décadas siguientes. En la década de 1890, fue nuestro país el que casi provoca la quiebra del banco más importante de Londres, evento que hubiera generado probablemente consecuencias seguramente sistémicas. Si bien nuevamente se produjeron episodios generalizados de crisis de deuda, Argentina tuvo un papel preponderante en la crisis de 1890, como no había tenido en

24 J. García Vizcaíno (1972), *La deuda pública nacional*, Editorial Universitaria de Buenos Aires (EUDEBA).

25 Citado en: J. C. Chiaramonte en “Nacionalismo y Liberalismo económicos en la Argentina 1860- 1880”, Buenos Aires: Solar Hachette, 1971)

la crisis previa. En parte, esto se explica por la magnitud (absoluta y relativa) del flujo de capitales que ingresó al país en los años previos, y por lo comprometido con la deuda argentina que el balance del banco inglés había quedado.

Esta crisis incluyó un colapso bancario, un pánico en el mercado de valores y una crisis de deuda. Llevó a la *Baring Brothers* al borde de la quiebra, de la que fue rescatada por un consorcio de bancos con apoyo del Banco de Inglaterra, ya que este tomó intervención por las consecuencias sistémicas que preveía de un episodio como ese. Esta crisis fue contagiosa, y Brasil se vio también inmerso en una crisis financiera importante. De hecho, por estas características es que se emparenta a esta crisis con las actuales de mercados emergentes.²⁶ La importancia de esta crisis de deuda para nuestro país fue tal, que los impuestos internos al consumo tienen su surgimiento en 1891 a partir de las necesidades que para el fisco nacional generaba esta carga de deuda.²⁷

El siguiente episodio de crisis de deuda es el que se produjo con la crisis del 30. Esta vez, la dimensión fue prácticamente planetaria, ya que, en el marco de una crisis económica y financiera verdaderamente global, los defaults de la deuda pública, también se esparcen por el mundo. Argentina, sin embargo, en una historia ya conocida, priorizó el pago de la deuda externa, no solo en términos de recursos fiscales, sino en términos de divisas, en un contexto de depresión y retrac-

26 Las características de este episodio tienen semejanzas con la crisis de deuda de la década de 1980, 90 años después. En 1890, ante la imposibilidad de pago de Argentina, la moratoria y reestructuración fue inevitable, pero inicialmente no fue posible llegar a un acuerdo dado que *Baring* estaba muy comprometida con la deuda argentina, por lo que tuvo que enfrentar una crisis cuando Argentina dejó de pagar. El Banco de Inglaterra designó un comité encabezado por *Rothschild* para el salvataje de la *Baring*. Ver García Vizcaíno (1973) y Marichal (2014).

27 “A iniciativa del ministro de Hacienda, doctor Vicente Fidel López, fueron creados en 1891 los impuestos internos al consumo (...) fundándose en la disyuntiva: el gobierno no tiene fondos, el tesoro nacional está exhausto, el pago de la deuda pública es enorme, y en consecuencia, o el Congreso vota los impuestos internos o el Poder Ejecutivo suspende todo servicio. La Ley fue aprobada y renovada su procedencia en 1894 (...) y desde entonces los impuestos al consumo han sido considerados como un recurso permanente del erario nacional”. García Vizcaíno (1973), pág. 141.

ción del comercio mundial. Para evitar que la moneda local se siguiera depreciando y, al mismo tiempo, asegurarse las divisas para pagar la deuda externa es que se establece en 1931 un esquema de control de cambios. En un contexto de racionamiento de divisas se establecen las prioridades para la asignación de las divisas que ingresan y el pago de la deuda fue considerado prioritario: en primer lugar, se cubrían las necesidades gubernamentales, que consistían en el pago del servicio de la deuda externa.²⁸ De esta forma, a contramano de gran parte del mundo, en un contexto de oleadas de defaults, nuestro país resiste esta tendencia.

Fue en la década de 1970 que puede reconocerse la siguiente fase de toma masiva de endeudamiento externo por parte de los países emergentes y en particular latinoamericanos. El boom de préstamos soberanos, ligados al exceso de liquidez mundial producto del aumento del precio del petróleo, marca el inicio de esta primera fase de globalización financiera, liderada por grandes bancos internacionales. Este boom se llevó adelante a partir de una alianza entre grandes bancos internacionales y gobiernos locales (militares en varios casos), con la bendición del FMI. Como en las anteriores oportunidades, al boom de endeudamiento, le siguió la ola de crisis de deudas soberanas. Cuando las condiciones internacionales se revirtieron a principios de la década del ochenta, con fuertes aumentos de las tasas de interés internacionales, los bancos comenzaron a ser reacios a otorgar nuevos préstamos a países que se habían endeudado vertiginosamente, pero esto hizo, paradójicamente, que comenzaran los problemas para el repago de esas deudas. El principal debate era si los países estaban enfrentando problemas de insolvencia o de iliquidez, pero lo

²⁸ Los acuerdos bilaterales proliferaron en esta época para asegurarse cada país que sus divisas con las que se compraban productos de otros países se utilizaban para equilibrar bilateralmente la balanza comercial. Para nuestro país, el principal acuerdo de este tipo fue el Pacto Roca-Runciman firmado con Inglaterra que de hecho, estructuró el esquema de asignación de cambios en la Argentina y en gran parte, su comercio exterior. A partir de ese acuerdo se buscó asegurar el pago de importaciones a Gran Bretaña, así como el pago del servicio de la deuda y de otros a empresas británicas. Ver Rapoport (1988).

cierto es que no podían afrontar sus deudas sin nuevos préstamos y los bancos, altamente expuestos a esta deuda, dejaron de estar dispuestos a prestarles.

El FMI tomó entonces un rol más protagónico, realizando algunos préstamos puente para que pudieran darse cumplimientos parciales evitando grandes problemas para los bancos internacionales y condicionando fuertemente, como contrapartida, las políticas económicas de los países deudores. A diferencia de otros episodios, no se produjeron grandes eventos de defaults, sino moratorias parciales silenciosas de países que, ahogados por sus deudas y condicionados en sus herramientas, no pudieron recuperar la capacidad de crecer y generar recursos.²⁹

Fue producto del Plan Brady, entre finales de la década del ochenta y principio de los noventa, que los países latinoamericanos pudieron salir de esa crisis de deuda, aunque con consecuencias futuras. El plan Brady ideado por el Gobierno de Estados Unidos implicó transformar dichas deudas impagables encajadas en los balances de los grandes bancos, en bonos con circulación de mercado (en muchos casos con garantías de organismos multilaterales para hacerlos atractivos). Este proceso de reestructuración, sin grandes quitas, que se repitió en los diferentes países, no solo permitió salir de una situación de virtual default, sino que también abrió la posibilidad para nuevas emisiones de mercado.³⁰ Paradójicamente, países que siguieron tan endeudados como antes, se convirtieron nuevamente en deudores atractivos, explicado por el contexto nuevamente de gran liquidez global y una extrema confianza en las políticas de apertura tanto comercial como a los movimientos financieros que los países de la región, incluido nuestro país, comenzaron a implementar.

Esas reestructuraciones, una vez más, no generaron un alivio suficiente en los países deudores, pero permitieron limpiar el balance de

29 Ver Altimir y Devlin (1993).

30 El Plan Brady fue así llamado ya que su ideólogo e impulsor fue el Secretario del Tesoro de Estados Unidos de ese entonces, Nicholas Brady. Un análisis del Plan Brady se puede ver en Ocampo et al. (2014)

los bancos internacionales que estaban altamente expuestos a estas deudas.³¹ Sin embargo, al reabrirse el flujo de capitales se generaron oportunidades de mercado para que estos países (que no necesariamente se habían transformado en solventes) emitieran nueva deuda. Un nuevo boom había comenzado. Y, esta vez, con participación de las provincias sobre todo desde la segunda mitad de la década del noventa, que estaban sometidas a un ajuste considerable dado que el Gobierno Nacional les habían transferido funciones (como educación y salud), sin los recursos correspondientes. El endeudamiento en moneda extranjera por parte de las provincias se convirtió en una fuente habitual, exponiéndolas a un riesgo cambiario que se materializó con la devaluación de principios de 2002.

Como señalan Álvarez et al (2015), la emisión de deuda en la forma de títulos públicos representó entre 1997 y 2001 el 25% del endeudamiento provincial. Se trataba de instrumentos que se emitieron tanto en el marco local como en el externo, pero en la mayoría de los casos con títulos denominados en moneda extranjera.

Comenzó así un fenómeno que sí es propio de las últimas décadas: las crisis de deuda soberana en nuestro país empiezan a tener su correlato en crisis similares a nivel provincial. Esto se observó en los dos últimos procesos de defaults y reestructuraciones de deuda soberana. En el caso de la crisis de 2001 y el consecuente default, una parte de las reestructuraciones de las deudas provinciales se realizaron con un gran involucramiento del gobierno central. Fue este quien, en 2002, impulsó un proceso de canje de deudas provinciales, centralizado y unificado. En este proceso participaron 18 jurisdicciones, que obtuvieron una quita del valor presente de sus deudas, dado el estiramiento de plazos y la reducción de intereses. A diferencia de otros procesos de reestructuraciones nacionales y provinciales, en este caso, se llevó adelante de manera rápida y poco conflictiva.³² Sin embargo, este pro-

31 M. Guzman, J.A. Ocampo, and J. Stiglitz, "Too Little, Too Late: The Quest to Resolve Sovereign Debt Crises" (Columbia Press, 2016).

32 La reestructuración 2002 canjeó estas deudas por nuevos títulos BOGAR, que implicó la pesificación a un dólar equivalente a 1,4 pesos indexados por el

ceso de canje impulsado por el gobierno nacional, no agotó el problema de endeudamiento de las provincias, ya que los bonos provinciales regidos por leyes extranjeras quedaron mayormente por fuera de este proceso.

El proceso de reestructuración de deudas provinciales coordinado por Nación que se inició en 2002, puede ser indicado como el comienzo de un intento de ordenamiento financiero del Sector Público Argentino. Recordemos que, durante el traumático año 2001, varias provincias habían emitido bonos con características de cuasimonedas que circularon ante la escasez de liquidez existente producto de la crisis de la convertibilidad. De hecho, el Programa de Unificación Monetaria impulsado por el Gobierno Nacional para rescatar dichos títulos, fue una parte importante de ese proceso de ordenamiento. La sanción en 2004 del Régimen de Responsabilidad Fiscal al que adhirieron la mayoría de las provincias, es también parte central de este proceso.³³

En el caso de la Provincia de Buenos Aires, el Canje de Deuda Provincial impulsado y coordinado por el Gobierno Nacional, le permitió refinanciar más del 50% del total de su deuda existente al 31 de diciembre de 2001 por una única obligación con el Gobierno Nacional, quien a su vez asumió dichas acreencias y emitió Bonos Nacionales Garantizados por la misma proporción. Esto significó para la Provincia un cambio en la figura del acreedor privado por la del Gobierno Nacional. En este proceso la Provincia otorgó como garantía de repago una proporción de hasta el 15% de sus recursos de Coparticipación Federal.³⁴

Resulta interesante tratar por separado el caso de las deudas denominadas en bonos regidos por leyes extranjeras. Entre 1994 y princi-

coeficiente CER, fueron asumidas por la nación y denominadas bajo ley argentina. Como contrapartida, los BOGAR fueron garantizados en un 100% con recursos de la coparticipación de las provincias y, subsidiariamente, de partidas asignadas específicamente por la nación (Decreto N° 1579/02).

33 Álvarez *et al* (2015).

34 Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, (2006), “Canje de Deuda Provincial”, disponible en https://www.ec.gba.gov.ar/areas/finanzas/deuda/archivos/Canje_Deuda.pdf

prios de 2001, la Provincia había sido un emisor dinámico en los mercados internacionales de capitales; con la crisis económica y social, el pago de servicios de estas deudas fue interrumpido. Si bien estos bonos podían ingresar al canje de deuda provincial implementado por el Gobierno Nacional, la mayor parte de los acreedores poseedores de estos títulos no ingresaron; por lo cual, una vez concluido dicho canje, y estabilizada la economía, la Provincia abrió un proceso de canje de bonos con ley extranjera, que llevó delante de manera autónoma al Gobierno Nacional. Este fue un proceso complejo, dada la cantidad de inversores minoristas, la distribución regional de los bonos y la magnitud de servicios impagos acumulados. Además, el Gobierno Nacional estaba llevando adelante su propio proceso de reestructuración de deuda que culminó en 2005. Fue en 2006 que, con una amplia aceptación por parte de los tenedores de títulos en estado de cesación de pagos, la Provincia pudo completar su reestructuración³⁵.

Ahora bien, todo este proceso fue llevado adelante en una etapa donde aún no existía La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control de la Administración en la Provincia de Buenos Aires, con lo cual tuvo matices diferentes a los llevados adelante luego de la sanción de la Ley.

La reestructuración de deuda provincial en el marco de la Ley 13767: alivio y sostenibilidad

La Ley 13767, en la Provincia de Buenos Aires, puede entenderse como parte de este derrotero, al imponer un marco sistematizado para la administración de la deuda pública provincial, la obtención de financiamiento y establecer pautas que deberá cumplir toda reestructuración de deuda.

Bajo plena aplicación de esta ley fue llevada adelante la reestructuración de la deuda en bonos con ley extranjera que la provincia inició

35 Ver Informe de Gestión de la Deuda Pública de la Provincia de Buenos Aires, disponible en: https://www.ec.gba.gov.ar/areas/finanzas/deuda/archivos/ver_ant/IGDP13.pdf

en 2020 y culminó en 2021. En este caso, la cesación de pagos también se produjo luego de un ciclo de apertura de capitales y fuerte endeudamiento externo nacional y provincial entre 2016 y 2017. Nuevamente, seguido a ello, con la reversión de los flujos financieros, las deudas se tornaron impagables y se sucedieron los procesos de reestructuración.³⁶ En el caso de la Provincia de Buenos Aires, los títulos públicos que fueron reestructurados representaban alrededor del 70% del total de la deuda pública provincial, al tiempo que exhibían una importante concentración de vencimientos en el corto plazo que los tornaban insostenibles a partir de la imposibilidad de refinanciación a costos razonables.

En este caso, a la reestructuración de la deuda nacional, le siguieron las provinciales que negociaron y llevaron adelante sus procesos de manera autónoma. En este caso, los canjes de deuda provinciales involucraron solo a las deudas bajo legislación extranjera y se culminaron en forma posterior a la reestructuración del Gobierno Nacional.³⁷

La deuda de la Provincia de Buenos Aires elegible fue de algo más de USD 7.000 millones. El boom del endeudamiento se produjo en 2016 y 2017, cuando la Provincia realizó emisiones en el mercado internacional de capitales por más de USD 5.000, en solo 2 años se emitió más deuda en moneda extranjera que en los 10 años previos,

36 Si bien perdura un marco de responsabilidad fiscal que rige para el Gobierno Nacional y la mayoría de las provincias (que tuvo su primera Ley en el año 2004), que fue modificado incluso en 2016 en pleno auge de endeudamiento nacional y provincial, está claro que dicho marco vigente no impidió el sobre endeudamiento provincial y la excesiva exposición a la deuda en moneda extranjera. Este punto involucra a la discusión sobre la autonomía provincial, por un lado, y sobre los efectos macroeconómicos y sistémicos de las crisis de deuda provinciales, pero está claro que un debate federal en torno a este punto merece ser abordado.

37 Se abre en este punto un debate respecto de las ventajas y desventajas que el Gobierno Nacional centralice los procesos de reestructuración de deudas provinciales, o incluso de la temporalidad de cada proceso. Este debate en general se asocia al poder de negociación frente a los acreedores de cada nivel de gobierno y a los impactos macroeconómicos y sistémicos, aunque también debería involucrar al marco normativo. En estos últimos y más recientes procesos de reestructuración de deuda, como señalamos, el gobierno nacional no centralizó las negociaciones provinciales, aunque existió cierto nivel de coordinación entre los mismos. El marco normativo que brinda la Ley de Responsabilidad Fiscal, indica cierto involucramiento necesario de parte del Gobierno Nacional. Ver Manzó (2023) y Álvarez et al (2015).

donde se habían realizado emisiones en el mercado internacional de capitales por USD 3.500 M. Dado que los ingresos de la Provincia están denominados en moneda local, el aumento de la deuda denominada en moneda extranjera incrementó el riesgo por exposición a variaciones en el tipo de cambio y este riesgo se materializó con las devaluaciones de 2018 y 2019. La participación de deuda en moneda extranjera creció de menos de un 60% del total en 2015, al 85% en 2019, al tiempo que los bonos regidos por ley extranjera pasaron de explicar menos del 50% del stock total de la deuda, a más del 70%. El repago de la deuda se tornó entonces insostenible.

Volviendo al marco que otorga la Ley de Administración Financiera para realizar reestructuraciones de deuda, el artículo 64 establece que: “El Poder Ejecutivo podrá realizar operaciones de crédito público para reestructurar la deuda pública, mediante su consolidación, conversión o renegociación, en la medida en que ello implique un mejoramiento en las condiciones del endeudamiento respecto de las operaciones originales y siempre que se respete el nivel de la deuda pública autorizado por las leyes respectivas”.

Mientras que el decreto reglamentario de la Ley establece que estas operaciones deberán contar con un informe elaborado por el Organismo Rector de Crédito Público que fundamente y acredite razonablemente el mejoramiento en las condiciones del endeudamiento respecto de las operaciones originales y, asimismo, demuestre una disminución de la carga financiera total de la Provincia o un mejoramiento del perfil de vencimientos futuros.

Estas exigencias resultan por un lado algo más laxas que las establecidas en el art. 65 de la Ley de Administración Financiera de Nación³⁸, donde se prescribe una regla donde deben cumplirse dos de

38 ARTICULO 65 Ley Nacional 24156: El PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá realizar operaciones de crédito público para reestructurar la deuda pública y los avales otorgados en los términos de los artículos 62 y 64 mediante su consolidación, conversión o renegociación, en la medida que ello implique un mejoramiento de los montos, plazos y/o intereses de las operaciones originales.

Para el caso de deuda pública y los avales otorgados en los términos de los artículos 62 y 64, a los que resulte de aplicación el COEFICIENTE DE ESTABILIZACION

las tres siguientes condiciones: mejoramiento de los montos, mejoramiento en plazos y/o mejoramiento en los intereses de las operaciones originales (en los casos de conversión de deuda originalmente ajustada por CER a deuda no ajustada se debe mejorar monto o plazo); mientras plantea mayor rigidez al establecer que debe respetarse el nivel de la deuda pública autorizado por las leyes respectivas, cuestión no contemplada en el marco Nacional.

Esto último planteó, en el caso de la reestructuración de la deuda de la Provincia, la necesidad de contar con autorización de endeudamiento adicional para el reconocimiento de intereses devengados e impagos de los bonos elegibles reconocidos en la oferta que se realizó.

En términos de resultados, se logró renegociar casi el 98% de los bonos elegibles, con una mejora en la carga de intereses y un estimamiento de los plazos. La reestructuración permitió un alivio en el pago de servicios de USD 4.600 M hasta 2027, período en el cual se pagará menos de la mitad de lo originalmente comprometido; se triplicó la vida media de los bonos -extendiéndose desde 3,2 años a 10,6 años-, mientras que el cupón promedio ponderado se redujo desde 7,5% a 5,7%³⁹. En términos de valor de mercado al momento de concretado el canje, la operación implicó una quita de aproximadamente un 40% en su valor presente. De esta forma, se cumplió con los requisitos establecidos por el artículo 64 de la Ley 13767.

De esta manera, el plexo normativo permitió enmarcar y llevar adelante un proceso de reestructuración de deuda de manera satisfactoria. Sin embargo, lo que queda de manifiesto, no solo a partir de la Ley 13767 a nivel provincial, sino de la normativa nacional y la propia dinámica reseñada, es que los fenómenos de sobre endeudamiento

DE REFERENCIA (CER), el PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá realizar las operaciones mencionadas en el párrafo anterior, siempre que la nueva deuda no ajuste por el mencionado coeficiente y que resulte una mejora que se refiera indistintamente al monto o al plazo de la operación.

39 Ver presentación Renegociación 2021 Bonos bajo Legislación extranjera Oficina Provincial de Deuda y Crédito Público de la Provincia de Buenos Aires, disponible en: <https://www.ec.gba.gov.ar/areas/finanzas/deuda/reestructuracion/Renegociacion%20de%20deuda%20-%20Bonos%20Ley%20extranjera.pdf>

no suelen ser episodios aislados producto de decisiones locales, y que la complejidad de estos procesos merece un análisis permanente que pueda nutrir reformas normativas que resguarden las finanzas provinciales. En este sentido, no pueden desentenderse los fenómenos de endeudamiento provinciales de la discusión pendiente, más amplia, acerca del federalismo fiscal en nuestro país. A su vez, dotar a las oficinas provinciales de crédito público de capacidades técnicas para llevar adelante análisis de sostenibilidad resulta crucial para contribuir a la toma de decisiones, tanto a la hora de la definición de incurrir en un endeudamiento, como llegado el caso, de reestructurarlo.

La Ley de Responsabilidad Fiscal: un debate que no debe abandonarse

La crisis 2001-2002, dio origen a la sanción de la Ley Nacional 25917 de Responsabilidad Fiscal –luego modificada por la Ley 27428-. Esta herramienta establece reglas generales para la gestión pública, y en particular para el control del endeudamiento Provincial⁴⁰.

A partir de la adhesión al Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal, se modificó para la Provincia el procedimiento para la toma de endeudamiento. Conforme lo dispuesto por el artículo 25 de la Ley N° 25917, y su decreto reglamentario⁴¹, establece que los Gobiernos Provinciales deben solicitar autorización al Gobierno Nacional previo a realizar operaciones de endeudamiento con organismos que no pertenezcan al Sector Público no Financiero. De esta forma, se establece un procedimiento que implica la elevación de antecedentes y documentación correspondiente al Ministerio del Interior, el que conjuntamente con el Ministerio de Economía efectúa el análisis para otorgar las autorizaciones pertinentes.

Dado que uno de los objetivos centrales del Régimen fue el control del endeudamiento provincial, además de prever la obligación de con-

40 Ver Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. Reglas Fiscales Sustentables para el Estado Nacional, Provincias y Municipios. 2015.

41 Decreto N° 1731/04.

tar con autorización previa de Nación para contraer deuda, también incluyó una regla de sostenibilidad: los servicios de deuda no deben superar el 15% de los recursos corrientes netos de transferencias de coparticipación a municipios; y una prohibición de emisión de títulos sustitutivos de la moneda de curso Legal.

Asimismo, establece que aquellas jurisdicciones que superen el porcentaje mencionado no podrán acceder a un nuevo endeudamiento, excepto que constituya un refinanciamiento del existente y en la medida en que tal refinanciación resulte un mejoramiento de las condiciones pactadas en materia de monto o plazo o tasa de interés aplicable, y/o sea un financiamiento proveniente de Organismos Multilaterales de Crédito, o préstamos con características de repago/devolución similares, y de programas nacionales.

La Ley de Responsabilidad Fiscal puede reconocerse como una parte importante del proceso de reordenamiento de las Finanzas Provinciales⁴² y sus reglas poseen impacto en el sistema de administración financiera provincial. Sin embargo, más allá del importante objetivo de reducir el riesgo de crisis de insolvencia por parte de los gobiernos sub-nacionales, no debe abandonarse el debate acerca del contenido de las mismas, y las posibilidades de introducir modificaciones. Las experiencias de los últimos episodios demuestran que el cumplimiento de las reglas existentes no previene las crisis de deuda e, incluso, que es posible que no haya reglas que puedan evitar este tipo de crisis. Esto no quita que pensar en reglas que no sean rígidas y que sean acompañadas por análisis de sostenibilidad, puedan contribuir a minimizarlas o mitigar sus consecuencias.

Por último, el descalce de monedas es un tema que merece ser atendido especialmente al menos en el caso de provincias que no generan recursos en moneda extranjera. Nuevamente aquí, el desafío es tanto normativo como de fortalecimiento de la gestión y capacidad de análisis de las oficinas de crédito público tanto provinciales como nacional, que de manera cooperativa pueden generar sinergias positivas para di-

42 Cosentino, Isasa y Hang (2018).

mencionar correctamente los riesgos y generar alertas tempranas que permitan detectar escenarios de iliquidez y restricción del crédito.

Conclusiones

El endeudamiento público es una herramienta de gestión útil y, más aún, para los estados modernos resulta casi indispensable. Permite complementar las fuentes de recursos que poseen los estados, así como atender determinadas inversiones que no resultan posible de ser financiadas con recursos corrientes. Asimismo, al generar obligaciones futuras, requiere de análisis inter-temporales que por definición contienen incertidumbre y por ende, conllevan riesgos. Todo esto hace que sea difícil sacar conclusiones definitivas acerca de la conveniencia de determinadas reglas y procedimientos normativos por sobre otros. Más, lo que parece resultar evidente es que no debe obturarse el debate y las posibilidades de modificación de los mismos a la luz de la experiencia.

En este trabajo buscamos repasar y analizar el marco normativo referente al crédito público en la Provincia de Buenos, así como describir la lógica de su funcionamiento a partir de la experiencia de los últimos años. De esta manera, resulta evidente que tanto a nivel nacional, como a nivel provincial ha habido importantes avances para intentar ordenar desde el plexo normativo las cuestiones referentes a la utilización del endeudamiento público. Sin embargo, las crisis en la materia son aún recurrentes y, por lo tanto, la revisión permanente del conjunto de reglas y procedimientos vigentes debe estar a la orden del día.

Asimismo, un abordaje integral en esta materia no debe restringirse a la cuestión normativa, sino que fortalecer las capacidades de gestión de la deuda pública resulta igualmente importante. En este sentido, avanzar en la profundización de las áreas de capacitación, de la consolidación de redes de oficinas provinciales de crédito público, de implementación de modelos de gestión de la deuda y su sostenibilidad, son aspectos relevantes para una agenda de trabajo federal.

Referencias bibliográficas

- Altimir, O., & Devlin, R. (1993). Una reseña de la moratoria de la deuda en América Latina. En O. Altimir & R. Devlin (Comps.), *Moratoria de la deuda en América Latina*. Fondo de Cultura Económica.
- Álvarez, A., Manes, M., Paredes, C., & Ivani, G. (2015). *El acceso al crédito de los gobiernos subnacionales*. Recuperado el 20 de diciembre de 2023 de https://www.economia.gob.ar/dnap/deuda/documentos/el_acceso_al_credito_de_los_gobiernos_subnacionales.pdf.
- Chiaromonte, J. C. (1971). *Nacionalismo y liberalismo económicos en la Argentina 1860-1880*. Solar Hachette.
- Comadira, J., & Escola, M. (2013). *Curso de derecho administrativo*. Abeledo Perrot.
- Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. (2015). *Responsabilidad fiscal 2005-2015: Reglas fiscales sustentables para el Estado Nacional, provincias y municipios* (P. Farah, Coord.).
- Cosentino, R., Isasa, M., & Hang, P. (2018). *El financiamiento de los gobiernos subnacionales*. Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública.
- Fonrouge, M. (2004). *Derecho financiero*. La Ley.
- García Vizcaíno, C. (1972). *La deuda pública nacional*. Editorial Universitaria de Buenos Aires (EUDEBA).
- Guzmán, M., Ocampo, J. A., & Stiglitz, J. (2016). *Too little, too late: The quest to resolve sovereign debt crises*.
- Manzo, P. (2023). Estrategias de reestructuración de deuda pública subsoberana a la luz de las experiencias argentinas 2002 y 2020. En F. J. Cantamutto (Coord.), *Debates actuales sobre dinámica y reestructuraciones de deuda pública desde la Argentina*. Editorial de la Universidad Nacional del Sur (Ediuns).
- Marichal, C. (2014). *Historia mínima de la deuda externa de Latinoamérica, 1820-2010*. El Colegio de México.
- Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. (2006). *Informe de gestión de la deuda pública N° 13*. Recuperado el 13 de

- septiembre de 2023 de https://www.ec.gba.gov.ar/areas/finanzas/deuda/archivos/ver_ant/IGDP13.pdf
- Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. (2006). *Canje de deuda provincial*. Recuperado el 12 de enero de 2024 de https://www.ec.gba.gov.ar/areas/finanzas/deuda/archivos/Canje_Deuda.pdf
- Ocampo, J. A., Satlings, R., Bustillo, G., Bellosio, A., & Frenkel, R. (2014). *La crisis latinoamericana de la deuda desde la perspectiva histórica*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Rapoport, M. (1988). El triángulo argentino: Las relaciones económicas con Estados Unidos y Gran Bretaña, 1914-1943. En M. Rapoport (Comp.), *Economía e historia: Contribuciones a la historia económica argentina* (pp. 250-267). Tesis.
- Reinhart, C., & Rogoff, K. (2012). *Esta vez es distinto: Ocho siglos de necesidad financiera*. Fondo de Cultura Económica.
- Stiglitz, J. (2010). Sovereign debt: Notes on theoretical frameworks and policy analyses. *Initiative for Policy Dialogue, Oxford University*.
- Ugarteche, O. (2018). *Arquitectura financiera internacional: Una genealogía (1850-2015)*. Ediciones Akal.
- Vaca, H., & Cao, H. (1998). El endeudamiento de las provincias argentinas. *Realidad Económica*, (158), 135-147. Recuperado el 15 de febrero de 2023 de <https://www.horaciocao.com.ar/wp-content/uploads/2015/06/12-endeudamiento.pdf>
- Villegas, R. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ediciones de Palma.
- Kim, J. Y. (2018). El déficit en capital humano. *Foreign Affairs*. Recuperado el 3 de agosto de 2023 de <https://www.foreignaffairs.com/articles/2018-06-14/human-capital-gap>
- Wainer, D. (2023). Endeudamiento y reestructuración en la provincia de Buenos Aires. En F. J. Cantamutto (Coord.), *Debates actuales sobre dinámica y reestructuraciones de deuda pública desde la Argentina*. Editorial de la Universidad Nacional del Sur (Ediuns).

ENFRENTANDO DESAFÍOS EN EL CRÉDITO PÚBLICO¹

Rosana Bebén²

Algunas generalidades en la administración de la deuda pública

Para comenzar a delinear los principales desafíos que conlleva el manejo del crédito público resulta oportuno repasar algunas generalidades que son el cimiento para una adecuada toma de decisiones en

1 Cuando comencé a escribir este capítulo fui rememorando las distintas etapas vividas en el Ministerio de Economía de mi querida Provincia de Buenos Aires (compartidas con varios de los autores del presente libro), conocida por muchos como “PBA”, la provincia de las paradojas, el cuasi-soberano del 40% y hasta considerada por otros como la madre de todas las batallas.

Muchas de esas historias siguen presentes como imágenes y sentimientos, creo que ello puede explicarse por lo que significó el gran desafío y fuerte compromiso de ser parte del equipo que forjó la primera oficina que abordaría no sólo las tareas en materia de crédito público de la PBA (sin entrar en algunos detalles hoy impensados como compartir computadoras, contar con internet solo algunas horas por día, enviar un prospecto de emisión de bonos de más de cien páginas por fax) sino una diversidad de ejes que fueron surgiendo a través de las distintas coyunturas desde 1996, año de creación de la Dirección Provincial de Política de Financiamiento y Crédito Público en el ámbito de la Subsecretaría de Finanzas del Ministerio de Economía de la PBA. En la actualidad, la Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público.

2 Rosana Bebén es contadora pública (UNLP). Ingresó en 1996 como analista financiera en la Dirección Provincial de Política de Financiamiento y Crédito Público del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, donde fue Directora de Política de Financiamiento entre 2008 y 2011 y Directora Provincial de Deuda y Crédito Público entre 2011 y 2015.

pos de delinear la mejor estrategia en la política de endeudamiento, la cual se interrelaciona de manera integral con el resto de las políticas públicas.

Uno de los objetivos de todo gobierno que pretenda desarrollar un programa de inversiones robusto que conlleve a mejorar la infraestructura, potenciar el desarrollo productivo, aumentar el empleo, brindarle mejores servicios a la comunidad y ofrecer las condiciones para el desarrollo del sector privado, entre otras cuestiones, es llevar adelante una adecuada política financiera.

Para ello se requiere establecer una planificación financiera que permita dar seguimiento a la evaluación del desempeño fiscal para identificar aquellos ejes que permitan alcanzar el programa financiero y mantener la solvencia y sostenibilidad de sus finanzas y deuda pública.

Es así que, en virtud de esa programación financiera, el Estado evalúa qué fuente utilizará para cubrir sus necesidades financieras según sea el gasto a cubrir y, en aquellos casos donde estén dadas las condiciones, buscara apalancarse con el “uso del crédito”, que representa al conjunto de recursos monetarios tomados a préstamo que complementan los recursos propios para llevar a cabo tanto la actividad económica como las distintas inversiones.

La deuda pública puede clasificarse por acreedor (tenedores de bonos, organismos bilaterales o multilaterales, entidades bancarias, etc), por tipo de moneda (local o extranjera), según el plazo (corto, mediano o largo plazo), según legislación (nacional o externa), puede ser interna o externa, directa o indirecta, por tipo de tasa de interés (fija, variable, cupón cero).

Por distintas normativas, como hay casos establecidos en la Constitución o por medio de una ley, existen determinados límites a indicadores sobre el endeudamiento y/o los servicios de la deuda pública que deben cumplirse.

Uno de esos indicadores es el ratio de endeudamiento que mide la relación entre los servicios de la deuda y los recursos corrientes y/o

tributarios. Existen otros ratios dado que liquidez y solvencia están entrelazados y un problema de liquidez puede convertirse en un problema de solvencia.

Asimismo, para llevar adelante las operaciones de crédito público debe darse cumplimiento al esquema normativo vigente, no solo con referencia al marco legal propio sino, al tratarse de una jurisdicción subnacional, al que establezca el gobierno nacional. Todo esto sumado a los requerimientos específicos según sea la fuente financiera elegida ya que, por ejemplo, podría darse cierta complejidad en la elaboración de documentos que son válidos únicamente en idioma extranjero como en los casos donde se aplica una ley distinta de la argentina.

Antecedentes del esquema legal para el endeudamiento en PBA

En el caso de la Provincia de Buenos Aires, la Constitución Provincial establece, a través de sus artículos 47° a 49°, que en materia de empréstito público no se podrá incurrir en la toma de empréstitos o la emisión de títulos públicos si no hay una ley que lo autorice. Dicha ley debe sancionarse con una mayoría especial consistente en los 2/3 de los miembros presentes y debe especificar con qué recursos se atenderá el servicio de la deuda y con qué fin se tomará esa deuda.

Con lo cual, las operaciones de crédito público que se pretendan realizar deben incluirse en la ley provincial de presupuesto para el ejercicio fiscal y/o en una ley específica indicando los detalles especificados.

Antes de entrar en vigencia la Ley de Administración Financiera de la PBA (“LAF”), todos los actos u operaciones de los que se derivaban transformaciones o variaciones en la Hacienda Pública (quedando comprendidas en la misma los órganos administrativos centralizados y descentralizados del Estado provincial) debían regirse por el Decreto- Ley N° 7764/71, conocido como “Ley de Contabilidad”

(cuyo texto fue ordenado por el Decreto N° 9167/86). Ya con la sanción de la LAF en 2007, varios de esos artículos fueron derogados.

Por otro lado, por tratarse de una jurisdicción nacional también debe dar cumplimiento a lo que establezca el Gobierno nacional en esta materia.

Allá por septiembre de 1993, el por entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación dictó la Resolución N° 1075 donde, entre otras cosas, establecía en su primer artículo que *“las Provincias, sus organismos o empresas, están sujetas a la supervisión, coordinación y aprobación del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, respecto de todo acto, contrato, gestión o negociación de créditos a celebrarse por lo que se originen, o puedan eventualmente originarse, obligaciones de pago en moneda extranjera”*. Para contar con dicha autorización nacional, se estableció un procedimiento que las jurisdicciones debían cumplimentar en ese Ministerio para contar con la autorización formal en casos de tratarse de operaciones de crédito público que implicaran obligaciones en moneda extranjera. Incluso, por ese mismo motivo, también se daba intervención en los trámites administrativos al Banco Central de la República Argentina (BCRA).

El esquema planteado en esa Resolución nacional fue luego sustituido por el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal creado en 2004 por la Ley nacional N° 25917 (al cual la PBA adhiere a través de la Ley provincial N° 13295) con el objeto de establecer reglas generales de comportamiento fiscal y dotar de una mayor transparencia a la gestión pública.

Hitos del crédito público en los '90

En la década del '90 se dio inicio a un nuevo contexto macroeconómico a nivel nacional donde la PBA, a través de su Ministerio de Economía, logró perfeccionar un proceso de regularización de deudas provinciales con el Banco de la Provincia de Buenos Aires y con el Gobierno Nacional, el cual culminó en una reducción del monto de la

deuda pública provincial y por ende, en un saneamiento de las finanzas provinciales.

Por otro lado, el mercado de capitales internacional ofrecía una situación de liquidez y condiciones financieras favorables que fueron vistas como una oportunidad para diversificar las fuentes de financiamiento y así captar fondos para ser destinados a obras de infraestructura buscando impulsar y potenciar la inversión pública.

Es en este contexto que, para identificar el primer hito de crédito público que significó un gran desafío y tuvo fuerte impacto en la década de los '90, hay que remontarse a julio de 1994 cuando fue emitido un bono provincial por USD100 millones a un plazo de 3 años en el mercado de capitales internacional bajo el primer Programa de Emisión de Bonos de Mediano Plazo implementado en ese año (el Programa MTN'94), por un monto de hasta USD 450 millones y cuya ley de aplicación era la de Nueva York.

Esa primera emisión constituyó una experiencia inédita ya que se trataba de la primera vez que una provincia argentina accedía al mercado de capitales internacional y también una de las primeras veces que lo hacía un emisor sub-nacional latinoamericano.

Por ello, para dimensionar el contexto, cabe mencionar que los registros de las líneas de financiamiento existentes eran llevados por los mismos organismos que recibían los fondos pero no efectuaban tareas de análisis de la deuda ni elaboraban formalmente las proyecciones, ya que la Nación (garante de la mayoría de las deudas provinciales) debitaba automáticamente el monto de los servicios de la deuda de los recursos que a la Provincia correspondían en el marco de la Coparticipación Federal de Impuestos.

En cuanto a contar con un programa de emisión de bonos resultaba estratégico ya que implica tener establecidas y aprobadas las condiciones generales de los endeudamientos que se realicen bajo esta estructura, quedando los términos financieros específicos que se determinan al momento de cada emisión. La ventaja de esto es que, ante cualquier oportunidad de financiamiento que se vislumbre en el mer-

cado, el emisor ya cuenta con el marco normativo general aprobado lo que se traduce en menor plazo de ejecución de la operatoria para captar los fondos que requiera bajo condiciones adecuadas. Ahora bien, si no puede calzarse el marco general del Programa con las características específicas de la emisión que se pretende realizar (puede darse por distintas cuestiones como por ejemplo, bajo qué ley se regirán los bonos, que el monto a emitir supere al remanente que fue aprobado para el Programa, que no se hayan incluido ciertas cláusulas legales que los potenciales inversores podrían pretender a fin de formalizar sus ofertas), se puede igualmente avanzar con el endeudamiento con una emisión por fuera de ese programa, lo cual conlleva aprobar contratos específicos y, por ende, llevar adelante un proceso operativo en un plazo mayor de tiempo.

Esa fuente financiera siguió utilizándose para cubrir las necesidades de caja que fueron surgiendo en virtud de la coyuntura económica nacional que comenzó a desestabilizar las cuentas provinciales.

Ya en 1995, se perfeccionaron 3 emisiones de bonos. Dos se emitieron en agosto por USD 15 millones y USD 100 millones y uno en diciembre por DEM 150 millones. Todos con un plazo de 3 años pero solo los dos primeros fueron emitidos bajo el Programa MTN'94 ya que el tercero se realizó por fuera al tratarse de una operatoria en moneda y bajo ley alemana.

En marzo de 1996, se volvió a emitir un bono en moneda alemana por DEM 250.000.000 (en ese momento representaba un monto aproximado de USD 170 millones) pudiendo extender el plazo a 5 años y aplicando también la ley alemana en este caso.

Todo este accionar debe entenderse en ese contexto y en lo que conlleva la puesta en marcha de todo el proceso operativo y contar con el marco legal para perfeccionar una emisión de bonos en el mercado internacional, sumando que la documentación con validez legal es la que se realiza en idioma extranjero cuando se aplica una ley distinta a la argentina. Todo ello es un trabajo arduo que implica no solo contar con los conocimientos técnicos específicos, dar cumplimiento

al marco normativo sino que requiere la interacción con diversos actores del mercado, el trabajo transversal dentro del Ministerio de Economía y la coordinación también con otros organismos provinciales.

Fue así que, desde aquellas primeras emisiones y dado que la coyuntura imperante en ese momento tornó más complejo el desarrollo de las tareas específicas sobre el financiamiento provincial, resultó vital la creación de una oficina que concentre todas las competencias pertinentes en materia de crédito público provincial. Fue entonces, a través del Decreto 1040 de abril de 1996, que se creó la Dirección Provincial de Política de Financiamiento y Crédito Público (DPPFyCP) en el ámbito de la Subsecretaría de Finanzas del Ministerio de Economía que luego se la renombraría como Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público (DPDyCP), nombre que mantiene en la actualidad.

La estructura orgánica de esta Dirección Provincial mantuvo las 3 direcciones de línea: política de endeudamiento, administración de la deuda y la legal mientras que en algún periodo también tuvo a cargo la Dirección de inversión pública, momento en el cual se trabajó para implementar la política de inversión pública provincial que fuera aprobada en 2007 mediante la Ley N°13614.

Ya con esa estructura formal aprobada se fue robusteciendo el equipo de trabajo y se organizó un seminario interno para capacitarlo sobre el rol de los mercados de capitales y sus aspectos legales.

Fue en octubre de 1996, cuando la PBA vuelve al mercado internacional, afrontando en esta ocasión un nuevo desafío de estrategia y gestión, con la emisión de un bono denominado en francos suizos por un monto de CHF 200.000.000 (que equivalían a USD 160.000.000 aproximadamente), extendiendo el plazo a 7 años y aplicando la ley suiza. Esta emisión tampoco se perfeccionó bajo el Programa MTN'94 dadas sus características.

Para ese momento, ya quedaba poco remanente del monto aprobado bajo el Programa MTN'94 sumado a la necesidad de adecuar la documentación requerida para nuevos endeudamientos, se trabajó en un nuevo Programa de Emisión de Bonos de Mediano Plazo que fue

implementado en julio de 1998 (el Programa MTN'98) por un monto de hasta USD 1.650 millones bajo ley de Nueva York. Ese monto fue luego ampliado en dos oportunidades quedando un monto total de hasta USD 3.220 millones, o su equivalente en otras monedas.

Bajo este nuevo Programa, se emitieron 22 series de bonos (no solo en USD y euros sino que una de ellas se trató de un bono denominado en yenes) entre julio de 1998 y septiembre de 2001 mientras que también se realizaron 3 emisiones por fuera de ese programa entre mayo de 1999 y marzo de 2000 (por un monto total de Euros 625.000.000) y 2 reaperturas, una en diciembre de 1998 por CHF 75.000.000 y otra en abril de 2000 por Euros 50.000.000.

Asimismo, ya para 2001, con el objetivo de cubrir las fluctuaciones en el tipo de cambio euro/dólar estadounidense para las emisiones de deuda denominadas en euros, la PBA también había celebrado distintos acuerdos de *swap de monedas* con ciertos bancos del exterior. Esas coberturas permitían reducirse total o parcialmente en la medida en que las fluctuaciones del tipo de cambio entre el euro y el dólar estadounidense excedían ciertos niveles predeterminados.

Impacto de la profunda crisis económico-financiera nacional de 2001

Luego de más de tres años ininterrumpidos de recesión, a fines de 2001 el país se encontraba inmerso en una profunda crisis económico-financiera que derivó en una crisis social y política que implicó la renuncia del presidente De La Rúa a quien lo sucedieron efímeros presidentes. Fue bajo la presidencia de Adolfo Rodríguez Saá (quien permaneció en ese cargo durante ocho días), cuando el 23 de diciembre de 2001 por la Asamblea Legislativa, se declaró la cesación de pagos de parte de la deuda externa nacional y, de esta forma, el país ingresó al default ya que se suspendieron los pagos de los títulos públicos bajo legislación extranjera y otras obligaciones mientras que se mantuvieron los pagos con organismos multilaterales y préstamos garantizados que se habían perfeccionado poco tiempo antes.

Esa profunda crisis determinó que los ingresos provinciales fuesen insuficientes para hacer frente a las obligaciones esenciales en la PBA. En el caso de los servicios en moneda extranjera adeudados por la Provincia, el efecto combinado de la caída en la recaudación de impuestos producto de la recesión, el impacto de la devaluación del peso frente al dólar (que llegó a ser superior al 70%) y el cierre del mercado para financiarse, implicó que fuera imposible para la Provincia realizar el pago de los servicios de su deuda.

A fines de 2001, el stock de deuda pública de la Provincia ascendía a \$10.911 millones, o USD con motivo de que el tipo de cambio nominal era de \$1 = USD1.

En todo este contexto, el 29 de enero de 2002, la Provincia de Buenos Aires anunció el diferimiento en el pago de los servicios que venían en ese momento, extendiéndose posteriormente a la totalidad de los títulos públicos en moneda extranjera vigentes.

Si la Provincia no hubiera declarado el diferimiento de sus obligaciones financieras, la situación económica se habría tornado insostenible en el corto plazo y habría tenido que dejar de atender otros gastos prioritarios referidos a cuestiones sociales, de seguridad, educación, salud.

Luego de esa tremenda crisis desencadenada a fines de 2001, el desenvolvimiento del ejercicio 2002 estuvo condicionado por un nuevo contexto macroeconómico caracterizado por diversos motivos: luego de diez años de una paridad de \$1=US\$ 1, la devaluación provocó un estallido en el precio del dólar (el peso se devaluó frente al dólar estadounidense en más de un 70% en la primera mitad de 2002), la falta de liquidez del sistema financiero, la ausencia de financiamiento externo e interno, el incumplimiento en los servicios de la deuda nacional y provincial, otros incumplimientos o cambios forzados en términos contractuales, como la retención de depósitos bancarios, la pesificación, el incumplimiento en deudas privadas, etc. Así como también influyó la inestabilidad política y económica, la caída de dos dígitos en la tasa de variación del PBI real, el incremento significativo

el nivel de precios por primera vez en 11 años y que el desempleo alcanzara el valor más alto desde 1995.

Bajo todas esas circunstancias, la PBA enfrentaba un contexto desafiante.

Se comenzaron a implementar diversas medidas para paliar esa difícil situación y aun así no se lograban estabilizar las finanzas provinciales. Si bien lo que se desarrolla a continuación se inició allá por julio de 2001, representó un eje crucial de la situación que se desencadenaría más tarde.

En ese momento, como condición para el financiamiento nacional de sueldos provinciales, el Ministro de Economía nacional Domingo Cavallo “comprometió” al Gobernador de la PBA, Carlos Ruckauf, a reducir el gasto público y a pagar con bonos. Fue en este contexto que aparece la cuasi moneda de la PBA con la emisión de las Letras de Tesorería para Cancelación de Obligaciones (no financieras), más conocida como “el Patacón”, con la sanción de la Ley provincial N° 12727, a través de la cual se declaró el estado de emergencia administrativa, económica y financiera en el Estado provincial, incluyendo a los Poderes Legislativo y Judicial.

A su vez, esa ley de emergencia también aprobó la emisión de los Bonos de Cancelación de Obligaciones de la Provincia de Buenos Aires (“Bocanoba”), con vencimiento en julio de 2004, como instrumento para cancelar deudas impagas con proveedores del Estado Provincial. Si bien estos bonos fueron denominados en USD, al aplicarse en este caso la ley local fueron alcanzados posteriormente por la ley de pesificación provincial. No obstante, a los tenedores de estos instrumentos se les ofreció la posibilidad de optar por otro bono en dólares estadounidenses regido por la Ley N° 12973.

En el caso de los Patacones, en julio de 2001 se aprobó la Serie A con plazo de un año y en noviembre de 2001 se aprobó la primera emisión de la Serie B con vencimiento en 2006 (esta serie fue luego ampliada en varias oportunidades).

Si bien las cuasi monedas provinciales ya se habían utilizado anteriormente, el Patacón consistió en un instrumento provincial que rompió, luego de muchas décadas, el monopolio nacional en la emisión de medios de pago.

En ese contexto de emergencia, se establecieron reducciones salariales para los empleados provinciales (quedando privilegiados los jueces en esa decisión) y se comenzó a complementar el pago de sueldos en Patacones (sin privilegios en este caso). PBA no sufrió demoras de más de 15 días en el pago de sueldos, ni de más de 90 días en el pago a proveedores, lo cual permitió mantener en forma normal la prestación de servicios.

En una primera instancia, desde el Gobierno provincial se dialogó bastante para lograr su aceptación por parte de las empresas de servicios pero rápidamente pudo observarse que la aceptación general inicial fue importante, y tendió a generalizarse en los meses siguientes.

La economía y la recaudación impositiva provincial disminuyeron pero menos de lo que se proyectaba si no se hubiese accionado el Patacón. En otras provincias, las cuasi monedas sirvieron para reducir el gasto en términos reales, pero en PBA no tuvo ese efecto dado que su valor siempre fue similar al del peso. En todo momento la cotización comercial del Patacón fue 1 a 1 mientras que la “financiera” fue mayor.

Podría decirse que la operatoria del Patacón tuvo fuerte impacto en la PBA, tal vez por tratarse de una jurisdicción “cuasi soberana” pero también por otros motivos: un contexto de iliquidez, se habilitó el pago de impuestos provinciales y nacionales, no estaban afectados por el “corralito” ni el impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria.

Asimismo, el Banco de la Provincia de Buenos Aires tuvo un rol central en la instrumentación del Patacón ya que contaba con centenares de sucursales y cajeros automáticos, representando en ese momento el 12% del sistema bancario nacional y posiblemente más del 30% del sistema provincial.

Nuevo contexto para el manejo de la deuda pública 2002-2005

A partir de 2002, la PBA comenzó a tomar una serie de nuevas medidas tendientes a la normalización de su deuda pública tales como las que se referencian a continuación, dado su mayor impacto.

El 31 de mayo de 2002, la PBA firmó con el Gobierno Nacional un convenio para incorporarse a un nuevo Programa de Financiamiento Ordenado de las Finanzas Provinciales (PFO), por el cual el Gobierno Nacional se comprometió a financiar a la PBA para que ésta pueda atender los déficits financieros y los servicios de amortización de la deuda correspondiente al segundo semestre del ejercicio 2002.

A su vez, a través del Canje de Deudas Provinciales implementado por el Gobierno Nacional por medio del Decreto N° 1579/02, tuvo lugar una primera reestructuración de la deuda mediante la cual se logró eliminar el riesgo cambiario y se reestructuró, a largo plazo y con bajas tasas de interés, casi la mitad de la deuda provincial existente a fines de 2001. Si bien prácticamente toda la deuda provincial podía ser presentada al canje, sólo el 10% de los bonos emitidos en el mercado internacional de capitales fue ingresado.

Ya para fines de 2002 y 2003, la situación fiscal comenzó a mostrar una mejora sustancial principalmente por el incremento en la recaudación producto del rebote de la actividad económica.

No obstante, la deuda provincial había aumentado un 145% en 2002 (medida en pesos corrientes), incremento explicado fundamentalmente por el efecto de la devaluación (una proporción importante de la deuda estaba sujeta a las fluctuaciones de los tipos de cambio del Dólar Estadounidense, el Euro, el Yen y el Franco Suizo), la indexación de la deuda por efecto de la inflación (un porcentaje muy importante de la deuda se había pesificado y se ajustaba mensualmente por el CER) y la emisión de los Patacones.

Volviendo a este último instrumento, cabe mencionar que desde julio de 2002 se frena la emisión de cuasi moneda y se emiten más pe-

sos, a la vez que se reduce la proporción de Patacones en los impuestos nacionales.

En 2003, el Gobierno nacional, a través del Fondo para la Transformación del Sector Público Provincial (FTSP, cuya creación se remonta a 1993), extendió a la Provincia un préstamo por \$6 millones a 10 años para afrontar inversiones en los sectores de educación, seguridad y salud, garantizados con los ingresos por coparticipación federal de impuestos que obtenía la Provincia.

En 2003 y 2004, con el objetivo de contribuir al ordenamiento de sus finanzas provinciales, la PBA firmó con el Gobierno nacional nuevos PFO que le permitieron contar con recursos para afrontar el financiamiento del déficit en el resultado financiero y servicios de deuda por financiamiento de Organismos Multilaterales de Créditos y renegociaciones con el Estado nacional (y un esquema similar de asistencia financiera que tuvo lugar entre 2005 y 2015).

Mas tarde, el Gobierno nacional propuso el rescate de todas las cuasi monedas como parte del proceso de normalización de la economía y se da inicio al Programa de Unificación Monetaria (conocido como el PUM), al cual la PBA adhirió a través de la Ley N° 13070 y, en consecuencia, encomendó al Gobierno Nacional el rescate de los Patacones por un valor nominal equivalente de hasta \$2.703 millones.

Bajo este esquema, el Tesoro nacional emitía bonos nacionales (los “BODEN”) y los depositaba en el BCRA que emitía los pesos para rescatar los Patacones 1 = 1. La PBA asumía entonces la deuda resultante del rescate de los Patacones por hasta el valor nominal de esos BODEN en \$ al 2% anual con vencimiento final en 2011.

Por otro lado, a través del Fondo Fiduciario para el Desarrollo Provincial (“FFDP”), el Gobierno nacional accionó para reestructurar gran parte del endeudamiento provincial y municipal durante la crisis de 2001 a la vez que asistió con sus diferentes programas a las jurisdicciones durante los años siguientes a dicha crisis.

Así, en el período 2001-2005, el Gobierno nacional se convirtió en el principal acreedor de la PBA, su participación en el stock de obli-

gaciones consolidadas aumento sustancialmente, pasando de representar el 7% de la deuda total en 2001 a un 62% a fines del año 2005.

Posteriormente, allá por agosto de 2004, se promulgó la Ley nacional de Responsabilidad Fiscal N° 25917 (“LRF”) con el objetivo de encuadrar el comportamiento fiscal de las jurisdicciones subnacionales dentro de ciertos indicadores establecidos en la referida normativa. La PBA se adhirió en enero de 2005 a través de la Ley provincial N° 13295.

Dentro de ese marco legal se hizo obligatorio para todos los gobiernos provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los Municipios (siempre que hayan adherido al régimen mencionado) realizar la solicitud de autorización ante el Gobierno Nacional para acceder a operaciones de endeudamiento y otorgar garantías y avales.

Ciertos artículos de la LRF han sido suspendidos por el Gobierno nacional pero esta autorización en particular sigue vigente y es otorgada por Resolución de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía nacional.

En particular, la reglamentación de la mencionada ley detalla la información que las jurisdicciones deben enviar al Gobierno nacional para su análisis no solo por el endeudamiento que pretenden llevar adelante sino para mostrar el cumplimiento de una serie de indicadores de monitoreo de la situación financiera y de deuda provincial.

Por otro lado, resulta importante mencionar que en 2005 se siguieron trabajando las líneas de financiamiento por parte de organismos internacionales de crédito. En ese ejercicio, se completó la segunda revisión del marco fiscal del nuevo préstamo con el Banco Interamericano de Reconstrucción y Fomento (Banco Mundial) y se realizó el Análisis del Marco Fiscal del préstamo con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), cuyo objetivo era mejorar los niveles de cobertura y la calidad de los servicios en educación, salud y desarrollo social de la Provincia de Buenos Aires.

La PBA también tuvo su proceso de reestructuración de la deuda pública externa

Como se describió más arriba, se fueron realizando distintas acciones para mantener un perfil “saludable” de la deuda pública.

Así fueron quedando solo dos tipos de deudas pendientes de re-financiación (aunque con ciertas complejidades que ya se detallarán más adelante): (I) las líneas de crédito bilaterales que reconocen como acreedores a las Agencias Oficiales del Exterior (gobiernos de España, Italia, Japón y *Credit Lyonnais*) y que se encontraban pendientes de reestructuración a la espera de la negociación que llevaría adelante el Gobierno Nacional con los distintos países involucrados (la deuda con el Club de París) y (II) la porción de deuda remanente por los bonos provinciales emitidos durante la década del '90 en el mercado internacional de capitales.

Esa segunda deuda estaba representada por 16 bonos internacionales en default (otros ya habían sido cancelados a su vencimiento) y representaba un monto total de aproximadamente USD 3.100 millones (incluyendo intereses devengados e impagos). Casi el 66% de esos bonos estaban denominados en euros, un 8% en francos suizos, el 25% en USD y menos del 1% en yenes. Los mismos estaban sujetos a las leyes y jurisdicciones de Nueva York, Alemania y Suiza.

A su vez, esa deuda a reestructurar mostraba un alto componente de inversores minoristas y la distribución regional estaba fuertemente concentrada en Europa, particularmente en Italia, Suiza y Alemania. En menor proporción, estaban los tenedores de Estados Unidos y una porción significativamente más pequeña en nuestro país (aproximadamente el 5% del total, básicamente en poder de las AFJPs y de las Cajas de Previsión Social de Profesionales de la Provincia de Buenos Aires).

Por lo tanto, la PBA enfrentaba un gran desafío al momento de estructurar su oferta por nuevos instrumentos financieros, sin desviar su objetivo de mantener la sustentabilidad de su deuda pública.

El exitoso canje de deuda nacional (que culminó en 2005) constituyó una lección importante para PBA sobre cómo estructurar el proceso y negociación para una eficaz reestructuración de la deuda.

La PBA dividió su operatoria en dos etapas: la primera se inició a mediados de 2003 donde se diseñó el proceso en conjunto con el asesor financiero externo seleccionado y la segunda, fue la implementación del canje.

Durante la primera de esas etapas, desde la oficina de crédito público se trabajó arduamente en distintas tareas tales como la evaluación de la situación económico-financiera y aspectos legales, la identificación de la dispersión geográfica de los tenedores, en el establecimiento de los canales de comunicación con cada categoría de acreedores para mantenerlos informados sobre el progreso de las negociaciones y sondear su grado de adhesión.

El diseño de la propuesta a los acreedores estuvo sujeta a distintos condicionantes tanto propios (alineamiento con la oferta del Gobierno nacional) como externos (coyuntura política, posibilidad de juicios y embargos contra la Provincia por parte de tenedores) así como también por la propia complejidad de la transacción (cantidad de bonos, variedad de leyes, monedas y jurisdicciones, diversidad de objetivos de los acreedores y su dispersión geográfica, etc).

A su vez, esos bonos existentes no contenían cláusulas de acción colectiva en sus condiciones de emisión que son las que permiten cambiar condiciones financieras alcanzando determinado porcentaje en el consentimiento de los tenedores, es decir, no es necesario contar con la aceptación de la totalidad.

Por ello, y como toda acción de buen manejo de la deuda, el diálogo fluido con los acreedores durante todo el proceso fue un aspecto importante que contribuyó al éxito del mismo. En este sentido, a fines de 2003, se realizó la primera gira consultiva en el exterior donde participaron funcionarios del Ministerio de Economía y miembros del Poder Legislativo provincial.

Mientras que la segunda etapa se instrumentó a través de tres fases: una Fase Regulatoria, una Fase de Comercialización y una Fase de Ejecución que, en la práctica, se cumplieron casi en forma simultánea.

La Fase Regulatoria comenzó con la elaboración de los Documentos de la Oferta, que en este caso fueron: (1) el Memorando de Oferta, (2) el Contrato de Agente Colocador, (3) el Contrato de Agente de Canje, el Contrato de Agente de Canje en Luxemburgo y el Contrato con el Colocador Italiano, quienes estuvieron encargados de llevar a cabo la implementación operativa del canje y, (4) el Contrato de Agente Fiduciario que presenta los términos y condiciones de los bonos ofrecidos y regula la relación de la PBA como emisor con los futuros tenedores y con el Agente Fiduciario.

Un segundo aspecto de esta fase estuvo marcado por las gestiones para contar con las autorizaciones pertinentes no solo de la Secretaría de Hacienda nacional sino también de las agencias reguladoras de los mercados de capitales internacionales, básicamente las autoridades de Luxemburgo, Alemania y la CONSOB, siendo este último el organismo regulador de Italia donde fue la presentación más relevante dado que Italia era el país en donde se concentraba la mayor porción de tenedores de los bonos a reestructurar (35% del total), fundamentalmente en manos de tenedores minoristas.

En el caso italiano, se establecieron procedimientos específicos donde el coordinador de la oferta italiana contrató a diversos bancos de primera línea, los que a su vez subcontrataron infinidad de instituciones financieras locales de pequeño y mediano tamaño. Esta estructura sindicalizada de bancos tiene el nombre de *Cassa Incaricate*, donde cada participante tenía que lograr que todos los tenedores minoristas tomaran conocimiento de la oferta y participen en la misma.

Por lo tanto, el desafío era identificar y ofrecer instrumentos adecuados para cada uno de los grupos de acreedores a fin de canjear el monto de bonos pendientes de pago por USD 2.703 millones.

Una vez obtenidas esas autorizaciones comenzaron, concurrentemente, las Fases de Comercialización y de Ejecución. El 7 de noviem-

bre de 2005 se lanzó formalmente la oferta en función de la capacidad de pago que tenía la PBA y se realizó la apertura del período de aceptación de presentaciones. El mismo se dividió en dos etapas: una Etapa de Presentaciones Tempranas, con una duración de cuatro semanas que concluyó el 2 de diciembre de 2005 y un Período de Presentaciones Tardías que abarcó las dos semanas siguientes y culminó el 16 de diciembre de 2005.

Este proceso fue exitosamente perfeccionado el 12 de enero de 2006, obteniéndose una altísima aceptación global al canje representando el 94% de aceptación de los tenedores mientras que a nivel local la aceptación fue del 99%.

No obstante, por diversos motivos, algunos tenedores de bonos no pudieron completar los trámites requeridos durante el período previsto para perfeccionar la operatoria. Por ello, en el marco de la normativa del canje, en abril de 2006 y septiembre de 2007 la PBA implementó un proceso legal de aceptaciones tardías (otorgando igual tratamiento a todos los tenedores participantes) que permitió incorporar nuevas tenencias al canje. Sin contar con un agente de información resultó vital continuar con el contacto fluido y directo con tenedores de bonos e instituciones del mercado.

Estas operatorias posibilitaron ampliar el nivel de aceptación originalmente alcanzado llevándolo al 97,6%, con lo cual se logró atenuar cualquier riesgo de litigiosidad por parte de *holdouts*.

Dado el éxito del proceso de reestructuración de la deuda externa provincial, el fortalecimiento de la economía nacional y las condiciones favorables del mercado, la PBA volvió a considerar al mercado de capitales internacional como potencial fuente de financiamiento.

Fue así que, a mediados de 2006, se comenzó a trabajar en las diversas tareas necesarias para llevar adelante una emisión de bonos internacionales pero sumando esta vez un nuevo desafío en cuanto se debía identificar una estructura financiera y legal que permitiese reducir el riesgo de posibles embargos por parte de tenedores de bo-

nos en default, si bien se consideraba que ese riesgo era muy menor no podía confirmarse como nulo.

Luego, en octubre de 2006 se realizó el cierre de la emisión donde se vislumbró una fuerte confianza por parte del mundo inversor ya que colocaron órdenes de compra del bono provincial por un monto de aproximadamente USD 1.200 millones siendo el monto finalmente colocado y emitido de USD 475 millones con vencimiento en 2018.

En el mismo contexto, en 2007 se concretó otra emisión internacional de un bono por USD 400 millones pudiendo en esta ocasión extender su plazo a 2028.

El crédito público a partir de la ley de administración financiera provincial – 2007

Para entender la coyuntura de ese momento recordemos que, nivel nacional, la década del '90 resultó un contexto favorable para llevar adelante ciertas reformas sistémicas. Una muy importante se dio en octubre de 1992, con la sanción de la Ley nacional N° 24156 con el fin de establecer y regular la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional para el cumplimiento de los objetivos del Estado nacional.

Ese esquema de administración financiera nacional fue desarrollado como un conjunto de componentes institucionales, recursos, decisiones y acciones relacionados entre sí por el propósito del bien común. Acá debe remarcar-se que todos los subsistemas que integran la administración financiera nacional se encuentran bajo la órbita de un mismo organismo, lo cual fue crucial al momento de coordinar y establecer este nuevo esquema.

En el ámbito de la PBA, se realizaron algunas reformas en los ejes que componen la administración financiera provincial pero lejos de reflejar la impronta nacional, principalmente por razones institucionales. A diferencia de Nación, en la PBA no todas las áreas dependen de un mismo organismo.

Por ello, el consenso para regular formalmente la administración financiera provincial llevó su tiempo y fue recién en diciembre de 2007 que se promulgó la Ley de Administración Financiera de la PBA N° 13767 (LAF), que fuera reglamentada por el Decreto N° 3260/08 y tuviera algunas modificaciones posteriormente.

Dado que en este trabajo no se pretende realizar un análisis exhaustivo de esta LAF, simplemente se toman las referencias más relevantes para colaborar en identificar la dimensión de todas las responsabilidades, acciones y circuitos que se formalizaron en ese momento, los cuales se pusieron en práctica a partir del ejercicio 2008.

En ese sentido, para focalizar el tema de esta capítulo, es importante referenciar que la LAF, a través de sus artículos 57° a 66°, establece el funcionamiento del Subsistema de Crédito Público siendo la primera definición la siguiente: *“Se entenderá por crédito público a la capacidad que tiene el Estado provincial de endeudarse con el objeto de captar medios de financiamiento con el compromiso de reintegrarlos en el futuro, cualquiera fuere su forma de instrumentación jurídica; de reconvertir sus pasivos, incluyendo sus intereses y demás costos asociados; de otorgar avales, fianzas y cualquier otro tipo de garantías”*.

La LAF también define que el conjunto de obligaciones originadas en las operaciones de crédito público en virtud de las cuales el Estado provincial resulte deudor se denomina deuda pública, a la vez que establece otras cuestiones inherentes a ese Subsistema.

En particular, autoriza al Ministro de Economía a determinar el órgano u organismo de la Administración provincial que ejercerá el rol de Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público, el cual deberá ejercer las competencias establecidas en el artículo 61 de la LAF.

Nueva herramienta para el fortalecimiento de la gestión de la deuda pública –2008

En virtud de la entrada en vigencia del nuevo esquema de la administración financiera provincial establecido por la LAF, a través de la Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público se presentó en 2008, en el marco del préstamo del Banco Mundial, un proyecto de fortalecimiento del Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público, a cargo de la Subsecretaría de Hacienda en ese momento.

El objetivo fue buscar el fortalecimiento de la capacidad de gestión de la deuda pública, a través de mejorar la calidad, control y transparencia de la información, robustecer la confiabilidad en los datos en pos de contar con los insumos necesarios para una mejor toma de decisiones en las políticas públicas y, a su vez, iniciar el proceso de interacción informativa con el resto de los Subsistemas a fin de integrar el Sistema Integrado de Administración Financiera que preveía la LAF.

Ese proyecto fue aprobado y fue así que se implementó el Sistema de Gestión y Administración de la Deuda en torno web (SIGADE 6.0) en el ámbito de la Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público. Todas las capacitaciones estuvieron a cargo de representantes del Ministerio de Economía nacional en virtud de la experiencia en el manejo de esta herramienta (actualmente vigente a nivel nacional) y se realizaron las pruebas necesarias para su correcto funcionamiento y utilidad en línea con el objetivo planteado.

El SIGADE, como representa un sistema que puede procesar grandes cantidades de datos, al tiempo que permite a los equipos de trabajo concentrar sus tareas en el análisis y gestión, otorgó agilidad al tratamiento de la deuda pública y permitió realizar mejores controles sobre las variables y proyecciones utilizadas en la administración de la deuda.

Esta herramienta también permitió mejorar información disponible vía web y agilizó el flujo de información requerido no solo internamente sino hacia actores externos.

Sin embargo, la administración provincial que asumió en diciembre de 2015 propuso cambiar al Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera (SIGAF) que se venía utilizando en el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Justamente, para llevar adelante este cambio, funcionarios de ese Gobierno municipal asistieron al gobierno provincial.

Buscando diversificar las fuentes de financiamiento

Entre 2009 y 2010, se diversificaron las fuentes de financiamiento de la PBA con motivo de la utilización de nuevos instrumentos de endeudamiento que permitieron optimizar el recurso del financiamiento.

Esta diversificación implicó tanto el uso de fuentes financieras novedosas como fue, en el marco de la LAF, la creación del Programa de Emisión de Letras de Tesorería con el objetivo de financiar el déficit transitorio del Tesoro Provincial (instrumento aún vigente), así como también la obtención de recursos producto de la emisión de bonos en el mercado local de capitales (incluyendo bonos a proveedores) junto con fondos provenientes de acuerdos con el Fondo Fiduciario para el Desarrollo Provincial bajo la órbita del Ministerio de Economía nacional, de la ANSES (para la financiación de viviendas) y de un préstamo de corto plazo otorgado por un sindicato de cinco bancos locales.

En mayo de 2010, el Gobierno nacional creó el Programa Federal de Desendeudamiento de las Provincias Argentinas (PFD) con el objetivo de reducir la deuda de las provincias por aplicación de los fondos disponibles del Fondo de Aportes del Tesoro nacional (ATN) y reprogramar la deuda provincial resultante al 31 de mayo de 2010. La Provincia de Buenos Aires suscribió el Convenio Bilateral con Nación en junio de 2010 y recibió un monto de ATN por \$4.093,4 millones, resultando una deuda neta de \$ 23.713,5 millones que fue reprogramada por el Gobierno Nacional bajo nuevas condiciones financieras.

A partir de eso, no solo los servicios de la deuda provincial presentaron una importante reducción respecto a los que fueron presupuestados para 2010 sino que, con motivo de los mejores términos y

condiciones del programa federal, el perfil de vencimientos total de la deuda presentó un plazo mayor de repago, distribuyendo la carga de la deuda con el Gobierno Nacional hasta 2030 (tener presente que existía una alta concentración de los vencimientos originales hasta el 2018).

A su vez, durante 2010 y 2011, la PBA volvió al mercado internacional de capitales para cubrir sus necesidades financieras aprovechando las oportunidades de financiamiento que, esporádicamente, se presentaron debido a las repercusiones de la crisis financiera internacional. En octubre de 2010, accedió a esta fuente financiera a través de la emisión de un bono por USD 550 millones con vencimiento en octubre de 2015. Posteriormente, dadas las oportunas condiciones financieras, la PBA pudo concretar dos reaperturas de esa emisión llegando a un monto total emitido de USD 1.050 millones. Mientras que, en enero de 2011, realizó otra emisión de un bono internacional esta vez por USD 750 millones con vencimiento en 2021. Esto fue logrado dado el trabajo continuo de la oficina de crédito público en cuanto al contacto con sus acreedores, mantener información actualizada y contar con la documentación pertinente en tiempo y forma.

Durante 2010 y 2011, también se celebraron distintos acuerdos de préstamo entre la PBA y el Gobierno nacional, a través del Fondo Fiduciario para el Desarrollo Provincial (FFDP), cuyos montos la PBA destinó a la atención de servicios sociales, obras de infraestructura social básica y a la cobertura de salarios docentes y planes sociales.

A su vez en 2010, para cubrir los constantes desequilibrios financieros sufridos por la Caja de Jubilaciones, Subsidios y Pensiones del Personal del Banco de la Provincia de Buenos Aires, se emitieron bonos por VN \$133,5 millones para cancelar el saldo remanente de los anticipos de contribuciones previsionales que el banco realizara en el período 2000- 2008.

Por otro lado, a fin de concretar un financiamiento específico para impulsar la caída en la obra pública, desde el Ministerio de Economía se impulsó la interacción con los diversos actores que intervienen en

este ámbito tales como el Ministerio de Infraestructura, organismos de la Constitución, la cámara de la construcción y contratistas.

Una vez conciliado todo el proceso, a través de Ley N° 14315 se autorizó la emisión de un bono por hasta \$1.100 millones para la cancelación de obligaciones con proveedores y contratistas derivadas de la construcción, obras complementarias y mantenimiento de la obra “Ruta Provincial N° 6”.

Dichos bonos fueron estructurados en tres series emitidas el 1 de noviembre de 2012, el 1 de marzo de 2013 y el 1 de marzo de 2014, por \$220 millones la primera y por \$440 millones cada una de las dos siguientes. Todas las series con un plazo de tres años. Luego, en 2014, se dispuso la ampliación de la suma establecida en la Ley N° 14315 por un monto adicional de \$700 millones y se emitió la cuarta serie de esos bonos también por un plazo de tres años.

Asimismo, entre 2013 y 2015, se firmaron diversos convenios entre la Provincia de Buenos Aires y el Gobierno nacional donde se acordaron las refinanciaciones de distintas deudas y/o se modificaron ciertos términos financieros de esas operatorias (por ejemplo, extensiones en los periodos de gracia tanto para capital como para intereses).

Dado el contexto económico-financiero, en 2014 se emitieron dos series de bonos para la cancelación de obligaciones provinciales a fin de regularizar demoras en los pagos de Tesorería, por un monto total de \$1.500 millones.

También se trabajó en instrumentos financieros que permitieran atender las necesidades de las pymes, consolidar obligaciones no financieras, financiar obras de infraestructura e incluso brindar apoyo a los damnificados por la extraordinaria inundación que sufrieron en 2013 en la ciudad capital de la PBA.

Fueron varios ejercicios de contextos muy desafiantes para la PBA donde se fueron enfrentando grandes desafíos con las distintas herramientas disponibles en pos de atender las múltiples necesidades y equilibrar las cuentas provinciales en una jurisdicción considerada como un “cuasisoberano”.

Inédita operación de crédito público en PBA – 2015

En el ejercicio 2015 se convivía con una gran volatilidad en el mercado de capitales internacional que descartaba la posibilidad de contar con esta fuente de financiamiento para captar fondos o realizar algún *rollover* para afrontar el vencimiento de un bono internacional por USD 1.050 millones que vencía el 5 de octubre de 2015 (el BP15), el de mayor monto hasta ese momento en toda la historia de la PBA. Justamente dado esa magnitud, quedaba chico cualquier financiamiento a nivel local.

En todas las reuniones con los inversores tanto de afuera como del mercado local se repetía la misma pregunta: “¿Van a contar con los USD para afrontar el pago del BP15? ¿El BCRA se los va a dar?” a lo cual siempre se respondía: “Sí, no duden que la PBA honrará su deuda”. En ese entonces no solo se tenía la atención de los tenedores de esos bonos y calificadoras de riesgo sino también en lo que podía repercutir en las elecciones generales que, en 2015, tuvieron lugar a fines de octubre.

Y la historia demuestra que esa respuesta fue validada por los hechos.

Justamente porque desde la oficina de crédito público se venía ya trabajando en distintos escenarios para afrontar ese vencimiento pero, en un momento, se vislumbró una pequeña “ventana” en el mercado de capitales internacional por lo que rápidamente se terminó de confeccionar todo el andamiaje legal y operativo para llevar adelante la siguiente estrategia: una operación conjunta de canje del bono BP15 y la emisión de un nuevo bono para captar nuevo financiamiento.

Así fue que el 9 de junio de 2015, la PBA lanzó la oferta por un bono internacional por USD 500 millones con vencimiento en 2021 y apenas dos días después cerró el canje por hasta USD 500 millones del BP15, en línea con la autorización conferida por el Gobierno nacional. De esta forma, como producto de la operación de canje, se can-

celaron aproximadamente USD 380 millones del BP15 y se emitieron alrededor de USD 400 millones del nuevo bono.

Esta operación inédita le permitió a la PBA afrontar ese vencimiento de octubre de 2015, lo cual también fue posible dado el bajo ratio de endeudamiento que se mantenía en esos años.

Conclusiones

La historia de la Provincia de Buenos Aires, con sus fortalezas y sus debilidades, junto con la vasta experiencia reconocida en los distintos ámbitos y entre profesionales, demuestra que el uso del crédito público requiere la elaboración de estrategias de gestión, contar con un equipo de trabajo capacitado y la implementación de buenas prácticas para no desaprovechar las oportunidades que aparezcan que coadyuven a mantener la sostenibilidad de la deuda pública como uno de los ejes necesarios para el desarrollo económico.

Con este acotado repaso del manejo del crédito público en la PBA bajo distintas coyunturas económicas-financieras y marcos regulatorios, se pretendió mostrar gran parte del abanico de instrumentos y las operaciones más relevantes realizadas en pos de analizar, mejorar y compartir herramientas que puedan ser útiles.

En este sentido, y dado que nuestro sistema federal implica el intercambio de información para facilitar la coordinación, asistencia y complementariedad de las políticas públicas, resultaría estratégico formalizar la creación de un ámbito institucional donde los responsables de la gestión de la deuda pública puedan intercambiar información y experiencias que conlleven a la identificación y evaluación de las fortalezas y potenciales riesgos así como a la consolidación de mejores estrategias en cada jurisdicción dada la importancia de un buen manejo del crédito público como política pública, no solo de desarrollo local sino regional y nacional.

Asimismo, frente a los desafíos resulta importante potenciar las oportunidades. En este sentido, algunas acciones vitales para llevar adelante un adecuado manejo de la deuda pública son:

- Mantener el nivel de la **deuda pública en niveles sostenibles** dentro de una senda fiscal razonable a corto, mediano y largo plazo.
- Contar con **equipo de trabajo preparado, andamiaje técnico y legal** para cubrir el programa financiero en un contexto de financiamiento selectivo.
- Implementar la estrategia de “**estar listos**”, es decir, realizar el análisis pertinente para cada fuente de financiamiento disponible, mantener contacto fluido con potenciales acreedores y distintos actores del mercado de capitales (calificadoras de riesgo, inversores, bancos, etc.).
- Mantener **información actualizada, oportuna y confiable** para una adecuada toma de decisiones interna y para robustecer la transparencia institucional.
- Distribución de reportes periódicos entre los acreedores y coordinación de reuniones de actualización sobre distintos aspectos (económicos, fiscales, deuda).
- Impulsar el desarrollo del **mercado financiero local**.
- **Priorizar y tener desarrollados proyectos** públicos, privados y mixtos. Ordenamiento y coordinación.
- Decisión estratégica para formular una adecuada **política provincial de finanzas sostenibles**.

Todo lo mencionado en este capítulo tiene como respaldo un trabajo arduo, permanente, de diálogo y, necesariamente, implementado en equipo. La coordinación resulta fundamental cuando se agudiza la presión sobre los gobiernos ante el endurecimiento de las condiciones financieras para dar cobertura a los programas financieros, incluyendo el financiamiento de las obras públicas y/o el *rollover* de la deuda, donde el financiamiento se torna selectivo.

Un contexto complejo exige ser proactivos y repensar las políticas públicas de corto y largo plazo para afrontar los desafíos de la mejor manera posible.

SUBSISTEMA DE TESORERÍA

PARTICULARIDADES DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA PROVINCIAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL SUBSISTEMA DE TESORERÍA

*David Jacoby*¹

Introducción

El presente documento nace con el objetivo de describir y destacar las particularidades que presenta la administración y gestión financiera de la Provincia de Buenos Aires desde la óptica del Subsistema de Tesorería. Es por ello que este trabajo no se limitará a la mera descripción de procesos y normativa existente sino que intentará exponer simplificada y complejidades y desafíos específicos que caracterizan la gestión del Órgano Rector del Subsistema de Tesorería en la Provincia de Buenos Aires

En primer lugar, se realiza un repaso de la historia de la TGP, su creación, recorrido y evolución hasta la actualidad, destacando entre diversos hitos la implementación de la vigente Ley de Administración Financiera (LAF) provincial.

¹ Licenciado en Economía de FCE-UBA. Magister en Economía Política de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO). Cursó la especialización en Administración Financiera del Sector Público en la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (Asap-UBA). Se especializó en análisis presupuestario y administración del sector público en el Ministerio de Economía de la Nación. A partir de 2020 se encuentra a cargo de la Tesorería General de la Provincia PBA.

En segundo lugar, se resumen y describen las competencias formales de la TGP.

Luego, se analiza el paradigma moderno de gestión de caja, con énfasis en la centralización normativa y, a su vez, la descentralización operativa, que permite una gestión más eficiente de los recursos públicos. Asimismo, se describe detalladamente el conjunto de herramientas que hacen posible llevar a cabo este objetivo, haciendo foco en el Sistema de Cuenta Única del Tesoro (SCUT) y el Sistema de Fondos Unificados (SFU), y los módulos que componen el Subsistema de Tesorería.

Además, se analiza detalladamente la singularidad que presenta el tesoro provincial respecto del volumen de movimientos extrapresupuestarios, relacionado principalmente al circuito de pago de la erogación más importante que se realiza, los haberes de los trabajadores y las jubilaciones.

Dedicamos una sección al desarrollo de las particularidades que presenta la administración financiera pública provincial respecto del ámbito de aplicación de la LAF, la distinción con el Presupuesto Público y las correspondientes implicancias, identificando finalmente las diferencias con la LAF nacional.

En el sexto capítulo se hace foco en la principal herramienta en el contexto de una gestión activa de caja, las Letras del Tesoro, las cuales permiten realizar un manejo óptimo de los recursos y suavizar la volatilidad de los flujos financieros atendiendo las necesidades de financiamiento de corto plazo.

Por último, se propone una serie de desafíos y objetivos que guiarán el accionar de la Tesorería en pos de consolidar su carácter de órgano rector del Subsistema de Tesorería, promoviendo un manejo óptimo de los fondos públicos al servicio de las necesidades de los habitantes de la Provincia de Buenos Aires.

Un breve repaso por la historia

El origen de la Tesorería General de la Provincia de Buenos Aires

El 28 de agosto de 1821, el entonces Gobernador de la Provincia de Buenos Aires, Brigadier General D. Martín Rodríguez conjuntamente con el Ministro de Hacienda D. Manuel José García, dictaron un Decreto² por el cual se creó la Tesorería General de la Provincia.

En su artículo 1º, se establece que *“habrá una Tesorería en que se viertan todos los caudales públicos, que se recibirán y entregarán por ella en virtud de libramientos del Secretario de Hacienda, intervenidos por la Contaduría”*.

En 1873 la Tesorería General adquiere el carácter de Organismo de la Constitución con su incorporación en la Constitución sancionada el 29 de noviembre de ese año, condición que se mantiene hasta la actualidad, donde se establece la designación del Tesorero General y su mandato, como así también su relación con la figura del Contador General, constituyendo el modelo interrelacionado de presupuesto, contabilidad y tesorería que caracterizó a la administración bonaerense durante tantas décadas previas a la sanción de la LAF.

Desde aquel momento se sucedieron diversos cambios y modificaciones en función del devenir histórico de la Provincia. Sin embargo, se debe resaltar el 10 de diciembre de 2007 como punto de inflexión en la Administración General del Estado Provincial, ya que se sanciona la Ley 13767 Ley de Administración Financiera y Sistema de Control del Sector Público y se instaura un profundo cambio en la administración financiera provincial con el fin de introducir una mayor racionalidad en la administración de las finanzas públicas provinciales en línea con la reforma administrativa que se encontraba implementando hace años la Nación.

2 “Creación de las oficinas de hacienda”, Registro Oficial del Gobierno de Buenos Aires, N° 2 Setiembre 7 de 1821, pág. 4.

Implementación de la Ley de Administración Financiera

La Administración Financiera Gubernamental argentina ha experimentado un importante proceso de reforma iniciado con la promulgación de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156 en el año 1992.

En este mismo sentido, como fuera señalado anteriormente, en el año 2007 la Provincia de Buenos Aires sancionó la Ley de Administración Financiera con su correspondiente Decreto Reglamentario N° 3260, en el año 2008, fundamentada en la posibilidad de tornar más transparentes los mecanismos de obtención, aplicación y control del uso de los recursos públicos.

El objetivo de la implementación de este marco normativo consistía en obtener una mejora sostenida en la administración de los recursos públicos, la centralización normativa que permita orientar, integrar e interrelacionar el funcionamiento de los subsistemas que participan en la gestión, a través de políticas, normas y procedimientos garantizando la eficiencia y transparencia en la administración y control de los fondos públicos.

La LAF, en su artículo 8°, en relación a su ámbito de aplicación, establece que todas las disposiciones de la Ley se aplican en el ámbito del Sector Público Provincial, el que a tal efecto está integrado por:



Por otro lado, según el artículo 5°, la Administración Financiera de la Provincia de Buenos Aires está integrada por los siguientes subsistemas, interrelacionados entre sí, los cuales serán descriptos en detalle más adelante:

- A. Subsistema Presupuestario
- B. Subsistema de Crédito Público
- C. Subsistema de Tesorería
- D. Subsistema de Contabilidad

Cada uno de los subsistemas está a cargo de un órgano rector, mientras que el Ministerio de Hacienda y Finanzas tiene a su cargo la coordinación y supervisión de los subsistemas que integran la Administración Financiera Provincial³.

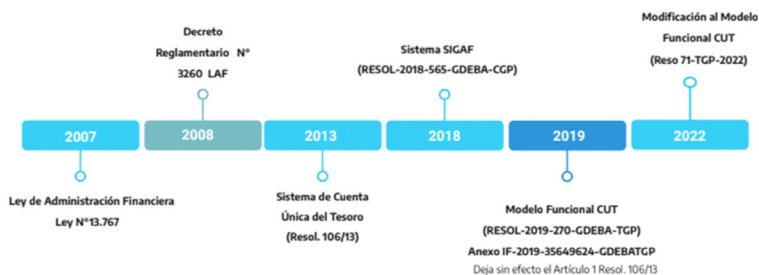
En particular, el **Subsistema de Tesorería** engloba el conjunto de órganos, normas y procedimientos que participan en la recaudación de los ingresos y los pagos que conforman el flujo de fondos de la provincia de Buenos Aires, así como en la custodia de las disponibilidades que se generen.

La **Tesorería General de la Provincia (TGP)** es el órgano rector del Subsistema de Tesorería y, como tal, coordina el funcionamiento de todas las unidades de Tesorería que operan en el Sector Público Provincial, además de dictar las reglamentaciones pertinentes.

Luego de la sanción de la Ley de Administración Financiera, pueden destacarse otros hitos recientes que demuestran la juventud de este nuevo paradigma, como ser la implementación de la Cuenta Única del Tesoro (CUT) y el Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera (SIGAF), herramientas de gestión que también detallaremos más adelante.

³ En este sentido, a través del Decreto 160/2024 se creó la Unidad de Coordinación de los Subsistemas de la Ley de Administración Financiera, bajo la órbita del Ministerio de Economía, con el objetivo de asistir al Ministro de Economía en la coordinación y supervisión de los Subsistemas contemplados en la LAF y profundizar la implementación y despliegue de la Ley, participando en las modificaciones necesarias que garanticen el fortalecimiento de las capacidades institucionales.

Hitos de la implementación de la LAF provincial



Competencias formales

En primer lugar, en el artículo 68 de la LAF se establece que la TGP será el órgano rector del Subsistema de Tesorería, la TGP coordina el funcionamiento operativo de todas las unidades de tesorería que operen en el Sector Público Provincial y las asiste técnicamente.

Por otro lado, en el artículo 69, se detallan las competencias que deberá desarrollar de forma de llevar a cabo su rol de órgano rector, donde se destacan las siguientes:

- Abonar las órdenes de pago que le remita la Contaduría General de la Provincia, con arreglo a la planificación fijada en el Presupuesto de Caja y a las autorizaciones que emanen del Tesorero General.
- Elaborar el Presupuesto de Caja de cada ejercicio una vez sancionado el Presupuesto de Administración General; elevarlo al Poder Ejecutivo y al Ministro de Economía e informar sobre su ejecución.
- Implementación del Sistema de Cuenta Única del Tesoro y la administración financiera de esta herramienta por parte de la Tesorería General y la habilitación de las cuentas bancarias.

- Intervenir en la emisión de Letras de Tesorería u otros documentos de efecto cancelatorio, cuyo pago deba ser efectuado por el organismo.
- Resolver, cuando así corresponda, la toma de fondos provenientes de operaciones de crédito concretadas y autorizadas por el Poder Ejecutivo Provincial, en función de las necesidades de uso que emerjan de los estados de situación financiera que formule el organismo.
- Intervenir previamente en toda contratación en la que se comprometa en forma inmediata o a fecha cierta las disponibilidades del Tesorero, informando sobre las posibilidades de asumir tales compromisos.
- Centralizar la recaudación de los recursos de la Administración Central y distribuirlos en las unidades de tesorería que operen en el Sector Público Provincial, para que éstas efectúen el pago de las obligaciones que se generen.
- Registrar diariamente el movimiento de los ingresos de fondos, títulos y valores originados en la ejecución de Programas Nacionales, destinados a Municipios, informando a sus efectos al Ministerio de Hacienda y Finanzas, sin que ello signifique demora alguna en la remisión de fondos a los municipios.

Enfoque moderno de gestión de caja

El nuevo paradigma

En el modelo tradicional de gestión, la función principal del tesoro consistía simplemente en ser la oficina de pagos del gobierno, ya sea de forma centralizada o directamente transfiriendo efectivo a los ejecutores del gasto (ministerios y organismos) a sus respectivas cuentas bancarias.

De esta manera, la gestión de caja era esencialmente pasiva, siendo habitual la acumulación de saldos ociosos en las cuentas de cada organismo. Esto implicaba un subsidio implícito por parte del gobierno

(y, en última instancia, del contribuyente) a la banca privada, dado que por lo general los saldos no solían ser remunerados (o lo eran a una tasa inferior a la del endeudamiento necesario para financiarlos).

Sin embargo, este esquema de funcionamiento se contrapone a dos de los objetivos centrales que presenta el enfoque moderno de gestión de caja:

- Promover un manejo financiero óptimo de los recursos del gobierno.
- Asegurar que las entidades ejecutoras del gasto reciban oportunamente los recursos requeridos para poder proveer los servicios estatales de forma eficiente y efectiva.

La gestión de caja activa se torna relevante dado que por la naturaleza del funcionamiento del sistema contable y presupuestario provincial existen desfases entre la ejecución presupuestaria de los gastos, el momento del pago y la disponibilidad del efectivo. Incluso si el presupuesto anual está equilibrado, la cronología y estacionalidad de los ingresos (tributarios, no tributarios, deuda, entre otros) y de los gastos pueden dar lugar a excedentes o déficits temporales de caja. Es por esto que, una gestión de caja eficaz sólo puede ocurrir si se cuenta con los conocimientos y la capacidad para registrar, controlar y proyectar las entradas y salidas de fondos a corto plazo en la CUT, es decir la capacidad de poder realizar una adecuada programación financiera (FMI, 2009).

Actualmente, el uso de instrumentos financieros de corto plazo tales como depósitos a plazo o Letras del Tesoro permite realizar un manejo óptimo de los recursos financieros y suavizar la volatilidad de los flujos de caja, al administrar los excedentes y/o déficits estacionales que se producen.

En este contexto, se vuelve importante la definición de una sana política de administración de liquidez, que debe ser flexible para adaptarse a los distintos contextos económicos y/o políticos de manera que permita a los funcionarios reaccionar rápidamente ante cual-

quier cambio imprevisto y mitigar sus efectos sobre los compromisos programados (TGN, 2017).

En este sentido, la implementación tanto de la CUT como del Sistema de Fondos Unificados (SIFU) permitió abordar este problema al centralizar todos los saldos disponibles bajo la exclusiva administración del tesoro provincial y brindar así la posibilidad de maximizar el rendimiento de los saldos ociosos de caja, avanzando hacia una gestión de caja activa.

Cuenta Única del Tesoro y Sistema de Fondos Unificados

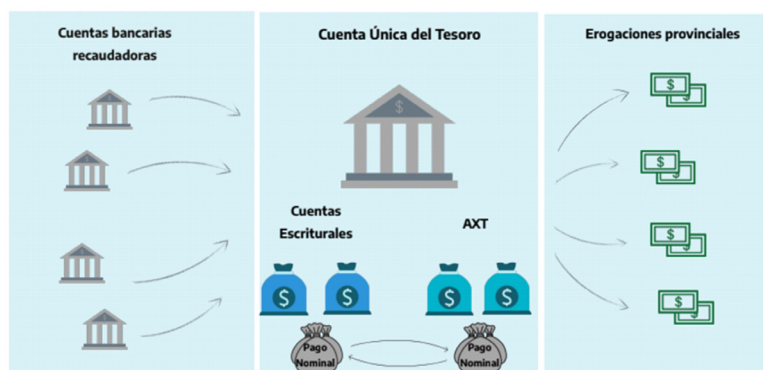
El funcionamiento del Estado no podría llevarse a cabo sin una administración eficiente que permita la captación y obtención de recursos necesarios para su distribución adecuada, conforme a las políticas públicas que se desea implementar.

En este marco, en concordancia con lo establecido en la LAF, la provincia de Buenos Aires instrumentó el **Sistema de Cuenta Única del Tesoro (SCUT)** y el **Sistema de Fondos Unificados (SFU)**⁴.

El SCUT, implementado a partir de la Resolución 80/13 de la Ministra de Economía de ese entonces, se define como un modelo de gestión basado en el mantenimiento de una única cuenta corriente bancaria denominada *Cuenta Única del Tesoro (CUT)* en el Banco de la Provincia de Buenos Aires, operada exclusivamente por la Tesorería

4 Tanto el SCUT como el SFU son pilares actuales de la administración financiera no solo en la PBA. En ese sentido, ATGRA (2023) realizó un relevamiento en las 23 provincias y la CABA con el fin de caracterizar el Subsistema Tesorería a nivel nacional. En primer lugar, en 5 jurisdicciones tiene nivel jerárquico constitucional, en 1 ministerial y en el resto tiene nivel de secretaría, subsecretaría, dirección o subdirección. Más allá de la diversidad de los niveles de dependencia jerárquica, la gran mayoría cuenta con al menos una de las herramientas mencionadas en la LAF nacional: 19 tiene SFU, 10 SCUT y solo 1 no tiene ninguna; sólo 6 presentan las dos. Algunas de estas herramientas son utilizadas independientemente de la existencia de una LAF, siendo implementada únicamente en un total de 18 Provincias/CABA (16 de forma total) y 3 en proceso. Por otro lado, de las 10 que se encuentran utilizando SCUT, 9 (nueve) llevan adelante sus gestiones utilizando el agente financiero provincial. Por último, se visualiza que en 23 de 24 provincias existe un subsistema informático 100% integrado, es decir, que permite realizar los impactos contables, presupuestarios y financieros.

General de la Provincia, a través de la cual se gestionan los recursos y gastos provinciales.



En dicho modelo se establece que todos los recursos recaudados deben dirigirse hacia la CUT, sean los destinados al Tesoro, propios de jurisdicciones, organismos o fondos de terceros y debe funcionar como una administración centralizada de fondos, concentrando estos recursos disponibles e identificando en detalle a quién pertenece de forma de lograr un manejo ordenado y eficiente de los fondos públicos.

A su vez, el Sistema CUT posee un esquema de registración a través de Cuentas Escriturales y de Cuentas Auxiliares de Tesorería.

En las **Cuentas Escriturales** se reflejan los registros presupuestarios, los titulares son las jurisdicciones y son operadas en la Tesorería General. En la práctica, funcionan como subcuentas de la CUT que permiten mantener individualizadas las disponibilidades financieras presupuestarias de los organismos que operan en el marco de esta. Cada cuenta escritural está asociada a un rubro de recursos y a objetos de gastos de los organismos y su saldo refleja en cada momento la brecha entre los recursos percibidos y los gastos devengados o pagados.

Por otro lado, las **Cuentas Auxiliares de Tesorería** también son subcuentas de la CUT pero no están relacionadas con el universo pre-

supuestario. Sirven para registrar los movimientos extrapresupuestarios que existen en la Administración Pública Provincial.

Ambos sistemas de cuentas son herramientas complementarias que, en conjunto, identifican la porción de fondos que le corresponden a cada Jurisdicción de la Administración Central y a cada Organismo Descentralizado del total residente en la Cuenta Única del Tesoro.

Asimismo, es importante destacar que existen ingresos derivados de pagos intra sector público entre organismos que se encuentran dentro del Sistema de Cuenta Única (tanto de la AC como OD), tales como contribuciones figurativas, aportes y contribuciones de la seguridad social y las transferencias provinciales. El sistema cuenta con una relación paramétrica en el cual se registra por un lado el gasto de una jurisdicción y por el otro el recurso de la jurisdicción que es beneficiaria del pago mediante pagos denominados *nominales*, sin necesidad de mover fondos de forma financiera, eficientizando así la gestión de recursos.

Se caracteriza por ser una operación que no genera ninguna transacción bancaria propiamente dicha, por lo que no afecta el saldo financiero de la CUT, y solo genera movimientos contables compensatorios entre las cuentas escriturales y AXT de las Jurisdicciones de la AC y los OD involucrados en la operación, a través de un asiento de crédito en el que recibe y de débito en el que paga.

El **Sistema de Fondos Unificados** (SFU) está compuesto por todas las cuentas bancarias oficiales de las entidades de la Administración General del Estado, en el cual la Tesorería puede disponer de los saldos existentes, luego de establecer las reservas técnicas de liquidez que considere necesarias y convenidas con el agente financiero. Para llevarlo adelante, en el año 2010 se firmó un convenio⁵ con el Banco Provincia de Buenos Aires, estableciendo las condiciones y las características de la utilización del mismo.

⁵ Ratificado por el Decreto 834/10

Se destaca que este fondo puede utilizarse por un determinado porcentaje del saldo promedio mensual de las cuentas oficiales incluidas en este sistema, a excepción de las colocaciones a plazo que acuerden. En caso de superar dicho porcentaje, la Provincia abonará al Banco una tasa equivalente a la BADLAR privada promedio más un % de penalización sobre el excedente. Esta herramienta permite a la Provincia minimizar la reserva de liquidez destinada a cubrir las fluctuaciones sistemáticas que se producen mensualmente y generar condiciones que incentiven la programación de los excedentes financieros en colocaciones a plazo, propendiendo a la minimización en el saldo del conjunto de depósitos oficiales a la vista, fomentando la eficiente gestión de fondos públicos.

La TGP mantiene una base de datos denominada **Registro Único de Cuentas Oficiales** (RUCO), que contiene información actualizada de las cuentas bancarias oficiales de las distintas entidades y jurisdicciones públicas. Este registro constituye la base de información para el cómputo del SFU y permite la centralización de la administración de las cuentas bancarias provinciales.

Otras herramientas del Tesoro

Sistema Integrado de Gestión de Administración Financiera

El Sistema Integrado de Gestión de Administración Financiera de la Provincia de Buenos Aires (SIGAF) es una herramienta informática para la gestión a nivel presupuestario, contable y financiero que permite la integración, en un único sistema, de los Organismos que conforman la Administración Pública Provincial.

Permitió modernizar y brindar herramientas para que las jurisdicciones puedan utilizar el sistema para el registro de movimientos e información en tiempo real, en forma coordinada y de manera transparente.

Adicionalmente, permitió centralizar los fondos de la Provincia en la Cuenta Única del Tesoro, siendo más eficiente el manejo de los

mismos; sistematizar y automatizar el flujo de fondos; conciliación automática de recursos y pagos; facilitar el seguimiento de la ejecución presupuestaria; contar con bases únicas provinciales de datos, en relación a entes y medidas de afectación patrimonial, tanto judiciales como contractuales y evitar la duplicidad en la carga de información relacionada a un mismo trámite.

Tableros de control

Los tableros de control de la plataforma de *business intelligence Qlik-view* son una herramienta informática que facilita el reporte y análisis de datos. Desde el año 2014 al presente, desde el área de Sistemas de la TGP se desarrollaron tableros de control de acuerdo a las necesidades específicas de cada una de las áreas del organismo, agilizando y aportando mayor precisión al proceso de toma de decisiones. Los tableros se desarrollan de acuerdo a los requerimientos de explotación de información de cada área requirente interna a la TGP o de jurisdicciones/ organismos provinciales. Los tableros explotan la información de la Base de SIGAF de forma accesible, práctica y amigable.

Módulos del Subsistema de Tesorería

De acuerdo a la normativa vigente⁶, las gestiones del Subsistema de Tesorería se pueden agrupar en cuatro módulos básicos, los cuales ofrecen sus respectivas aplicaciones informáticas desde las que se opera⁷:

- Módulo de Ingresos
- Módulo de Pagos
- Módulo de Programación Financiera
- Módulo de Conciliación

6 LAF 13767 y modificatorias, Decreto Reglamentario N° 3260/08 y modificatorios.

7 Desde la TGP se ha desarrollado un Portal Web que sustenta las actividades de cada uno de los módulos, permitiendo gestionar de forma ágil cuestiones relacionadas al SIGAF, complementando el trabajo diario tanto de los agentes de la Tesorería como de las jurisdicciones y los proveedores.

MÓDULO DE INGRESOS

Según establece el Manual de Clasificadores Presupuestarios⁸, los ingresos provinciales permiten disponer de recursos reales para la atención de actividades del Estado, servicio de la deuda pública y transferencias entre distintos niveles de gobierno y/o el sector privado. Estos, según figuren o no en el presupuesto, pueden clasificarse como ingresos presupuestarios, que son aquellos que están previstos en el presupuesto de la Provincia y se corresponden con los programas y proyectos aprobados o, extrapresupuestarios, que tienen que ver con operaciones que por su naturaleza tienen reflejo financiero y contable pero no presupuestario.

Las gestiones de ingresos por recaudación se registran, en parte, a través de Cuentas Bancarias Recaudadoras, cualquiera sea su fuente de financiamiento u origen. Este tipo de cuentas son abiertas por los organismos para recibir fondos de agentes externos a la Administración Provincial y vuelcan su saldo a la CUT al final de cada día. A partir de dicha recaudación, se desarrolla el proceso de apropiación de recursos en la Tesorería General, por medio del cual se identifica el crédito en la Cuenta Única del Tesoro de cada cuenta recaudadora y, en base a esto, se registra contable y presupuestaria o extrapresupuestariamente, según corresponda, un ingreso a los organismos que recibieron dicha recaudación.

En resumen, el Módulo de Ingresos permite centralizar la recepción y registración de todos los recursos de diferente naturaleza de los organismos y jurisdicciones de la Administración Pública Provincial, manteniéndolos respectivamente identificados.

MÓDULO DE PAGOS

Los gastos imputados por las Jurisdicciones y entidades de la Administración Pública Provincial son cancelados, en su mayoría, utili-

⁸ Subsecretaría de Hacienda, Ministerio Economía de la Provincia de Buenos Aires, octubre 2017.

zando la Cuenta Única del Tesoro. Sin embargo, existen pagos que se realizan por las tesorerías jurisdiccionales, como son los pagos de haberes, fondos permanentes y/o cajas chicas.

Para comprender los distintos circuitos de pago es importante tener en cuenta las siguientes clasificaciones de las jurisdicciones y entidades que integran la Administración Pública Provincial.

- **Tipos de organismo**

- **Administración Central:** conformada por las diferentes áreas organizadas en ministerios y secretarías. Comprende la Gobernación de la Provincia de Buenos Aires, los Ministerios del Poder Ejecutivo, los Organismos de la Constitución y de Asesoramiento, el Poder Judicial (Administración de Justicia y Ministerio Público) y el Consejo de la Magistratura.
- **Organismos Descentralizados:** aquellos que no dependen jerárquicamente del gobierno central y que tienen ciertas competencias y facultades autónomas, aunque funcionen bajo la órbita estatal. Existen dos tipos de organismos descentralizados: aquellos que consolidan su presupuesto, y aquellos que no consolidan su presupuesto.

- **Tipo de Tesorería**

- **Tesorería No Descentralizada:** aquella que gestiona la cancelación de sus obligaciones de pago a beneficiario final contra la (CUT) y, en casos particulares, contra cuentas bancarias propias del organismo.
- **Tesorería Descentralizada:** aquella que gestiona la cancelación de sus obligaciones de pago al beneficiario final a través de cuentas propias del organismo. Pueden ser a su vez Administración Central u Organismos Descentralizados.

De acuerdo a esta clasificación, dependiendo del monto y objeto del gasto correspondiente a la obligación a cancelar⁹, los pagos se gestionan por distintos circuitos administrativos:

- **Circuito Tesorería General:** para este tipo de órdenes de pago la TGP realiza todas las gestiones administrativas y de sistema, estableciendo un cupo diario para la programación del gasto por parte de las Jurisdicciones.
- **Circuito Repartición - CUT:** para el caso en que la cuenta pagadora sea la CUT, las jurisdicciones realizan todas las gestiones, tanto administrativas como de sistemas, hasta el momento de su envío para el pago, interviniendo la Tesorería General en la instancia de definición de una Cuota de Pago diaria para cada jurisdicción y efectivizando los pagos en la plataforma correspondiente.
- **Circuito Repartición - Distinto CUT:** para el caso en que la cuenta pagadora sea distinta a la CUT, la jurisdicción es quien realiza todas las gestiones, tanto administrativas como de sistemas junto con la transferencia financiera al beneficiario.

En este marco, la Tesorería General de la Provincia prevé distintos medios de pago para la cancelación de las órdenes de pago:

- **Transferencia bancaria:** la TGP ordena al Banco de la Provincia la transferencia de un determinado monto desde la CUT hacia la cuenta bancaria del beneficiario.
- **Pagos nominales:** consisten en pagos que realiza una jurisdicción a favor de otra, las cuales se encuentran ambas en el SCUT. Para ello se aplican en las órdenes de pago códigos de retención que generan recursos, no generando ninguna transacción bancaria sino movimientos contables y presupuestarios o extrapresupuestarios compensatorios según corresponda.

⁹ Circular TGP N°2973182/2018

En síntesis, la mayoría de los pagos se encuentran financieramente centralizados, dado que impactan contra la CUT, pero se mantiene una descentralización operativa ya que las gestiones son realizadas por las jurisdicciones.

MÓDULO DE PROGRAMACIÓN FINANCIERA

Este módulo permite realizar la programación financiera de la Cuenta Única del Tesoro permitiendo brindar información clave para la toma de decisiones relacionadas a la administración de los fondos públicos.

La Programación del Estado de Caja para la Cuenta Única del Tesoro se realiza en forma diaria y sobre la base de los datos registrados en el sistema, así como también los que se conocen en base a la planificación financiera de las jurisdicciones de la AC y los OD involucrados. A medida que se van registrando los devengamientos de gastos, las transacciones de ingresos y egresos de la CUT, la programación se va ajustando acorde a los mismos.

Para la programación financiera de egresos de la CUT se establecen cuotas de pago diarias. De esta forma la TGP fija los límites financieros que deben ser respetados. Estas cuotas son definidas en función a los recursos ingresados a la CUT, tanto para los propios, afectados y de terceros, así como para los recursos del Tesoro, analizando los siguientes aspectos:

- **Saldo de la CUT:** se efectúa el cálculo del saldo de libre disponibilidad para programar.
- **Nivel de Exigibilidades:** su análisis considera la desagregación en atención a la fuente de financiamiento que genera el gasto.
- **Autorizaciones efectuadas:** se consideran los montos resultantes de la confección del cronograma de pagos establecido sobre la base de fechas de autorizaciones efectuadas, a las que se agregan los montos que se consideren pertinentes a partir de las demandas de las jurisdicciones de la AC y los OD.

- **Información de Pagos:** se analizan, de manera periódica, los montos resultantes de la ejecución de pagos y su composición por concepto y cuenta. Asimismo, se reprograman los montos autorizados para fecha anterior y pendientes de cancelación, afectando a la cuota de pago analizada.
- **Información de Planificación Financiera:** se incorporan a los efectos del cálculo de la cuota de pago, los datos de carácter financiero que encuentren su origen en la Planificación Financiera de la TGP, en lo referido a las Fuentes y Aplicaciones Financieras.

MÓDULO DE CONCILIACIÓN

El Módulo de Conciliación Bancaria es una herramienta fundamental para la gestión de registros, el control y la obtención de información en el ámbito de la Tesorería General. Se basa en la comparación entre los registros contables y los movimientos financieros reflejados en el extracto bancario. Tiene como objetivos:

- Generación del Libro Banco mediante el registro de la gestión de ingresos y egresos de la CUT.
- Funciones de control y conciliación bancaria, entre los registros contables y los registros bancarios.

Diariamente el agente financiero (BAPRO) envía los extractos bancarios de todas las cuentas registradas en el SCUT, por medio de protocolos de seguridad informática. Asimismo, se reciben las rendiciones de los pagos efectuados a través de la CUT.

Este módulo concilia la información que surge del Libro Banco y la que provee el Banco de la Provincia a través del extracto de la CUT. Una vez recibido el extracto bancario, se inicia el proceso de conciliación automática tanto a nivel de ingresos como egresos, el cual identifica inequívocamente los movimientos de extracto bancario con la gestión realizada contablemente en el Libro Banco. Cada operación

conciliada genera un registro histórico, herramienta fundamental para el posterior análisis y seguimiento de los movimientos bancarios.

Luego de un control de pagos y expedientes, y con el fin de cumplir la normativa del Honorable Tribunal de Cuentas, aplicable a todas las jurisdicciones de la Administración Pública Provincial, se envía a este organismo un listado mensual de los pagos realizados a través de la CUT. Según el tipo de circuito de pago de la orden de pago, la rendición del expediente queda sujeta a responsabilidad de la jurisdicción-Circuito Repartición o de la TGP-Circuito Tesorería General.

Particularidades en la administración financiera de la PBA

A continuación se expondrá una serie de particularidades que caracterizan a la administración provincial de Buenos Aires y condicionan de forma directa al subsistema de tesorería:

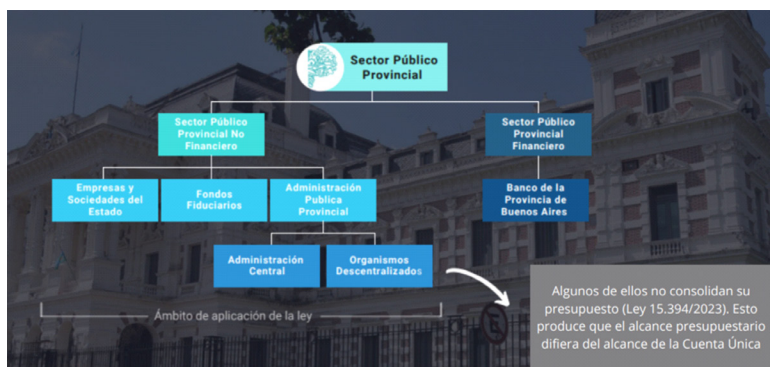
Alcance de la CUT y relación con el Presupuesto General

Como fuera señalado anteriormente, el artículo 8° de la LAF establece el ámbito de aplicación de las disposiciones de la Ley es el Sector Público Provincial, al mismo tiempo que define su conformación. En particular, se entiende que alcanza a todas las jurisdicciones y entidades del Sector Público Provincial No Financiero (SPPNF), reciban o no aportes del Tesoro provincial.

Por otro lado, la Ley de Presupuesto provincial, comúnmente en su artículo 1°, se refiere a la “Administración Provincial” conformada específicamente por la “Administración Central, Organismos Descentralizados e Instituciones de Previsión Social”, es decir una de las tres partes del SPPNF.

Sin embargo, dentro de los Organismos Descentralizados existen a su vez aquellos que, aunque sus recursos se encuentran en la CUT

al resguardo de la Tesorería General, no consolidan su presupuesto¹⁰: el Instituto de Obra Médico Asistencial y el Instituto Provincial de Lotería y Casinos:



Es por esto que el alcance de la Cuenta Única del Tesoro difiere del presupuestario, de lo que se desprende que la información financiera que contiene la cuenta de Ahorro-Inversión-Financiamiento, la cual por definición contempla el universo presupuestario, no puede ser comparada de forma directa con los saldos que arroja la CUT.

La importancia de los movimientos extrapresupuestarios en la Caja de la Provincia

Los pagos realizados desde la Cuenta Única del Tesoro pueden clasificarse, según su naturaleza, en presupuestarios o extrapresupuestarios. Esta distinción permite, a través del seguimiento de los pagos presupuestarios, una exacta comprensión de la ejecución del presupuesto provincial.

¹⁰ El proceso técnico de consolidación en términos generales consiste, por un lado, en la eliminación de las transferencias y financiamiento intrasectoriales del universo considerado (en este caso el Sector Público Provincial) a efectos de evitar duplicaciones de registros y, por otro, en la clasificación común de la suma de las operaciones a realizar con los sectores ajenos a dicho ámbito, como el resto de la economía doméstica (administración nacional y municipal, sector financiero, sector privado) y el sector externo (Anexo Presupuesto Consolidado del SPN 2023)

Sin embargo, para la correcta registraci3n y el desarrollo de la actividad provincial los mismos se complementan con pagos extrapresupuestarios¹¹, que se caracterizan, en su mayoría, por ser transferencias de fondos a las tesorerías jurisdiccionales que, posteriormente, registran como presupuestarios.

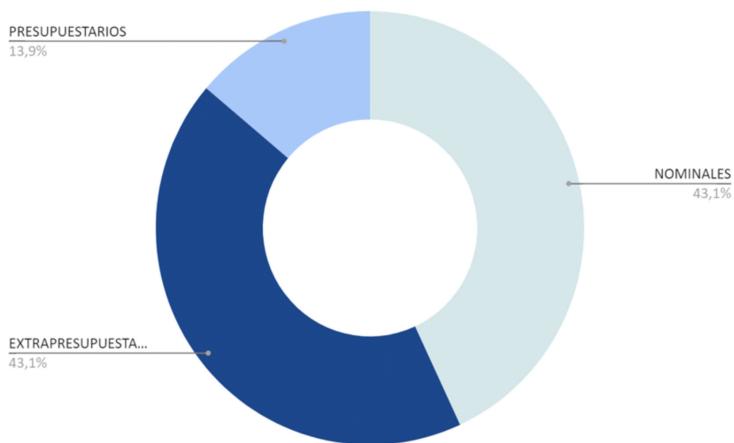
En este sentido, cabe recordar la distinción entre pagos presupuestarios y extrapresupuestarios.

Los pagos presupuestarios pueden ser mediante transferencia bancaria a diferentes beneficiarios, o bien, nominales. Por otro lado, los pagos extrapresupuestarios est3n compuestos por pedidos de fondos de las Tesorerías Jurisdiccionales, devoluciones y otras gestiones extrapresupuestarias. Dentro de los fondos enviados a las tesorerías jurisdiccionales la mayor parte de los pagos extrapresupuestarios son de haberes, seguido por recursos que se transfieren periódicamente a los organismos descentralizados para pagos de funcionamiento.

Luego del movimiento de fondos de la CUT a las diferentes reparticiones, son estas últimas quienes registran la ejecuci3n del presupuesto mediante pagos presupuestarios, ya sea a trav3s del pago de haberes, regularizaciones de cajas chicas/combustible y, en el caso de organismos descentralizados, a trav3s de la registraci3n de la totalidad de sus movimientos de gastos.

A continuaci3n, se muestra la proporci3n de los pagos del ańo 2023 de acuerdo su tipo:

11 Pago extrapresupuestario: pago que no produce un impacto inmediato en el registro o métrica (pagada) de una determinada partida presupuestaria. Esta forma de erogaci3n generalmente es regularizada posteriormente y se registra presupuestariamente el movimiento.



La relevancia de los pagos extrapresupuestarios se explica mayormente por el proceso de pago de haberes, el cual se detalla en la siguiente sección. Esta proporción de pagos extrapresupuestarios no debe ser interpretada como un % de fondos erogados que sin reflejo presupuestario, la registración presupuestaria se realiza después de la operación.

Circuito de pago de haberes

Se destaca como ejemplo de ejecución presupuestaria con base en transferencias extrapresupuestarias está dado por el circuito de pago de haberes.

El proceso comienza con una solicitud de fondos extrapresupuestarios de la jurisdicción a la Tesorería General por el total de haberes líquidos a pagar al personal y retenciones sobre sueldos, seguido por el circuito de pago de la repartición donde se efectúa la gestión del tipo presupuestaria por la que se realiza la imputación del gasto.

En conjunto con la solicitud de fondos se envían las retenciones no erogables compuestas por los aportes previsionales y a la obra social, los cuales se cancelan mediante pagos nominales.

Cada jurisdicción genera una o más órdenes de pago presupuestarias conformada por:

- a) Sueldos netos
- b) Retenciones Erogables: estas generan una salida financiera de fondos hacia el Organismo correspondiente (aportes sindicales, retenciones por Impuesto a las Ganancias, embargos judiciales).
- c) Retenciones No Erogables: se cancelan mediante un pago nominal dentro de la CUT, generando un débito en las cuentas de las Jurisdicciones y un crédito en las cuentas de cada organismo de seguridad social (IOMA, IPS, Caja de Policía).

Una vez autorizado el gasto presupuestario, se genera en forma automática una solicitud de fondos a la TGP con el fin de que las jurisdicciones puedan hacerse de los fondos para cancelarlo.

Luego de que la Tesorería deposita los fondos solicitados en las cuentas de haberes jurisdiccionales, los organismos procesan el pago y efectivizan el depósito de sueldos líquidos correspondiente a cada agente. Para cancelar las retenciones por descuentos de haberes las reparticiones liquidan y generan una nueva orden de pago extrapresupuestaria que permite realizar los pagos desde su cuenta pagadora propia.



Programa de Letras del Tesoro

Dedicaremos este apartado a la caracterización de la principal competencia y herramienta que poseen las Tesorerías Generales para atender las necesidades transitorias de caja en el corto plazo: la emisión de Letras del Tesoro.

Esquema normativo

La Ley N° 13767 de Administración Financiera del Estado Provincial, en su Artículo 76, otorga a la Tesorería General de la Provincia la facultad de emitir Letras del Tesoro con la finalidad de cubrir deficiencias estacionales de caja y establece, a su vez, una serie de pautas por las cuales se debe regir. El monto máximo posible se fija anualmente en la Ley de Presupuesto General.

Al mismo tiempo, las Letras del Tesoro se rigen, en los aspectos que hacen a la colocación, negociación y liquidación, de acuerdo a lo establecido en el Título III “Del Subsistema del Crédito Público” de la Ley 13767 y su reglamentación.

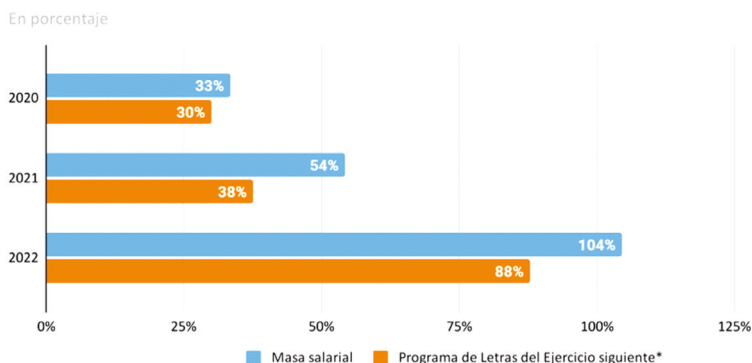
Por otra parte, a través de la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto N° 10.189, se autoriza a la TGP a emitir Letras en los términos de la LAF al solo efecto de cancelar las Letras emitidas en el marco del Programa de Emisión de Letras del Tesoro del Ejercicio anterior por hasta la suma autorizada para dicho Programa.

Luego, por medio de una resolución, el Tesorero General aprueba el programa y las condiciones financieras generales de emisión establecidas por el Ministerio de Economía (moneda, tipo de instrumento, precio de emisión, amortización, entre otras).

En suma, el monto máximo del Programa de Emisión de Letras se compone de lo que define por única vez la Ley de Presupuesto General para el Ejercicio en curso y lo que permite emitir la Ley Complementaria al solo efecto de cancelar las Letras emitidas durante el Ejercicio anterior cuyo vencimiento opera en el presente.

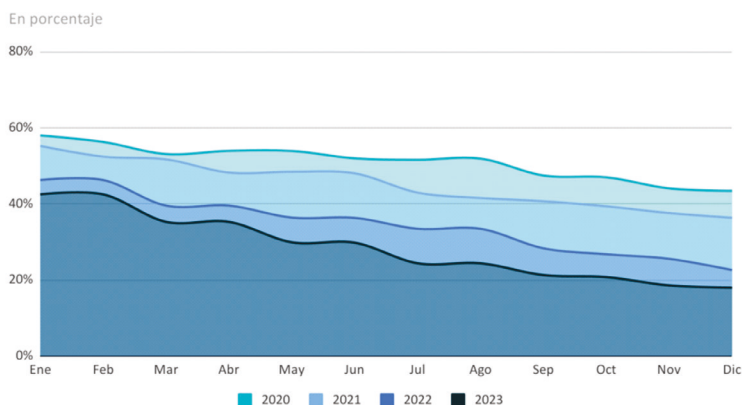
Letras del Tesoro y el flujo de Caja

Como fuera señalado anteriormente, el monto total del Programa de Emisión de Letras disponible para el Ejercicio se establece en la Ley de Presupuesto y no existen mecanismos que permitan su actualización en el transcurso del mismo. Por otro lado, la masa salarial (salarios, jubilaciones y pensiones) experimenta actualizaciones a lo largo del año como resultado de la negociación paritaria condicionada por el proceso de aumento del nivel general de precios. En los últimos años, se observa que la actualización salarial por parte del sector público provincial viene superando al aumento del programa de Letras del Tesoro:



El pago de salarios, jubilaciones y pensiones representa el gasto de mayor peso dentro de la estructura de gastos de la Administración Pública Provincial. Las Letras del Tesoro constituyen una herramienta fundamental a la hora de cubrir posibles faltantes transitorios o necesidades estacionales que puedan llegar a dificultar el cumplimiento del pago de la principal erogación provincial, jubilaciones y salarios.

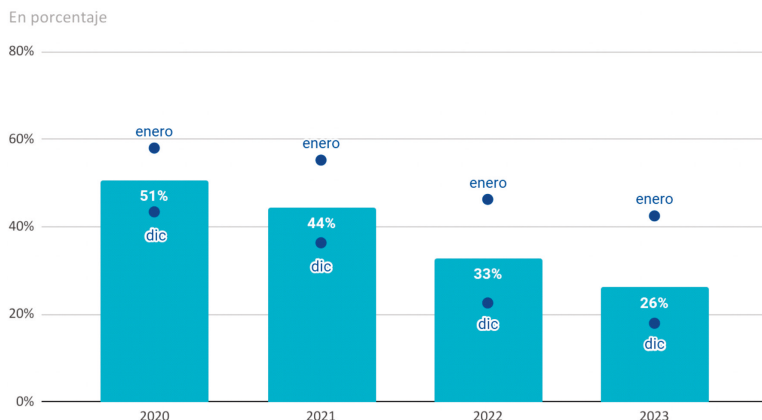
A partir de ello, como un indicador de la capacidad potencial de apalancamiento en esta herramienta que tiene la Tesorería, se muestra la evolución del monto total del Programa de Letras del Tesoro como proporción de la masa salarial mensual correspondiente a cada año:



Para los recientes ejercicios analizados se observa, en primer lugar, que la capacidad de las Letras del Tesoro de cubrir la masa salarial al comienzo de cada ejercicio va disminuyendo paulatinamente. Además, a medida que transcurre el año, dicha capacidad se va deteriorando conforme aumenta el nivel general de precios, fenómeno que se acentúa año a año a medida que la tasa de inflación es mayor.

De esta forma se pone de manifiesto que la disminución de la proporción del Programa de Letras con respecto a la masa salarial se da como combinación de dos factores: la caída del programa de letras en términos reales y, al mismo tiempo, el sostenimiento de los salarios y jubilaciones en términos reales.

Por último, otra manera de visualizar esta cuestión consiste en comparar el programa total de Letras del Tesoro en relación a la masa salarial promedio anual junto a dicha proporción para los meses de enero y diciembre:



En este caso, en línea con lo que se mostraba en el gráfico anterior, se observa como disminuye la proporción Programa de letras respecto de la masa salarial promedio año a año. Por otra parte, la distancia cada vez mayor entre los valores de enero y diciembre indica cómo se agudiza la baja de la cobertura (letras/masa salarial) conforme aumenta el nivel de inflación.

La sanción de la LAF y, luego, la implementación del SIFU y la CUT, permitieron avanzar hacia un enfoque de gestión de caja activa que posibilitó manejar de manera más eficiente los recursos provinciales, administrando los excedentes y déficits estacionales suavizando así la volatilidad de los flujos financieros.

Una importante herramienta en todo este proceso lo constituyen las Letras del Tesoro provincial, gracias a las cuales se pueden cubrir los faltantes financieros estacionales que surgen por el propio funcionamiento de la Caja.

Sin embargo, el contexto inflacionario de los últimos años trajo aparejado como consecuencia la disminución de la capacidad de las Letras como herramienta de apalancamiento medida en términos

de la erogación más importante que enfrenta el Tesoro provincial: el pago de salarios, jubilaciones y pensiones. Existen dos factores que ayudan a explicar esta merma: por un lado, el hecho de que el monto del Programa de Letras se establezca solamente una vez por año y, por otro, que de acuerdo a lo observado esa actualización anual resultó inferior a la evolución de la masa salarial total.

Por lo tanto, de modo de fortalecer la capacidad de apalancamiento que brinda esta herramienta, se proponen las siguientes opciones deseables:

1. Indexar el programa de emisión de Letras a algún índice económico o financiero que refleje dinámica nominal.
2. Establecer actualizaciones sobre el total a emitir por el programa de Letras con cierta periodicidad, como puede ser de forma trimestral o semestral.
3. Establecer alguna proporción fija que el programa de Letras deba respetar, como por ejemplo respecto de la masa salarial total. (actualización automática en relación a otra variable)
4. Fijar el programa de letras en otra moneda de referencia.

Desafíos y ejes de gestión

La TGP tiene como visión su consolidación como organismo transparente y eficiente. Su objetivo es el fortalecimiento de la gestión financiera por medio de la automatización de procesos, la centralización de recurso y normativa, y la descentralización operativa convirtiéndose en una Tesorería referente, un Órgano Rector en la administración provincial que impulsa el proceso de transformación del sistema de administración pública hacia un estado presente, inclusivo y al servicio de la comunidad.

En función de dicha visión, con el objetivo de profundizar la aplicación del nuevo paradigma de gestión de la Provincia de Buenos Aires a partir de la sanción de la Ley de Administración Financiera, se realiza un proceso de mejora continua sujeto a constantes revisiones, análisis y actualizaciones, desarrollos de recursos informáticos y de

gestión que facilitan y agilizan los procesos diarios transversales del organismo en pos de cumplir con las competencias determinadas por la Ley.

En ese sentido, se presentan a continuación los principales ejes que guían a la gestión:

- Fortalecer las capacidades institucionales en calidad de Órgano Rector del Subsistema de Tesorería de acuerdo a la Ley de Administración Financiera y el Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial, con el objetivo de avanzar hacia la descentralización operativa y centralización normativa. Al mismo tiempo, se busca perfeccionar el soporte, acompañamiento y capacitación a las tesorerías jurisdiccionales en materia de retenciones impositivas, el desarrollo de nuevas herramientas de gestión, la implementación de medios de pago modernos y dinámicos, así como otros proyectos impulsados por la Tesorería General.
- Consolidar la planificación financiera a mediano y largo plazo con vistas de alcanzar una programación de pagos eficiente, que a su vez otorgue mayor precisión en la proyección del flujo de caja y, además, permita minimizar los pedidos de fondos y movimientos extrapresupuestarios, alcanzando a su vez un modelo de pagos enteramente ejecutados a través de la Cuenta Única del Tesoro.
- Reforzar el funcionamiento institucional y perfeccionar las actividades y procedimientos internos de la TGP de acuerdo a los requerimientos del resto de la administración provincial. Como parte de este eje se busca avanzar en la automatización de los procesos internos y profundizar la articulación entre los órganos rectores de la Ley de Administración Financiera y el Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial N° 13767 y sus modificatorias.

Referencias bibliográficas

- ATGRA. (2023). *30 años de la Ley 24.165 de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional* (1ª ed. digital). La Plata, provincia de Buenos Aires. Disponible en <http://www.tgn.mecon.gov.ar/20230721-libro-laf-30-aniversario.asp>
- Corigliano, R. (2023). *La deuda pública, el presupuesto y la moneda. Historia económica argentina 1810-1910*. Disponible en www.argentina1810-1910.com
- Corti, H., et al. (2022). *Estudios sobre la administración financiera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Ley n° 70* (1ª ed.). Editorial Jusbares.
- Domper, J. (2011). *Tesoro público y administración financiera 2021*. Tesorería General de la Nación. Disponible en <http://www.tgn.mecon.gov.ar/20210805-libro-tesoro-publico-y-admin-financiera-2021-jorge-h-domper.asp>
- Ley Provincial N° 13.767 y su Decreto Reglamentario 3260/08. *Ley de administración financiera y sistema de control de la administración general del Estado Provincial*. Disponible en https://www.tesoreria.gba.gov.ar/images/contenidos/normativa/01_leyes_y-decretos/ley_%20financiera_13767.pdf
- Ley Nacional N° 24.156. *Ley de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional*. Disponible en <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=554>
- Lienert, I. (2009). *Modernización de la gestión de caja* (Technical Notes and Manuals 09/03). Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional. Disponible en <https://www.imf.org/external/spanish/pubs/ft/tnm/2009/tnm0903s.pdf>
- Pattanayak, S., & Fainboim, E. (2011). *La cuenta única de tesorería: Una herramienta esencial para la gestión de tesorería del gobierno* (Technical Notes and Manuals 11/04). Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional. Disponible en <https://www.imf.org/-/media/Websites/IMF/imported-publica->

tions-loe-pdfs/external/spanish/pubs/ft/tnm/2011/tnm1104s.ashx

Pimenta, C., & Pessoa, M. (Eds.). (2015). *Gestión financiera pública en América Latina: La clave de la eficiencia y la transparencia*. Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en <https://publications.iadb.org/es/gestion-financiera-publica-en-america-latina-la-clave-de-la-eficiencia-y-la-transparencia>

Tesorería General de la Nación. (2017). *El sistema de tesorería* (versión 2.0). Disponible en <http://forotgn.mecon.gov.ar/sistematgn/sisteso.pdf>

Williams, M. (2010). *Gestión de tesorería gubernamental: Su interacción con otras políticas financieras* (Technical Notes and Manuals 10/13). Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional. Disponible en <https://www.imf.org/external/spanish/pubs/ft/tnm/2010/tnm1013s>

SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD

LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES¹

Abelardo G. Harbin²

Introducción

Así como la Rendición de Cuentas comprende a la Cuenta de Inversión o General y el Control comprende a la Auditoría, la Contabilidad Pública comprende a la Contabilidad Gubernamental.

Se tratará aquí el Subsistema de Contabilidad Gubernamental de la Provincia de Buenos Aires, regulado por la Ley 13767 de Administración Financiera y Control, en su Título V, el cual es muy diferente al establecido por la norma nacional. Sin embargo, se compararán los sistemas establecidos por las normas nacional y provincial, entendiendo a la Ley nacional como exponente del modelo aceptado internacionalmente, más allá de las coincidencias en el presente sobre la necesaria actualización de la norma nacional.

Se hará previamente un repaso de algunas cuestiones teóricas, especialmente por dos motivos. En principio porque siempre es bueno

¹ Las opiniones que aquí se dan son personales y en nada comprometen al organismo en el que se desempeña el autor.

² Abelardo Harbin es contador público nacional. Docente de Contabilidad Gubernamental en la Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Dicta posgrados sobre el tema en varias Universidades Nacionales. Fue Contador General del GCABA y actualmente es Contador Mayor en la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires.

una breve recorrida en este sentido para analizar una norma y más, si se trata de una norma de la importancia que esta Ley tiene; en segundo lugar, y no por ello menos importante, por las reiteradas inconsistencias en el diseño de la Ley, que se abordarán más adelante, y que hacen necesario iluminar el tema con la mejor doctrina. También se encontrarán unas líneas sobre la llamada Contabilidad de Responsables, dadas sus particularidades.

Además, si bien la Ley 13767 se denomina igual que la norma nacional como de “Administración Financiera” y tiene un diseño cercano a la Ley 24156 en sus disposiciones y principios generales (Título I), en la descripción detallada del subsistema (Título V). continúa aferrada a viejos modelos abandonados hace más de treinta años en el plano nacional, quince años al momento de la sanción de la Ley 13767.

En efecto, el diseño normativo provincial es contradictorio, ya que incluye ejecución por el devengado coexistiendo con residuos pasivos, sistema integrado manteniendo la Contabilidad por ramas y el registro por la técnica de la partida doble, pero en una Contabilidad Presupuestaria y no de propósito general.

Así, la ley provincial directamente copia a la nacional en sus inicios, especialmente en su artículo 1 que establece que “La presente ley establece y regula la Administración Financiera y el sistema de Control” y en el artículo 2 que afirma que: “La Administración Financiera comprende el conjunto de subsistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado provincial.”, texto casi textual de la ley nacional, para lo que su correspondiente artículo reglamentario establece que la gestión de la Administración Financiera se ajustará a los siguientes principios:

- Transparencia y publicidad de los actos y de los resultados de la gestión.
- Economía en el costo de las operaciones dirigidas tanto a la obtención como a la aplicación de los recursos.

- Eficacia en el grado de cumplimiento de los objetivos y eficiencia en la relación costo-beneficio.

Ideas todas relacionadas con los modernos conceptos de Administración Financiera, de hecho, la eficacia y la eficiencia, el costo, son todas novedades que trajo consigo la Ley 24156, e incluso la transparencia es posterior.

Además, es importante leer el artículo 4 de la Ley, en donde se enumeran los objetivos de la Ley:

- a) Garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos.
- b) Sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del Sector Público Provincial.
- c) Desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero de la Provincia, para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas competentes.

Tres objetivos sobre los que se pueden verter similares consideraciones, en incisos que casi copian textualmente la ley nacional, pero que no le asignan a la información, como la ley nacional en el mismo artículo e inciso, utilidad “para la dirección de las jurisdicciones y entidades”.

Finalmente, en el inciso d) del artículo 4 se atribuye a los “órganos superiores del Sector Público Provincial”³, la responsabilidad de implementar y mantener un “subsistema contable adecuado a las necesidades del registro e información y acorde con su naturaleza jurídica y características operativas”, también casi textual de la ley nacional y también una cuestión abordada para la Administración por la Conta-

3 Denominación de dudosa identificación, la ley nacional señala a la “administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público nacional”. Luego se volverá sobre las discrepancias en la identificación de los agregados institucionales y presupuestarios.

duría General de la Provincia, así como la Contaduría General de la Nación satisface la misma necesidad en el mismo ámbito.

Sin embargo, la Ley no termina de adoptar las nuevas concepciones aceptadas en todo el mundo y, en algunas descripciones detalladas, sigue anclada en modelos ya dejados de lado, especialmente en el Subsistema Contable⁴ que aquí se abordará y en donde se manifiestan profundas diferencias con la teoría de Administración Financiera. Toda esta situación ha demandado un esfuerzo interpretativo del Órgano Rector a la hora de implementar el sistema en uso⁵, que está definido en función de los nuevos Modelos y conceptos aludidos.

Solo resta aclarar que, si bien la Administración Financiera en su amplitud considera diferentes conceptos, visiones y requisitos disciplinarios, lo que aquí se expone es una visión estrictamente contable, haciendo especial foco en las contradicciones de las normas vigentes en la Provincia de Buenos Aires.

Contabilidad Pública y Contabilidad de Gobierno

En un sentido amplio, la Contabilidad es una ciencia factual, cultural y aplicada (García Casella, 2001), destinada al reconocimiento, medición y exposición de diversos fenómenos y que puede aplicarse a una gran variedad de cuestiones, incluso más allá de lo estrictamente financiero y económico. Así, en palabras de García Casella:

La contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativas, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas en cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos, en vista al cumplimiento de metas organizacionales, a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación. (2017, pág. 15)

4 Ciertamente que lo mismo ocurre en la parte dedicada al Sistema de Control Interno.

5 Lo que se ve en el capítulo correspondiente.

Entonces, un Estado Contable de Propósito General es Contabilidad, pero también es lo es la ficha de existencias de una medida de tornillos en una ferretería. Compartimos con Pahlen Acuña y Fronti de García que limitar la Contabilidad exclusivamente a lo financiero, restringe sus posibilidades, “convirtiéndose en un obstáculo para el desarrollo de la misma” (2004, pág. 167). Por ello, la doctrina distingue diferentes segmentos de acuerdo, entre otros, a los objetos a medir, la finalidad de esa medición, sus principios fundamentales, considerando, además, sus técnicas o métodos de medición, la utilidad de la información a producir, lo que implica determinar las necesidades de información de sus usuarios e incluso considera que aún dentro de un mismo segmento puedan darse diferentes modelos contables. Estos segmentos son el de la Contabilidad de propósito general (también llamada Patrimonial, de Acumulación o Financiera), la Contabilidad de Costos (también llamada Gerencial o de Gestión, especialmente en el ámbito privado), la Contabilidad Gubernamental, la Contabilidad Macroeconómica, la Contabilidad Social y la Contabilidad Ambiental.

Se menciona la Contabilidad Gubernamental, no la Contabilidad Pública, es necesario entonces distinguir una de otra, se acude a Lea Cortés de Trejo:

La Contabilidad Pública es el estudio de la Hacienda Pública desde el punto de vista de su organización, gestión y control, mientras que la Contabilidad del Estado o Contabilidad Gubernamental es el sistema de información contable de naturaleza financiera, patrimonial y económica que produce datos útiles para la toma de decisiones por parte de los órganos del Estado y sus funcionarios, el control de la ciudadanía y sus representantes, como así también el que compete a los órganos específicos instituidos para ello. (2008, pág. 11)

Preferimos la denominación “Contabilidad Gubernamental”, ya que la de “Contabilidad del Estado” puede asimilarse, erróneamente a la Contabilidad Pública, se recurre ahora a Alfredo Le Pera:

El mismo autor (Zaccaría⁶) ha puesto de manifiesto que a menudo la denominación “*Contabilità di Stato*” induce a error a los profanos. Recuerda que la palabra *Contabilità* fue recibida del lenguaje referido al Sector Público, al inicio de los 800, del francés *comptabilité* que significa responsabilidad por la gestión de la cosa pública y no las cuentas públicas, aunque después ha sido asumida con este último significado técnico contable. (2007, pág. 18)

Sin embargo, lo dicho por Atchabahian sobre la Contabilidad Pública puede aplicarse a ambas:

La Contabilidad Pública es un conjunto de principios doctrinarios y de reglas técnicas que rigen la gestión administrativa-económica de la hacienda pública; más, para que dichos principios y reglas tengan eficacia plena en la práctica, es necesario transformarlos en normas jurídicas. (2013, 2° edición, pág. 5)

De esta forma, la determinación normativa convierte los principios y reglas técnicas en normas de derecho, otorgándole carácter coercitivo, obligando a los funcionarios públicos a ajustar su conducta a ellas, como amplía el autor recién mencionado, “Los principios doctrinarios se transforman así, con vistas a la actividad financiero-patrimonial de los estados modernos, en mandatos legales y en relaciones jurídicas de derecho público” (Atchabahian, 2013, 2° edición, pág. 12).

6 Giovanni Zaccaría, Universidad de Roma, “Corso di Contabilità di Stato”, Stamperia Nazionale Roma, 1967, citado por Le Pera, página 18.

Ahora bien, la Contabilidad Gubernamental, como segmento contable, cuenta con varios subsegmentos⁷, la de propósito general, la del presupuesto, la de costos, etc. De tal forma, que deben diferenciarse las operaciones consideradas por el Presupuesto y las consideradas por la Contabilidad de propósito general, la que registra todas las operaciones autorizadas por el Presupuesto en su etapa de devengado y posterior pago para los gastos y aplicaciones y de percibido para los recursos y fuentes, pero, además, las operaciones que, aunque no estén incluidas en el Presupuesto, afecten o puedan afectar el Patrimonio de las entidades públicas, por ejemplo, todas aquellas que no tengan efectos financieros directos (es decir, que no originen un ingreso o egreso de efectivo o equivalentes), como, por ejemplo, las depreciaciones, ya que, en definitiva, el Presupuesto es financiero y la Contabilidad de propósito general es económica.

Tradicionalmente, la doctrina de la Contabilidad Pública distinguía entre Contabilidad Preventiva (la de la formulación presupuestaria), la Contabilidad Ejecutiva (la de la ejecución del Presupuesto y sus consecuencias) y la Contabilidad Crítica (referida al Control y su Responsabilidad). La Contabilidad Ejecutiva se dividía en Ejecutiva Financiera (que comprendía la Contabilidad de la Ejecución del Presupuesto y la de los Movimientos de Fondos) y la Ejecutiva Patrimonial (que incluía la llamada Contabilidad del Patrimonio, que hoy denominaremos de Bienes o de Inventario, y la de la Deuda Pública).

Muchos años antes de la sanción de la Ley nacional 24156, algunos exponentes de la profesión contable abogaban por la integración de la llamada Contabilidad Ejecutiva. De tal forma que, la Reforma de Administración Financiera de la Ley nacional 24156 lo hizo realidad, al establecer que las transacciones y operaciones, sean esta de tipo presupuestario, económico, financiero, patrimonial, etc., debían estar integradas en un único sistema contable, abandonando el anterior sistema de contabilidad por ramas para pasar a un sistema integrado,

⁷ Hay quienes consideran que son segmentos separados aplicados a otro tipo de entidades, las gubernamentales.

automatizado mediante la matriz de conversión y en donde las operaciones se registren una sola vez y ofrezcan todas las salidas de información que se requieran (única forma de demostrar la “integración”) y aplicando en la Contabilidad de propósito general o Financiera la técnica de la partida doble.

Corresponde aquí hacer una diferenciación, ya se ha mencionado que el Presupuesto es “financiero” (Licciardo, 2000, pág. 61), ya que sólo incluye operaciones con efectos financieros o dinerarios. En consecuencia, en la perspectiva tradicional de la Contabilidad Pública, la ejecución presupuestaria se registraba en la llamada Contabilidad Ejecutiva Financiera que, sin embargo, era una Contabilidad por Ramas y no una Contabilidad integral de propósito general. Debe destacarse que decimos que una Contabilidad es integral por su carácter abarcador que incluye flujos y existencias y que refleja los aspectos económicos y financieros que afecten o puedan afectar el Patrimonio Neto de una entidad y que decimos integrado en referencia a su articulación e interacción con los procesos administrativos. En síntesis, una Contabilidad por ramas podría estar integrada, pero, por definición, no puede ser integral. Pero, en el ámbito de la Contabilidad privada, se llama Contabilidad Financiera a la antes llamada Contabilidad Patrimonial (que no debe confundirse con la rama Contabilidad Ejecutiva Patrimonial de la Contabilidad Pública tradicional que solo registraba inventarios, la materia administrable, y no Patrimonios Netos) o Contabilidad de Acumulación o actualmente Contabilidad de propósito general. A esta última se hará referencia de aquí en adelante cuando se utilice la denominación “Contabilidad Financiera”.

Ahora bien, el registro contable de la ejecución del Presupuesto incluye cuestiones que no son consideradas por la Contabilidad Financiera, como el otorgamiento de los créditos presupuestarios, sus modificaciones y sus compromisos, operaciones que se reconocen en registros de partida simple que dan lugar a los reportes de Ejecución Presupuestaria tal cual hoy los conocemos y que se basan en el sistema de administración y finanzas de los cameralistas alemanes de los

siglos XVI al XVIII⁸, lo que confirma lo dicho por García Casella en el sentido de que “no puede ser supuesto básico de la disciplina la manera de registrar transacciones por un método exclusivo de registración llamado Partida Doble” (2017, pág. 30). La vinculación entre el registro de la ejecución del Presupuesto y el registro de la Contabilidad Financiera se concreta en el momento del devengado, que es cuando se produce la modificación patrimonial, sea cualitativa o permutativa o sea cuantitativa o modificativa y que también es cuando se da por ejecutado el presupuesto de gastos. Por supuesto que considerar ejecutado el presupuesto en el momento del devengado y no del compromiso no significa dejar de lado el control del crédito al momento del compromiso y de las competencias otorgadas, sino reconocer la realidad económica y el impacto del devengado en los patrimonios públicos⁹.

En consecuencia, si hablamos de Contabilidad Gubernamental en un sentido estricto, se trata de la Contabilidad Financiera o de propósito general aplicada en el Gobierno, aunque, siguiendo a García Casella, este es un segmento particular. Pero si nos preguntamos cuál es su particularidad, es el Presupuesto y, adosado a su registro específico, la matriz de conversión, su técnica de registro no es la partida doble tradicional, sino una partida doble que se genera en matrices de conversión presupuestaria (salvo los registros sin vinculación presupuestaria).

Pero la amplia variedad de funciones desarrolladas por el Estado y comprendidas en la Contabilidad Gubernamental, en su sentido amplio, permite el desarrollo de diferentes subsegmentos contables, virtud necesaria no solo por la amplitud y variedad de operaciones realizadas por el Estado sino también porque “no existe información contable multipropósito” (Pahlen Acuña, 2004, pág. 151). De esta for-

8 La llamada “primera escuela de administración pública” o “la ciencia de la burocracia”.

9 De hecho, tanto el Compromiso como el Devengado afectan al Crédito Presupuestario, pero, mientras el primero lo restringe, el segundo, que es una etapa necesariamente posterior al Compromiso (ya que el gasto es de ejecución en etapas sucesivas), no solo lo da por ejecutado sino también afecta al Patrimonio.

ma, puede, sin dejar de cumplir con el principio de registro único –piedra de toque de un sistema integrado-, albergar diversos “subsistemas contables” como el de Contabilidad del Presupuesto y de Contabilidad Financiera principalmente, pero también de Costos o vinculada a fines particulares de la Tesorería en la aplicación del sistema de Cuenta Única del Tesoro (las Cuentas Escriturales) o en la conversión y agrupamiento de conceptos para la Programación Financiera y los Presupuestos de Caja.

Los dos mencionados en primer término (Contabilidad del Presupuesto y Financiera o de propósito general), no siempre coinciden en el procesamiento de los datos y en la consideración de cada transacción, ya que aplican diferentes modelos contables, por lo que ofrecen diferentes resultados.

Así, por ejemplo, el Plan de Cuentas de la Contabilidad Financiera se vincula en general con el Presupuesto de Gastos mediante el Clasificador por Objeto del Gasto y con el Cálculo de Recursos a través del Clasificador por Rubro de Recursos, pero en el tratamiento de ciertos Gastos vinculados a Proyectos de Inversión, el tratamiento de la Contabilidad Financiera se acerca al Clasificador Económico, que los considera ciertos Gastos que por su naturaleza serían Corrientes como de Capital, y, por lo tanto, los activa. Lo que viene a confirmar lo que hace ya más de cuarenta años se anunciaba en el ámbito privado respecto del alejamiento de la Contabilidad del Derecho y su acercamiento a la Economía en el célebre “Replanteo de la Técnica Contable” (Fortini, 1980), lo que ya se había manifestado a principios de los ‘70 en el ámbito público en unas Jornadas de Presupuesto por Programa del Consejo Federal de Inversiones, en donde se enfrentaban una nueva corriente “economicista” y la corriente jurídica tradicional, tal cual lo describe Schweinheim:

En esas Jornadas se manifestaron las disputas entre dos grupos con concepciones enfrentadas sobre la contabilidad y el presupuesto público. La corriente representada por el

pensamiento de Le Pera y la corriente jurídica tradicional del presupuesto a la cual adscribía la Secretaría de Hacienda y la Dirección de Presupuesto de la Nación, representada por Cayetano Licciardo. (Schweinheim).

Esto es así porque es evidente que ambos subsegmentos persiguen objetivos diferentes, mientras el Registro Presupuestario, entre otras finalidades, busca determinar la suficiencia de los Recursos para financiar los Gastos, la Contabilidad de propósito general busca, entre otros objetivos, determinar las modificaciones al Patrimonio público, ya que en el Presupuesto no hay acumulación, por lo que ambos subsegmentos (o subsistemas) ofrecen resultados diferentes, lo que es natural, dados que responden a diferentes necesidades de información y a diferentes modelos contables.

Ahora bien, el elemento central de la Administración Pública, es el Presupuesto, cuya ley anual es la demostración concreta de la vigencia del régimen republicano y del ejercicio práctico de la división del poder. Esta afirmación no es contemplada taxativamente ni por la Ley nacional ni por la Ley de la Provincia de Buenos Aires¹⁰, a lo que debe agregarse que así como el Presupuesto es el elemento organizador de la Administración Financiera, el Sistema Contable es “el integrador de la información provista por el resto de los sistemas” (Las Heras, 2018, pág. 148), independientemente de los requisitos de información propios de cada uno de los restantes sistemas¹¹.

10 Si lo hace la Ley 70 de la CABA que en su art. 27 afirma que “a efectos de la reglamentación se establece que debe considerarse al Sistema Presupuestario como base de la arquitectura de los demás sistemas”, definición que amplía su Decreto Reglamentario (1000/99) al aclarar que la referencia es respecto a “los demás sistemas de administración financiera”.

11 El Programa de Reforma de Administración Financiera Gubernamental de la Secretaría de Hacienda de la Nación (1992) ya reconocía en 1992 que “la contabilidad es el sistema integrado de información financiera”, página 29.

Evolución conceptual de la Ley de Contabilidad Pública a la Ley de Administración Financiera y Control

Tradicionalmente se entendió a la Administración Financiera Pública como la administración de la actividad financiera del Estado y a esta como el proceso de obtención de recursos y ejecución de gastos, una visión claramente financiera, para lo cual alcanza con una contabilidad de presupuesto que verifique la suficiencia de los recursos para solventar los gastos y, eventualmente, el destino de los excedentes (aplicaciones) y la procedencia del financiamiento de las insuficiencias (fuentes).

Sin embargo, la visión productiva de la Hacienda Pública y la de la Administración Pública, como sistémica y enfocada en procesos, ya era difundida desde hacía tiempo por autores como Matus, Makón y Arrieche, quienes, ya en 1979, sostenían que el presupuesto por programas, como expresión de la producción pública, es el plano en que la enumeración y definición de los productos hace posible la asignación previa y específica de los recursos para lograrlos (1979, p. 18). También afirmaban que:

“Desde este punto de vista, el presupuesto es un medio para prever y decidir la producción que se va a realizar en un período determinado, así como para asignar formalmente los recursos que esa producción exige en la praxis de una institución” (1979, p. 17).

También hay que recordar los intentos en Córdoba, Mendoza, Río Negro y el Municipio de Gral. Pueyrredón de la Provincia de Buenos Aires entre otros, y la difusión infatigable de la técnica del presupuesto por programas por parte de algunos expertos, luego reconocidos. A esta visión de la producción se le agregaron dos herramientas fundamentales, una conceptual, la visión sistémica, y otra fáctica, la revolución tecnológica. Por ello, basado entre otros en Martini (2015), se sostiene la visión sistémica implicó pasar de una visión rígida de

la Administración a una visión dinámica, de una administración organizada a través de órganos instaurados por un régimen que les fija funciones (tal cual se definía en la doctrina tradicional) a una administración (que sin desconocer la legalidad) se organiza desde un punto de vista sistémico en donde los operadores ejecutan procesos; así, se pasa de lo vertical, aislado y formal a lo horizontal, fluyente y sustancial.

El SIMAFAL (Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera para América Latina), elaborado por la Agencia para el Desarrollo Internacional en 1991, reunió a la visión productiva con la visión sistémica, identificando, integrando e interrelacionando “Sistemas Institucionales” (áreas de gobierno, el clasificador Institucional) que prestan servicios públicos reunidos en “Sistemas Sustantivos” (los fines del Estado, los clasificadores por Finalidad y Función y por Categoría Programática), asistidos por “Sistemas Adjetivos” (que proveen recursos financieros y reales, el clasificador por Objeto del Gasto), todo ello gestionado por los llamados Sistemas de Administración Financiera y Sistemas de Administración de los Recursos Reales, integrados e interrelacionados entre sí, dotando de consistencia y coherencia a todo el conjunto.

El entrecruzamiento de sistemas verticales como los institucionales y sustantivos con sistemas horizontales como los adjetivos, como un tejido, favorece que los procesos horizontales (entrada, procesamiento y salida) se repiten para cada servicio público, permitiendo tanto la retroalimentación como el análisis y la síntesis sistémica, dando lugar a la “centralización normativa y descentralización operativa”, (Makón, 1999) y (Las Heras, 2018).

Las concepciones derivadas de la visión productiva de la Hacienda Pública y de la visión sistémica de la Administración Pública requirieron, para su concreción, del desarrollo tecnológico para hacerse realidad, hubo que esperar a la revolución de las tecnologías de la información y las comunicaciones. Siendo estos cambios factibles, en nuestro país, hubo que aguardar a que la Reforma de Administración

Financiera, iniciada en 1992 en Nación, los aplicara con la sanción de la Ley 24156 que diera lugar a la Reforma de Administración Financiera y sus sucesivas etapas de desarrollo (Uña, 2012).

Deben mencionarse importantes aportes en la perspectiva privada, como los realizados a principios de los '90 del siglo pasado por Hammer y Champy (1994) y por Senge (1994), este último aplicando a las organizaciones la Teoría General de Sistemas de Von Bertalanffy, y luego por Ackoff (2000). Sin embargo, el Estado no es una empresa, la Administración Financiera Pública no es lo mismo que la Privada y la Contabilidad de propósito general del gobierno tiene complicaciones adicionales respecto de la misma Contabilidad del sector privado¹². A su vez, la Contabilidad tiene relaciones de Complementariedad con la Economía y la Administración Financiera Pública las tiene con las Finanzas Públicas y la Economía del Sector Público.

En cuanto a la Contabilidad de propósito general del gobierno, si bien la ecuación contable básica está equilibrada (forzosamente por la simple aplicación de la partida doble), el Gobierno tiene una restricción adicional, no todos los Activos son de libre disponibilidad, razón por la cual, aún en equilibrio cuantitativo puede no darse un “equilibrio cualitativo” dado el carácter inalienable, inembargable e imprescriptible de ciertos bienes que forman parte del Activo del Estado. Algo similar ocurre con los llamados “bienes de infraestructura”, son limitados en cuanto a su uso y, pueden no tener las restricciones legadas recién mencionadas, pero el carácter limitado de su uso puede volver inexistente su utilidad económica en caso de no ser necesarios. Finalmente, mientras las entidades privadas (al igual que las empresas de propiedad estatal) obtienen sus principales ingresos a partir del uso de su Activo; la Administración utiliza su Activo para la producción de bienes y servicios públicos, pero obtiene sus principales ingresos a partir de un intangible no reconocido contablemente, el poder del príncipe, esto es, su poder tributario. Finalmente, algunos de sus

12 Si bien no es propósito de este escrito entrar en estas disquisiciones, se considera que las primeras son más amplias y complejas que las segundas.

gastos están vinculados a sus Activos (como los servicios públicos a los inmuebles), así, en la Administración, los Activos justifican más gastos que ingresos.

En este sentido, debe destacarse la gran evolución de la Contabilidad Gubernamental en los últimos 30 años, que ha incorporado lo que se ha llamado un “subsegmento” de Contabilidad de propósito general, el que ha acompañado el cambio de paradigma que implicó la Administración Financiera Gubernamental¹³. Como parte fundamental de esta evolución debe mencionarse, el registro de la etapa del devengado, momento en que se modifica el Patrimonio de las entidades públicas, dándose la particularidad en el caso de la Provincia de Buenos Aires¹⁴ de que se registra en el momento en que se produce, con la recepción de bienes y obras, la conformidad de servicios, etc., y no en el momento de la liquidación y ordenamiento de pago o mandado a pagar, lo que hace más oportunos su registro y reconocimiento del pasivo resultante, a diferencia del caso nacional que registra el devengado con la emisión de la Orden de Pago, documento fundamental en el proceso administrativo y a fines del control pero que, evidentemente, no representa ni una etapa presupuestaria ni una modificación del patrimonio de la entidad.

Sin dejar de valorar el principio de legalidad que regula toda la actividad financiera pública, la consideración del presupuesto como ejecutado en el momento del devengado implicó que el criterio económico reemplazara al jurídico en términos de ejecución presupuestaria, dando relevancia en el análisis a la Economía y la Contabilidad, y se pasara de la ejecución presupuestaria de los gastos por el compromiso (llamado también “modelo de competencia”) a la ejecución por el devengado (al que se puede llamar “modelo económico”), en otras palabras, se pasó de un criterio exclusivamente legalista o de

13 Jocosamente Prina (2011) señaló entonces que tras 504 años de publicada la “Summa” de Pacioli (primer texto publicado después de la invención de la imprenta con la descripción de la técnica de la partida doble), la partida doble y la Contabilidad Financiera llegaron en 1998 a la Contaduría de la CABA.

14 Al igual que en el caso de la CABA.

vigilancia del cumplimiento de la legalidad a uno mixto que considere también la cuestión material o económica (Las Heras, 2018, pág. Cap. 4), dando lugar no solo a un mejor reconocimiento y evaluación de los pasivos sino también al cálculo del costo pleno o completo (Premchand, 1995, pág. Cap. 2).

De esta forma, sin dejar de lado el cumplimiento de las normas, se produce información útil para la toma de decisiones y la mejor gestión, lo que se alinea con las nuevas concepciones del control interno, a la vez que favorece la evaluación de la eficacia y la eficiencia. Así, al cumplimiento de la legalidad se le agrega un examen de la legitimidad de ejercicio, aunque debe decirse que, aún la más tradicional doctrina, sin dejar de sostener al control como esencia de la Contabilidad Pública, asume las múltiples funciones de la Contabilidad (Atchabahian, 2013, 2° edición).

En síntesis, se afirma que el sistema contable gubernamental es un sistema integrado, horizontal o transversal a las organizaciones, compuesto de principios, normas, órganos y procedimientos técnicos, que brinda información de diversa naturaleza según el subsegmento de que trate, que permite la rendición de cuentas y que opera aplicaciones que impactan en una base de datos, todas definidas para satisfacer la teoría contable, en donde la palabra “sistema” excede a la tecnología informática, aplicado a un conjunto entrelazado y ordenado de elementos que contribuyen a un objeto.

Por otra parte, la consolidación de la herramienta informática en uso en la Provincia de Buenos Aires (SIGAF) ofrece la oportunidad de mejorar la gestión pública, brindar información útil para la toma de decisiones y automatizar, de forma generalizada, la aplicación de controles y la realización de los registros pertinentes.

Más allá de estas disquisiciones, no hay mejor final para esta parte más teórica que hacer nuestras las palabras de Miguel A. Bolívar:

“Todos los actos relativos a la gestión del presupuesto y del patrimonio deben realizarse por medio de documentos, registrarse en libros de contabilidad y reflejarse en cuentas. La Hacienda del Estado es dependiente, sus administradores obran en nombre del pueblo. Por ello, deben documentar sus actos, registrarlos contablemente y compilar la información contable de manera tal que puedan presentarse estados contables” (2012, pp. 584-585).

La Ley 13767 y su Decreto Reglamentario

Como ya se mencionó, la Ley 13767 parece por momentos seguir a la Ley Nacional 24156 en sus definiciones generales y por otros momentos parece tomar como referencia a la anterior Ley de Contabilidad, especialmente en las dos cuestiones de la incumbencia de la Contaduría General en la normativa, el Subsistema Contable y el Sistema de Control Interno. Esto es un problema importante, porque la mezcla de dos modelos le resta consistencia y coherencia a la norma provincial, a la vez que ha exigido un esfuerzo interpretativo del organismo, especialmente al implementar un sistema informático imbuido de los nuevos conceptos.

Sin embargo, dada la influencia que la Ley 24156 ha tenido tanto al interior de nuestro país como en otros países de Latinoamérica, lo que constituye en sí mismo un homenaje a la norma nacional y a Marcos Makón y Ricardo Gutiérrez, sus impulsores e implementadores, es que la tomaremos como guía para la evaluación de la norma provincial, ya que es gracias a la Ley 24156, en cuyos conceptos se ha desarrollado la Administración Financiera Gubernamental.

La cuestión del alcance

El alcance definido por la Ley para todo el sistema es deficitario en general y, también en particular, para el subsistema contable¹⁵. En este punto se revisará especialmente lo referente al subsistema contable que, al igual que en el caso nacional, es el más afectado por esta materia. La Ley refiere al Estado de diferentes formas, lo que supone diferentes alcances. Por empezar, el artículo 1° se refiere a la Administración General del Estado Provincial y el artículo 2 al Estado provincial, con lo cual podría entenderse que son lo mismo. A su vez, el artículo 4 habla de registros, control y procedimientos del Sector Público Provincial como responsabilidad de sus órganos superiores.

En cuanto al artículo 8, señala a la administración pública provincial, conformada por la administración central y las entidades descentralizadas; las empresas y sociedades del Estado provincial y los fondos fiduciarios como los integrantes del Sector Público Provincial; de lo que debe destacarse que no hay entes excluidos como en el caso nacional¹⁶. El artículo 9, a su vez, define a las entidades, pero no identifica a las Jurisdicciones, con lo cual no se puede saber aquí si los otros poderes son considerados por la Ley como Jurisdicciones o Entidades.

Gordillo (2013) plantea la diferencia entre las entidades administrativas y las empresariales, y luego divide a las primeras en entidades de propósito general y entidades de propósitos específicos. Más allá de que la Ley Nacional considera Jurisdicciones a los otros poderes, de acuerdo a lo antedicho, los otros poderes tienen fines específicos, mientras que el Poder Ejecutivo tiene fines generales y cuenta con diferentes Jurisdicciones que desarrollan fines específicos. Por todo esto, se considera que los otros poderes son entes contables separados que forman parte de la Administración Central del Gobierno Provin-

15 Para una consideración más detallada del alcance, ver el Capítulo de Control Interno.

16 Lo cual se considera correcto en el caso de las Universidades Nacionales, no así en organismos descentralizados como la AFIP o el INCAA.

cial, con sus consecuencias contables, tanto en su propia Contabilidad como en lo que se vincula con el proceso de consolidación¹⁷.

En el Título II sobre el Subsistema Presupuestario, Capítulo I “Disposiciones Generales y Organización del Subsistema”, la Sección I sobre Normas Técnicas comunes en sus artículos 14 y 15, las establecen para el Sector Público Provincial y los Poderes Legislativo y Judicial; mientras que la Sección II sobre Organización del Subsistema, en su artículo 18, determina que está integrado por el Sector Público Provincial. En el Capítulo II “Del Presupuesto de la Administración Pública Provincial”, la Sección III sobre “la ejecución del presupuesto” en su artículo 32 establece las obligaciones de registro para el Sector Público Provincial y en la Sección IV sobre el “cierre de cuentas” en el artículo 41 del Decreto Reglamentario se establece que “Se considerarán recursos del presupuesto vigente las contribuciones figurativas que provengan de gastos figurativos devengados por el Sector Público Provincial y de los Poderes Legislativo y Judicial.” Finalmente, en el Capítulo III “Del régimen presupuestario de las empresas y sociedades del Estado y fondos fiduciarios”, en su artículo 51 se determina que “el Poder Ejecutivo elevará a la Legislatura Provincial -conjuntamente con el proyecto de Presupuesto General- los presupuestos de las empresas y sociedades del Estado”, además, el Poder Ejecutivo provincial publicará en el Boletín Oficial “junto con el Presupuesto General, una síntesis de los presupuestos de las empresas y sociedades del Estado”.

Por su parte, el Clasificador Presupuestario Institucional, siguiendo al Manual de Cuentas Nacionales (Sistema de Cuentas Nacionales 2008, 2024), que aplica una definición económica y presupuestaria del Sector Público, incorpora al Poder Legislativo y al Judicial a la Administración Central.

Del Título IV sobre el Subsistema de Tesorería, debe mencionarse el artículo 69 de la Ley que le otorga a la Tesorería General de la Provincia la competencia de “dictar normas sobre remisión de infor-

¹⁷ Esto se puso en práctica al momento de la implementación del SIGAF (el Sistema Integrado de Administración Financiera de la Provincia).

mación y documentación de pago y sobre plazos de pago, a las que deberán ajustarse los servicios administrativos de la Administración Central de los Poderes del Estado y de las entidades descentralizadas”. Por su parte, el mismo artículo del Decreto Reglamentario define en sus incisos 1 y 7 que los otros poderes integran la Administración General del Estado Provincial¹⁸.

Se llega así al Título V sobre el Subsistema de Contabilidad Gubernamental. En su artículo 84 define que el alcance del subsistema es el Estado Provincial, su artículo reglamentario lo establece en la Administración General del Estado Provincial. A continuación, el artículo 85 define como objeto del subsistema el registro de las transacciones de los “Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial y de las entidades”, pero su artículo reglamentario restringe el objeto a “las jurisdicciones y entidades del sector público provincial”, aunque sí mantiene la Contaduría General la potestad de definir “los aspectos legales del soporte documental de los actos administrativos-financieros del Sector Público Provincial y de los Poderes Legislativos y Judicial”. El artículo 87 de la Ley mantiene el alcance de la Contaduría General como responsable del subsistema en el Sector Público Provincial, lo mismo que el artículo 99 sobre compensaciones intergubernamentales. El artículo 90 mantiene esta última definición respecto de las competencias de la Contaduría General, pero en su artículo reglamentario, define como componentes de la Cuenta General los Estados Contables de propósito general y el Estado de Situación del Tesoro de la Administración Pública Provincial, por otra parte, son también componentes de la Cuenta General los Estados de Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos, la Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento y el Estado de Situación de la Deuda Pública Provincial de la Administración General del Estado Provincial, (incluyendo las empresas y fondos com-

18 El inciso 1 reza que “se hallan a su cargo los ingresos de la Administración General del Estado Provincial, excepto los ingresos de los Poderes y Entidades que no se encuentren incorporados al Sistema de Cuenta Única del Tesoro.”. El inciso 7 reza que “la Tesorería General de la Provincia podrá solicitar a los Poderes y otras Entidades que integran la Administración General del Estado Provincial”.

prendidos en los incisos b) y c) del Artículo 8 de la Ley N° 13767), el artículo 100 sobre la rendición de cuentas y la Cuenta General no agrega mayores precisiones acerca del alcance. El artículo 98 fija un plazo para la presentación a la Contaduría General de los Estados Contables Financieros por parte de las entidades del Sector Público Provincial, excluida la Administración central; el reglamentario lo complementa refiriéndose a los “organismos y Poderes no comprendidos en el artículo 98 de la Ley 13767”.

Cuestiones incluidas en el Título V del Subsistema de Contabilidad

El Título V de la Ley trata sobre el Subsistema de Contabilidad Gubernamental. En sus primeros artículos sigue, en general, a la norma nacional. Así, el artículo 84 reitera la definición sistémica del artículo 85 de la norma nacional, salvo al referirse, al final, al patrimonio “de las entidades públicas” en la norma nacional y “del Estado Provincial” en la Ley 13767. No menciona las operaciones de índole presupuestaria, pero como éstas pueden afectar el Patrimonio de las entidades, se las entiende incluidas. Su artículo reglamentario se refiere a la “Administración General del Estado Provincial”, alimentando desde su inicio la confusión respecto del alcance de cada artículo de la Ley.

El artículo 85 trata sobre el objeto del subsistema, enumera registrar todas las transacciones, producir información financiera para conocimiento público y para la toma de decisiones y para terceros, y presentar la información y su documentación de respaldo de forma de facilitar el control. En general es similar a la nacional, aunque esta se refiere en su inciso a) a la situación económico financiera de las jurisdicciones y entidades (en alusión a la definición del artículo 9) mientras que la norma provincial se refiere a la situación económico financiera de los Poderes y de las entidades (como si aquellos no lo fueran). En el inciso b) la norma provincial incorpora entre los destinatarios de la información financiera que procese y produzca el sistema al “conocimiento público”, dando un paso adelante en la cuestión

de la transparencia, la norma nacional refiere a “terceros interesados” pero parece más directa y activa la referencia provincial. El inciso c) establece, en ambas normas, que la información contable y su documentación debe facilitar las tareas de control.

A partir de aquí se presentan diferencias en el artículo 85, pues la norma provincial incorpora los incisos d) “Verificar los balances de rendición de cuentas” y e) “Controlar la emisión de valores fiscales” que deberían ubicarse en el Título VI “Del Sistema de Control” de la Ley. El artículo termina dejando librado a la reglamentación la asignación de otras funciones, sin mencionar, como sí lo hace el equivalente artículo 86 de la Ley nacional, la relación con el Sistema de Cuentas Nacionales.

Se considera que el artículo correspondiente del Decreto Reglamentario es de fundamental importancia, como guía para la interpretación del sistema en sí y para la implementación del aplicativo informático que lo soporte. Menciona este artículo que el subsistema “registrará las transacciones de acuerdo con los siguientes lineamientos” y enumera el principio de registro único por el cual las operaciones se registran una sola vez y se obtienen todas las salidas de información necesarias, fortaleciendo el carácter de integral e integrado; que los asientos contables se “registrarán en cuentas patrimoniales y de resultado, en el marco de la teoría contable y según los principios de contabilidad generalmente aceptados, y basados en el método de registración de la partida doble” y que además, se utilizará en forma obligatoria el Plan de Cuentas Contables determinado por la Contaduría General de la Provincia. Continúa este artículo exigiendo que la información que se produzca “debe integrarse al sistema de cuentas nacionales”, corrigiendo un error que mencionaremos respecto del artículo 87 de la Ley. Finaliza otorgándole a la Contaduría la decisión sobre los aspectos legales del soporte documental de los actos administrativos-financieros del Sector Público Provincial y de los Poderes

Legislativos y Judicial, en concordancia con su rol de organismo de control interno¹⁹.

Continúa el artículo 86 de la Ley provincial, enumerando las características generales del subsistema. Comienza por enunciar que es “común, único y uniforme”, aunque no agrega, como su equivalente artículo 87 de la norma nacional que sea “aplicable a todos los organismos del sector público”. El inciso b) casi replica al nacional, estableciendo que el sistema “Permite integrar las informaciones presupuestarias, del Tesoro y patrimoniales de los organismos entre sí y, a su vez, con las cuentas provinciales” desconociendo que el Manual es de Cuentas Nacionales (Sistema de Cuentas Nacionales 2008). Esta referencia a la integración de Presupuesto, Tesoro y Patrimonio no debe tomarse como una definición de ramas contables, la sola idea de su integración deja de lado la vieja concepción de Contabilidad por ramas y pasa a un “sistema integrado”.

Los incisos c), d) y e) del artículo 86 de la Ley provincial replican a la norma nacional. Así el c) determina que el sistema contable “deberá exponer la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de las entidades públicas”, refiriendo aquí sí a las entidades públicas; el d) establece que debe orientarse “a determinar los costos de las operaciones públicas” y el e) enuncia que “debe estar basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables en el sector público”, reiterando aquí el error de la norma nacional respecto del alcance de las normas de la Contabilidad de propósito general.

El inciso c) refuerza la idea de Contabilidad de propósito general, que es una contabilidad integral e integrada. La cuestión de los Costos es imprescindible para determinar la eficiencia de la producción pública, ya que, si bien la decisión sobre la prestación de un bien o servicio estatal no deja de ser una decisión esencialmente política, eso no exime del mayor cuidado y la búsqueda de la eficiencia en el uso de los

19 En el ámbito nacional esta facultad le corresponde a la Sindicatura General de la Nación.

recursos públicos; y no puede hablarse de eficiencia en toda su magnitud sin informes de Costos, y el Costo es un concepto patrimonial, no presupuestario, por ello su requerimiento implica una Contabilidad de propósito general. El cálculo de costos tiene variados requerimientos, especialmente si se pretende hacer en forma sistémica, informatizada y cumpliendo con el “principio de registro único, con lo que su desarrollo trae ventajas adicionales en la mejora de los sistemas de administración. El cálculo de los Costos demanda registros tanto sobre la producción física como sobre los factores e insumos utilizados por cada Centro de Costos, por lo que requiere el involucramiento de todas sus áreas operativas.

Una segunda aclaración sobre los Costos, en el ámbito privado se habla de la Contabilidad de Gestión o Gerencial, que, como derivación de los estudios de Costos, entre cosas, proporciona Presupuestos (especialmente operativos). Por el contrario, en el ámbito de la administración pública, dada su diferente naturaleza, el Presupuesto es una institución separada que es la base de la arquitectura de toda la Administración Financiera, y es el registro de la ejecución presupuestaria una fuente de información (no la única) para que la Contabilidad genere información de Costos. Así, mientras en el ámbito privado la Contabilidad general proporciona información sobre el Presupuesto, en el ámbito de la administración pública es el Presupuesto el que proporciona información para la Contabilidad General. En otras palabras, se prefiere seguir utilizando la denominación Contabilidad de Costos en la administración pública para evitar confusiones ya que, en realidad, y tal cual lo afirma James Chan²⁰, el Presupuesto es la verdadera Contabilidad de Gestión de la Administración. Finalmente, en el ámbito privado, la Contabilidad de Costos (de Gestión) es información reservada de la entidad, mientras que en el ámbito público no existe esa reserva.

20 “This kind of accounting is called “management accounting” in business, and “budgetary accounting” in the public sector.” Traducción propia: “Este tipo de Contabilidad es llamada “Contabilidad Gerencial” en los negocios, y “Contabilidad Presupuestaria” en el sector público. (Chan, 2008, pág. 7).

En cuanto a la mención a principios y normas de contabilidad de aceptación general aplicables al Sector Público, debe aclararse que cuando en la jerga profesional del ámbito privado (la de mayor desarrollo contable) se mencionan normas, es con el concepto de estándar (nivel de calidad) y no de norma jurídica, pero en el ámbito público, norma es una norma jurídica y no un estándar técnico. Por ello, las normas serán tales cuando un acto administrativo así lo disponga, y siendo la Contaduría General quien dicta las normas contables, solo requieren la aceptación individual de quien está facultado para dictarlas. La referencia a la aceptación general es de uso en la actividad profesional privada o comercial para manifestar que la norma técnica fue sometida a un proceso de discusión y consenso dentro de la matrícula. En cuanto a su aplicación, mientras las normas de registro presupuestario aplican a todo el Sector Público, las de la Contabilidad Financiera solo lo hacen en la Administración.

Al igual que en el caso nacional, la reglamentación incluye una serie de definiciones, algunas de las cuales, no necesariamente deberían haberse incorporado justamente aquí. El referido artículo 86 del Decreto Reglamentario determina que los registros contables presupuestarios deberán permitir mostrar permanentemente la evolución y situación de la ejecución presupuestaria, lo que es correcto, pero agrega “El inventario valorizado de bienes físicos”, “Los movimientos de fondos, valores y demás activos y pasivos” y el “Detalle de las contingencias”, todos productos de la Contabilidad de propósito general pero no de la Contabilidad del Presupuesto. Agrega este artículo que “las empresas y fondos comprendidos en los incisos b) y c) del Artículo 8 de la Ley 13767 desarrollarán sus propios sistemas de contabilidad de acuerdo con los Principios de Contabilidad y Normas Generales y Particulares de Contabilidad para el Sector Público Provincial” en una nueva confusión, señalada en el párrafo anterior, entre Contabilidad de Presupuesto y Contabilidad de propósito general y entre Administración Pública y Sector Público²¹. Las empresas (in-

21 Para ampliar ver (Harbin, 2022).

dependientemente de quién sea su titular o accionista mayoritario) aplican las normas profesionales de aceptación general (aquí sí). El artículo finaliza aseverando que, en caso de no existir normas técnicas para la elaboración de los diferentes estados, “serán definidas por los Órganos Rectores de los diferentes subsistemas”, lo cual es confuso en algún caso y extraño en otro.

El artículo 87 define a la Contaduría General como el Órgano Rector del subsistema y, al igual que su equivalente de la norma nacional, repite el error ya mencionado respecto del alcance de la Contabilidad de propósito general -no del subsistema contable- en el Sector Público.

El decreto reglamentario reitera el error recién mencionado y, además, establece que la Contaduría General debe coordinar “el diseño de las bases de datos de los sistemas que utilice el Sector Público Provincial”, establecer y actualizar el Plan de Cuentas de la Contabilidad General del “Sector Público Provincial” (reiterando el error), “según los Principios de Contabilidad y Normas Generales y Particulares de Contabilidad para el Sector Público”, el que debe estar “debidamente relacionado con los clasificadores presupuestarios vigentes”²².

El artículo termina otorgando a la Contaduría General la facultad de determinar “las formalidades, características y metodologías de las registraciones que deberán efectuar las distintas jurisdicciones y entidades de la Provincia” (reiterando el error) y sus aspectos complementarios.

El artículo 88 define las condiciones para ser Contador General y Subcontador General. Encontrándose aquí diferencias sustanciales en las dos condiciones establecidas. Así, por un lado, mientras la norma nacional requiere “experiencia anterior en materia financiero-contable en el sector público, no inferior a cinco (5) años”, la norma provincial solicita “una antigüedad mínima de diez (10) años en el ejercicio de la profesión”, sin distinguir si es en el ámbito privado o público. Por otra parte, mientras para la norma nacional se demanda “título

22 Reiteramos aquí las críticas hechas más arriba sobre las confusiones respecto del alcance.

universitario de contador público”, para la norma provincial se precisa “título universitario de alguna carrera de Ciencias Económicas”.

Luego, ambas normas determinan que “el Contador General dictará el Reglamento interno de la Contaduría General” y “asignará funciones al Subcontador General”. Sin embargo, el artículo provincial aludido, el 89 de la Ley 13767, agrega dos cuestiones. La permanencia de la función de registro en forma centralizada en la Contaduría General, contrariando la concepción sistémica e integrada de la Administración Financiera que, se supone, condujo la redacción de la Ley (aunque cuando se sancionó ya había una amplia descentralización del registro). La otra cuestión que establece este artículo es que “no podrán ser designados los concursados civilmente, los que se encuentren en estado de quiebra, quienes estén inhibidos por deuda judicial exigible y quienes hayan sido condenados por delito doloso o inhabilitados para el ejercicio profesional en sede penal”, cuestión que no es privativa de estos dos cargos.

Posteriormente, el artículo 90 de la Ley enumera las competencias de la Contaduría General. Entre ellas, hay algunas referidas a su rol como organismo de control, los incisos c) y p); en la versión original también se encontraba el derogado inciso m) vinculado a su anterior rol como autoridad de aplicación en el Régimen de Contrataciones. Entre los restantes incisos, hay algunos que se inspiran en los del equivalente artículo 91 de la Ley nacional y otros que se agregan, se verán en ese orden.

Respecto de los que siguen la norma nacional, el inciso a) faculta a la Contaduría para dictar normas en materia de su competencia, lo que el inciso equivalente de la norma nacional amplia mencionando “la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables financieros a producir”; el decreto reglamentario amplía mencionando la aprobación de manuales, aunque con la intervención del órgano coordinador de los subsistemas, lo que de no estar bien precisado puede resultar excesivo. Vinculado y derivado de esta cuestión el inciso b) de la norma provincial agrega

la interpretación de las normas de la materia y el asesoramiento en dicho aspecto. Además, el inciso d) prescribe que la Contaduría cuide “que los sistemas contables que establezca puedan ser desarrollados e implementados por las entidades, conforme a su naturaleza jurídica, características operativas y requerimientos de información” similar al nacional. A continuación, el inciso e) autoriza a “asesorar y asistir técnicamente a todos los organismos del Sector Público Provincial, en la implementación de las normas y metodologías que prescriba”, reiterando la competencia en el asesoramiento. Por su parte, el inciso j) dispone “el mantenimiento del archivo general de la documentación financiera de la Administración provincial” de acuerdo con la norma nacional.

Luego, el inciso f) del artículo 90 autoriza a instituir el registro contable primario de las actividades desarrolladas en el Sector Público, utilizando la denominación de “dependencias” de la Administración Central en donde la norma nacional utiliza correctamente las denominaciones de jurisdicciones y entidades. Posteriormente, el inciso g) le otorga a la Contaduría la competencia para “administrar el Sistema de Información Financiera que permanentemente permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativo, económico y financiero de la Administración central, de cada entidad descentralizada y de la Administración provincial en su conjunto”, en donde debe mencionarse que la norma nacional termina refiriéndose al Sector Público y no a la Administración Provincial, quizás porque la norma provincial confunda “sistema de información financiera” con “sistema contable”. El decreto reglamentario agrega el deber de la evaluación y actualización “tanto técnica como conceptualmente” del Subsistema de Contabilidad.

Por su parte, el inciso h) asigna la facultad de “elaborar las cuentas económicas del Sector Público Provincial, de acuerdo con el subsistema de cuentas provincial” (debió decir “nacional”, tal cual ya se ha comentado), en concordancia con el inciso g de la norma nacional; continua el inciso “consolidando datos de los servicios jurisdiccionales

les, realizando las operaciones de ajuste y cierre necesarias y producir anualmente los estados contable-financieros para su remisión al Tribunal de Cuentas de la Provincia” lo que se entiende debería decirse como complemento del inciso n) que dice: “Registrar las operaciones vinculadas con la gestión correspondiente a la Hacienda Pública”, de lo que se puede inferir una confusión entre la Contabilidad Nacional (macroeconómica) y la de propósito general, que son segmentos contables diferentes tal cual ya se señaló.

Esto es completado por el inciso i) y el inciso k) del artículo 90. En cuanto al inciso i), atribuye a la Contaduría la elaboración anual de la Cuenta General “en forma analítica y detallada” (no se entiende otra forma). Al respecto, el inciso i) del decreto reglamentario establece la competencia de procesar los datos, analizar la información producida y “registrar las operaciones complementarias y de ajuste necesarias a fin de elaborar los Estados Contables Consolidados; los Estados de Ejecución Presupuestaria y la Cuenta de Ahorro- Inversión - Financiamiento de la Administración Pública Provincial”, lo cual, en cierta forma, toma lo dicho por el recién mencionado inciso h) de la Ley, salvando por un lado esa aparente confusión entre segmentos contables y agregando Estados contables específicos a ser elaborados.

Continúa el inciso i) del decreto reglamentario enumerando los Estados a presentar, como mínimo, en la Cuenta General; ellos son el Estado de Situación Patrimonial Consolidada de la Administración Pública Provincial y de las empresas y fondos comprendidos en los incisos b) y c) del Artículo 8 de la Ley N° 13767; el Estado de Recursos y Gastos Corrientes de la Administración Pública Provincial, el Estado de Origen y Aplicación de Fondos de la Administración Pública Provincial (ya reemplazado en la doctrina y en la práctica privada por el Estado de Flujo de Efectivo), el Estado de Evolución del Patrimonio Neto de la Administración Pública Provincial, los Estados de Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos de la Administración General del Estado Provincial, (incluyendo las empresas y fondos comprendidos en los incisos b) y c) del Artículo 8° de la Ley 13767), la Cuenta

de Ahorro-Inversión-Financiamiento de la Administración General del Estado Provincial (incluyendo las empresas y fondos comprendidos en los incisos b) y c) del Artículo 8 de la Ley 13767), el Estado de Situación del Tesoro de la Administración Pública Provincial y el Estado de Situación de la Deuda Pública Provincial²³ de la totalidad de los organismos comprendidos en la Administración General del Estado Provincial, (incluyendo las empresas y fondos comprendidos en los incisos b) y c) del Artículo 8 de la Ley 13767).

En primer lugar, debe decirse que, así como en el caso nacional hay discrepancias entre los estados que producirá la Contaduría General según el artículo 87 del decreto reglamentario y los estados a presentar en la Cuenta de Inversión según el artículo 95 de la Ley, hay también aquí discrepancias entre los estados a presentar en la Cuenta General según el artículo 90 del decreto reglamentario y los mencionados en el artículo 100 de la Ley, siendo, en ambos casos y en nuestra opinión, de mejor factura la descripción del decreto reglamentario. En segundo lugar, parece que cuando el Decreto se refiere a la Administración General del Estado Provincial incluye a las empresas y fondos fiduciarios comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 8 de la Ley 13767.

Por su parte, el inciso k) ordena elevar dicha Cuenta General a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y al Tribunal de Cuentas; en Nación la Cuenta de Inversión se presenta al Congreso Nacional²⁴, ante lo cual el decreto reglamentario provincial establece la fecha del 15 de abril del año siguiente, en abierta colisión con el artículo 100 de la Ley, cuestión que se trata más abajo.

Además, debe mencionarse que, en concordancia con el Manual de Cuentas Nacionales, se consolidan las entidades de la Administración Pública y se integran los Patrimonios de las empresas públicas, que no se consolidan, además, por responder a diferentes modelos y

23 Estos dos últimos, rémoras del pasado, pues en realidad deben ser Anexos del Estado de Situación Patrimonial.

24 Para un comentario sobre la diferente denominación de la Cuenta (General o de Inversión) ver (Harbin, 2022).

estándares de reporte financiero. Ahora bien, ya se ha mencionado que la Ley, al igual que la norma nacional, no pone especial énfasis en la presentación de la ejecución presupuestaria de las entidades empresariales y fondos fiduciarios del Sector Público, aunque sí en la presentación de los Estados Contables de propósito general. La Contaduría General puede exigirlos porque la propia Ley la obliga a presentar la información en la Cuenta General; de hecho, se presentan los Estados Contables de Organismos Descentralizados, Entidades Empresariales y Fondos Fiduciarios.

En cuanto a los incisos que no se encuentran en el artículo equivalente de la norma nacional, el inciso o) atribuye la competencia de “centralizar la información técnica contable del Sector Público Provincial para la elaboración de los estados o informes que requieran los niveles superiores de gestión” reiterando cuestiones señaladas en párrafos anteriores, pero que agrega la facultad de la Contaduría de aplicar “las medidas de apremio previstas por el artículo 118 de la presente Ley” referido a rendición de cuentas y, por lo tanto, vinculado a las funciones de control que ejerce la Contaduría General. También está el inciso l) que plantea “coordinar con el Ministro de Economía el conjunto de procedimientos que permitan la mejor exposición de los sistemas de contabilidad, el registro sistemático de todas las transacciones, la presentación de la elaboración y procesamientos de la información económico financiera y las normas y metodologías que hagan a su mejor funcionamiento.”, lo que resulta en un tremendo error, pues desconoce las particularidades propias de la materia que ejerce la Contaduría General. Ni las competencias de la Tesorería General, ni las del Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público contienen disposiciones similares, el artículo 17 sobre las competencias de la Dirección Provincial de Presupuesto solo sostiene en su inciso b) que esta podrá “Formular y proponer al Ministro de Economía los lineamientos para la elaboración de los presupuestos del Sector Público Provincial”.

Finalmente, el inciso r), incorporado por la Ley 15225 sobre presupuesto general para el ejercicio 2021, agrega la posibilidad de efectuar diferentes ajustes en la contabilidad de Jurisdicciones y Entidades, en la medida en que cuenten con crédito presupuestario, sobre regularización por embargos sufridos en cuentas bancarias, para reflejar diferencias de cambio, por pagos de la Fiscalía de Estado en concepto de sentencias y gastos judiciales y por pagos de intereses moratorios por pagos fuera de término. Al respecto, hay que recordar que el inciso h) de la Ley y el inciso i) del Decreto Reglamentario, ya autorizaban a realizar “las operaciones de ajuste y cierre necesarias” para producir los estados contable-financieros para su remisión al Tribunal de Cuentas de la Provincia. El inciso finaliza asignando a las Direcciones de Administración, en los casos de regularización de diferencias de cotización que correspondan, la obligación de “registrar en el sistema de inventario de bienes en uso el incremento del valor contable de los bienes que se hubieran incorporado”, cuestión ya resuelta por el desarrollo informático como se verá más adelante.

Tras la lectura de los artículos 87 sobre rectoría de la Contaduría General sobre el Subsistema Contable y 90 sobre sus competencias, surge el siguiente interrogante. El artículo 94 del Decreto 1344/07, Reglamentario de la Ley 24156, le encarga a la Contaduría General de la Nación, la tarea de consolidar la información financiera del Sector Público Argentino, incluyendo, en caso de ser posible, similar información del Sector Público Municipal. En caso de pretenderse la agregación o consolidación contable del Sector Público Provincial y el Sector Público Municipal de la Provincia de Buenos Aires, ¿bajo qué normas contables se haría? Nada dice la normativa al respecto.²⁵

Luego, la Ley 13767 se separa aquí de la Ley Nacional, sosteniendo el antiguo y superado sistema de Contabilidad por ramas, originado en el Decreto Ley 23354 de 1956 y que fuera derogado, a nivel nacional, por la Ley 24156 sancionada en 1992. Así, una Contabilidad por

25 La intervención de la Contaduría General en las normas que regulan el sistema contable del RAFAM es sólo en su condición de órgano de control.

ramas no es, por definición integral (solo cubre algún aspecto), puede estar integrada a las operaciones, pero nada más.

La Ley entonces, en el artículo 91, señala que el registro de las operaciones estará integrado por dos sistemas, el Financiero compuesto por Presupuesto y Fondos y Valores, y el Patrimonial compuesto por Bienes del Estado y Deuda Pública, siguiendo la doctrina tradicional de mediados del siglo pasado expuesta en la sección 2 de este Capítulo. Además, el artículo finalizaba requiriendo los registros necesarios para los cargos y descargos por la rendición de cuentas de “fondos, valores, bienes o especies”²⁶ de propiedad del Estado. En los artículos siguientes, la Ley provincial define que va a registrar cada uno de estos sistemas.

El artículo 92 de la Ley plantea que la Contabilidad del Presupuesto registrará el cálculo y percepción de los recursos y, respecto de los gastos, los créditos de sanción²⁷ y sus modificaciones, los compromisos contraídos y los incluidos en órdenes de pago (ya hemos hecho nuestra crítica respecto de esto último). A su vez, el artículo 93 sostiene que la “Contabilidad de Fondos y Valores registrará las entradas y salidas del Tesoro, provengan o no de la ejecución del presupuesto”. En ambos casos, se define quién efectúa el registro analítico²⁸, en la primera las Direcciones de Administración y las Cajas Recaudadoras y en la segunda, la Tesorería General y los Organismos Descentralizados; en ambos casos, remitirán los “estados” correspondientes para que la Contaduría General efectúe asientos de resumen (con las posibilidades de error que ello implica) para “el reflejo centralizado de las operaciones”²⁹. El artículo 93 finaliza exigiendo la presentación a

26 En la misma antigua doctrina los Bienes se dividían en Efectos y Especies, siendo los últimos los de consumo inmediato y los primeros los que se mantenían en el tiempo y constituían bienes de uso.

27 En realidad, la Ley dice “créditos autorizados”, quizás porque en otras épocas (ver decreto-ley) no siempre la autorización implicaba la sanción de una ley.

28 La Ley lo llama analítico, que lo es, pero preferiríamos “registro primario” tal cual lo denomina el artículo 90.

29 Lo que le otorga su denominación al área correspondiente de la Contaduría General.

la Contaduría de documentación de respaldo y de control, cuestión vinculada a la función de control de la Contaduría General.

A continuación, el artículo 94 establece que “la Contabilidad de Bienes del Estado registrará las existencias y movimiento de los bienes, con especial determinación de los que ingresen al patrimonio por ejecución del presupuesto o por otros conceptos, de modo de hacer factible el mantenimiento de inventarios permanentes”. Por su parte, el artículo 95 determina que “la Contabilidad de Deuda Pública registrará las autorizaciones de emisión de los empréstitos u otras formas del uso del crédito, su negociación y circulación, separando la deuda consolidada de la flotante”, en dónde parece confundirse la Deuda Pública con la flotante, que es la del giro habitual de las jurisdicciones y entidades. El decreto reglamentario se refiere a los “Estados de la Deuda Pública que presenten las distintas jurisdicciones y entidades” en una clara referencia a la antigua práctica de asignar el endeudamiento a Jurisdicciones, antes de usar correctamente la Jurisdicción “Servicio de la Deuda” a fin de no diferenciar entre Jurisdicciones cuyos gastos se financian con recursos genuinos o con el endeudamiento, con la carga financiera que esa práctica aplicaba sobre las segundas.

El artículo 96 trata sobre los registros de cargos y descargos, cuestión que se abordará más abajo y en forma separada por sus particularidades.

El artículo 97 prescribe que la “Contaduría General confeccionará el plan de Cuentas y determinará los instrumentos y formas de registros”, lo cual es muy acertado, en el caso nacional, la referencia al Plan de Cuentas aparece en el Decreto Reglamentario, pero no en la Ley. A su vez, el artículo 99 reitera la fórmula nacional sobre la organización y operación de un sistema de compensación de deudas entre áreas del gobierno, lo cual, si se refiere al Poder Ejecutivo (e incluso también al Judicial) y los organismos descentralizados que dependen de él, está resuelto por la propia integración del sistema de administración financiera en uso.

Los artículos 98 y 100 se refieren al cierre del ejercicio y la presentación de la Cuenta General. El 98 determina que “dentro de los tres (3) meses de concluido el ejercicio financiero, las entidades del Sector Público Provincial, excluida la Administración central, deberán entregar a la Contaduría General de la Provincia los estados contables financieros del ejercicio anterior, con las notas y anexos que correspondan”. Cabe aquí mencionar dos cuestiones. Las empresas de propiedad estatal organizadas bajo formas reguladas por la Ley 19550 tienen cuatro meses para presentar sus Estados Contables, con lo cual, es muy difícil que estén en condiciones de hacerlo antes de ese plazo; la norma repite el error de la Ley nacional, que en ese caso fue salvado por el Decreto Reglamentario que faculta a la Secretaría de Hacienda de la Nación a determinar los plazos de presentación, lo que no ocurrió en el caso provincial. Además, como se verá, la fecha de presentación de la Cuenta General es también un obstáculo en este sentido. Por otra parte, la norma provincial, al igual que la Nacional, hace exclusión de la Administración Central, lo que sí es tratado por el Decreto Reglamentario, que faculta a la Contaduría General a fijar los plazos de presentación de “organismos y Poderes no comprendidos” en el artículo de la Ley, con lo que podría considerarse que los otros Poderes también son parte de la excluida Administración Central.

El artículo 100 establece que “la rendición de cuentas a la Legislatura se presentará dentro de los tres (3) primeros meses de las sesiones ordinarias”. Antes que nada, hay que decir que se considera que la rendición de cuentas comprende a la Cuenta General, pero la excede. Por un lado, porque cada expediente es parte de la rendición de cuentas. Por otro, porque la información de la ejecución presupuestaria tradicional ejerce el control crítico comparativo entre lo presupuestado y lo ejecutado y el correcto uso de los fondos públicos, tanto desde el punto de vista de la legalidad como de la economía y, en armonía con la visión de producción plasmada en el presupuesto por programas, permite el análisis de la eficacia. A su vez, la Contabilidad Financiera, permite conocer la situación patrimonial, económica y financiera de

los entes administrativos públicos y, en relación con los Costos y su desarrollo, la eficiencia de la administración.³⁰

En cuanto a la fecha de presentación de la Cuenta General, el artículo se refiere al 31 de mayo³¹, pero como la Ley del Tribunal de Cuentas establece el 15 de abril como fecha de presentación, se respeta esta última, lo cual es convalidado por el inciso k) del artículo 90 del decreto reglamentario. Al respecto hay que decir que, la norma del Tribunal de Cuentas está atrasada conceptualmente, esa fecha era posible cuando la Cuenta General no contenía Estados Contables Financieros que incluyan la participación en la propiedad de empresas, cuando esto se incorporó, esa fecha dejó de ser razonable³².

En cuanto al contenido de la Cuenta General, que como se adelantó, difiere de la enumeración incluida en el inciso i) del artículo 90 del decreto reglamentario, se mencionarán los elementos enumerados por el artículo 100 de acuerdo al orden de los sistemas enunciados en el artículo 91. Así, el artículo 100 comienza diferenciando el contenido en dos incisos, el a) referido a los componentes de los Estados de Ejecución del Presupuesto y el b) a la información adicional; como se verá en el inciso a) se incluye información que no es de carácter presupuestaria sino propia de la Contabilidad de propósito general, a la que el artículo no menciona, ni tampoco sus Estados Contables propios.

El inciso a) enumera entonces, respecto de los recursos y gastos, los objetos de registro del sistema de presupuesto según el artículo 92, a lo que agrega en el caso de los gastos los compromisos devengados y los residuos pasivos, lo que evidencia una absoluta inconsistencia y

30 Esta mirada ampliada del concepto de rendición de cuentas, puede provocar que, en otras Jurisdicciones argentinas, muchas veces se confunde la aprobación de la Cuenta de Inversión (es decir, si los números que presenta son imagen fiel de la realidad) con la aprobación de la gestión de gobierno, lo que demora el tratamiento legislativo de la Cuenta de Inversión.

31 Esta fecha permitiría la presentación de los Estados Contables por las entidades organizadas bajo la forma de empresa.

32 De hecho, la doctrina está analizando la división de la Cuenta de Inversión, adelantando la fecha de presentación de la devolución del Presupuesto mediante sus Estados Contables correspondientes y manteniendo la fecha del 30 de junio para los Estados Contables de propósito general.

desconocimiento de las características de dos diferentes modelos contables³³, y además los saldos de créditos no utilizados y las diferencias entre los recursos calculados y recaudados, dos elementos considerados especialmente en el modelo anterior.

La mención en ambos artículos a los Estados de Ejecución Presupuestaria reafirma al registro presupuestario como incumbencia del Subsistema Contable. Por otra parte, es importante que las planillas de ejecución presupuestaria hagan mención de la planilla de la Ley de Presupuesto a la que responden.

Continúa el artículo requiriendo la “Forma en que fueron aplicados los recursos respecto del destino para el que fueron previstos, detallando el monto de las afectaciones especiales con respecto a cada cuenta de ingreso”, artículo que no aclara si se refiere a los recursos afectados o a las Cuentas Especiales, otra rémora del viejo modelo³⁴. En el sub inciso 5 se requiere “con relación a la situación financiera: cuenta de resultados de la Administración central y de cada una de las entidades y el resultado consolidado de la Administración pública provincial”, y en el sub inciso 6 “los estados que muestren los movimientos y situación del Tesoro, con indicación de los valores activos, pasivos y el saldo”, el 6 seguramente como producto de la Contabilidad de Fondos y Valores mencionada en el artículo 93, mientras que el sub inciso 5 parece referirse a un Estado de Resultados de la Contabilidad de propósito general, por lo que deberían enumerarse los Estados Contables correspondientes que sí son mencionados por el artículo 90 del Reglamentario, salvo las Notas y Anexos³⁵.

Luego, dentro de este mismo inciso, la norma requiere en el sub inciso 7 la “situación de bienes del Estado, con indicación de las existencias al inicio del ejercicio, las variaciones producidas durante el mismo como resultado de la ejecución del presupuesto o por otros

33 Los residuos pasivos son propios de un modelo que considere que el presupuesto está ejecutado en la etapa del compromiso.

34 Hoy se ejecutan como programas presupuestarios.

35 Por otra parte, ¿para qué exigir la generación de Estados Contables que no se presentan?

conceptos y las existencias al cierre”, en correlación con el mencionado sistema de Contabilidad de Bienes del Estado del artículo 94. El sub inciso 4 exige “el estado actualizado a la fecha de cierre de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta”, en referencia a la Contabilidad de la Deuda Pública del artículo 95. Hay que reiterar que, en un modelo de Contabilidad de propósito general, los productos de las Contabilidades de Fondos y Valores, de Bienes y de la Deuda son Anexos a un Estado de Situación Patrimonial.

Finaliza el artículo con el inciso b) que determina que la Cuenta General contendrá además información sobre el grado de cumplimiento de los objetivos y metas, previstos en el Presupuesto y el “comportamiento de la ejecución del Presupuesto en términos de economía, eficiencia y eficacia”³⁶.

En comparación con la Ley Nacional debe señalarse la ausencia de referencias (además de los Estados Contables de propósito general) a informes de la gestión financiera consolidada del Sector Público (y comentarios al respecto), al comportamiento de los Costos de la producción pública³⁷ y a información sobre los responsables de fondos, valores y bienes³⁸.

El artículo reglamentario establece que “el Órgano Coordinador de los Subsistemas de la Administración Financiera establecerá las pautas para dar cumplimiento a lo establecido en el Artículo 100 de la Ley 13767”, en un nuevo ejemplo de condiciones ya cuestionadas.

De todas formas, queda claro que la Cuenta General, producto principal del subsistema contable excede en mucho la sola ejecución del presupuesto, debiendo permitir además no sólo el control de tipo administrativo (el de la inspección o fiscalización) sino incorporar a la práctica pública herramientas para el ejercicio del control de tipo

36 Ya se ha dicho que la cuestión de la eficiencia es más una problemática propia del estudio de Costos, que es un concepto patrimonial.

37 Siendo que la misma Ley en su artículo 86 inciso d) establece que el subsistema contable “debe estar orientado a determinar los costos de las operaciones públicas”.

38 Siendo que el artículo 91 de la Ley establece un registro específico para cargos y descargos.

directivo (el control como dominio o mando)³⁹, en palabras de Prina “la Contabilidad influye tanto en la conducta como en las decisiones” (Prina, 2011).

La Contabilidad de Responsables

El artículo 96 de la Ley establece que “los registros de cargos y descargos se llevarán como consecuencia de las contabilidades respectivas” y presentarán las responsabilidades emergentes de la puesta a disposición de los agentes públicos de fondos y valores por los que se deba rendir cuenta y de los bienes del Estado a cuyo cargo se encuentran, debiendo mantener actualizados los datos de dichos agentes. De la misma forma, las Direcciones de Administración de las Jurisdicciones y Entidades deberán llevar idénticos registros respecto de los obligados a rendir cuenta ante ellas.

Una clara forma de Control Contable en su concepción tradicional, es aquel que se refiere a la responsabilidad contable, el que da forma a la llamada “Contabilidad de Responsables”, método contable derivado de los antiguos sistemas de “Cargo y Data” aplicados en todo el mundo occidental⁴⁰, más cercanos al derecho que a la economía, especialmente en el caso español según su texto fundante⁴¹. Estos sistemas se utilizaban para la rendición de cuentas de los agentes ante el principal, pero no determinaban resultados, por lo que se utilizaron fundamentalmente por entidades sin ánimo de lucro, como las iglesias, universidades y hospitales, o en las monarquías para evaluar el destino de sus fondos. Su culminación no era un balance sino una rendición de cuentas, en el caso del Imperio Español, los agentes de la Real Hacienda rendían ante la Contaduría Mayor de Cuentas. Por ello

39 Ver Chapman. (2010, pág. 4).

40 Por ejemplo, *Charge and Discharge Method* en el área de habla inglesa, *Comptabilité en Charge et Décharge* en el área de habla francesa y *Sistema Contabile di Carico e Scarico* en Italia. (Hernández Esteve, 2013).

41 El “Tratado de Cuentas” del licenciado Diego del Castillo, natural de Molina, editado por primera vez en 1522. (Caunedo del Potro, 2003)

es que las cuentas se “nominalizaban” (no era “Caja” sino el nombre del cajero).

El Método de Cargo y Data era, originalmente, un método de partida simple, que funcionaba como un Mayor en donde se registraban las recepciones, los cargos, y las utilizaciones que se manifestaban en entregas, pagos o rendiciones, los descargos (Hernández Esteve, 2013). Esta contabilidad era de exclusivo uso interno, en donde se daba cuenta ante el principal de las operaciones realizadas por el agente administrador, en una época en que el principal, en la faz pública, era el monarca y no el pueblo, cuya aparición como actor principal daría lugar, etimológicamente, al carácter público de la información.

La necesidad de conocer el resultado de las operaciones, especialmente en las entidades comerciales, difundió el método de la partida doble. En consecuencia, el método de carga y data, vigente desde al menos el siglo XV, incorporó esa técnica de registro, difundida en España en el siglo XV (Villaluenga de Gracia, 2013 (16) (2)), en donde el cargo sería debitado y el descargo acreditado, de tal forma que el alcance o diferencia daría lugar al crédito si fuera a favor del principal y viceversa. De todas formas, el método de carga y data (más allá de su técnica de registro en partida doble) siguió siendo un método de control contable, por lo tanto, vinculado a la acepción de inspección, mientras que el método de la partida doble (y no su utilización como técnica de registro de los cargos y descargos) sería utilizada para conocer la marcha de los negocios. Además, no necesariamente coincidían, ya que las cuentas de lo que podríamos considerar un antecedente de la contabilidad de propósito general identificaban la naturaleza de las cuentas (fondos, bienes, valores) mientras que las cuentas de cargo identificaban al agente receptor, que podía recibir y tener a su cargo tanto fondos y valores como bienes (Pinto Bernal, 2020 (27) (1)).

Cuestiones incluidas en otros Títulos de la Ley 13767

Tanto la Ley como su Decreto Reglamentario definen cuestiones contables más allá del Título V “del Subsistema de Contabilidad Gubernamental”. En una visión general esto es así por la consideración registro presupuestario como parte integrante de la Contabilidad Gubernamental –sistema integrador por excelencia-, pero también en una visión más restringida por algunas de las disposiciones que se mencionan más abajo.

Hay una coincidencia, especialmente en sus enunciados generales, entre la Ley 13767 –que reemplazó en parte al Decreto-Ley 7764/71- y la Ley nacional 24156, que reemplazara con todos sus nuevos conceptos a la anterior normativa nacional, la llamada Ley de Contabilidad, el Decreto Ley 23354, del 31 de diciembre de 1956, ratificado por la ley 14467 de 1958. Coincidencia que, como se verá más abajo, no se sostiene completamente en las definiciones de diversos aspectos de la Ley, particularmente en lo que hace a la Contabilidad Gubernamental. Sin embargo, como la Ley provincial sí coincide en la parte de sus disposiciones generales, con sus definiciones y objetivos y que se incluyen en el Título I, con las que se aprecian en la Ley nacional, se considera que esa es la interpretación que debe hacerse de todo el sistema de Administración Financiera en general y de la parte específica de la Contabilidad de Gobierno en particular.

El artículo segundo de la Ley 13767 (en armonía con el artículo segundo de la Ley nacional 24156) amplía el alcance cuando afirma que la Administración Financiera hace posible, respecto de los recursos, “su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado provincial”. Esta definición, que podría denominarse teleológica, implica la producción de bienes y servicios (aun en su más mínima expresión, que otro sentido tendría la creación de un Estado), esto es, el carácter productivo de la Hacienda Pública. Ahora bien, la existencia de un propósito, medido en una producción determinada de bienes y servicios, autoriza el uso de recursos para lograrlos. Su producción

será eficaz si alcanza los objetivos pretendidos y será eficiente según la combinación productiva utilizada sea más o menos conveniente.

Por otra parte, el mismo artículo segundo de la Ley provincial, una vez más en coincidencia con la Ley nacional, comienza diciendo que “la Administración Financiera comprende el conjunto de subsistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos”, redacción que expresa el enfoque sistémico de la administración financiera.

Así, visión productiva de la Hacienda Pública y visión sistémica de la Administración Pública con enfoque en procesos definen los cambios conceptuales introducidos por la Administración Financiera, mientras que la revolución tecnológica aportó la factibilidad técnica.

El Decreto 3260/08 Reglamentario de la Ley 13767 define los principios que guiarán la gestión de la Administración Financiera. Cabe destacar aquí la palabra “gestión”, lo cual implica una visión determinada en dónde prevalece ese concepto, de tal forma que la gestión, preponderante, generará el registro, y no al revés.

En consecuencia, la gestión dará lugar, en el caso de los gastos, primero al registro del ejercicio de las competencias establecidas en el Presupuesto –de carácter jurídico-, luego al registro de los efectos económicos de la ejecución de ese Presupuesto en el Patrimonio –de carácter económico- y finalmente, concluida la ejecución presupuestaria, al pago de los pasivos que de esa ejecución surjan –de carácter financiero. Es una visión enfocada en los procesos. Procesos que parten del Presupuesto, su gestión y ejecución, los movimientos de fondos y los efectos de todo ello en el Patrimonio de las entidades públicas. Un proceso que no prescinde de la legalidad, sino que le agrega la realidad económica.

Volviendo al artículo segundo del Decreto 3260/08, los principios aludidos más arriba son los de “Transparencia y publicidad de los actos y resultados de la gestión” que son propios del régimen democrático y republicano, pues no se entiende este sin aquellos principios. Continúa el artículo segundo con la “Economía en el costo de las operaciones dirigidas tanto a la obtención como a la aplicación de

los recursos”, principio propio de la actividad financiera, ante el que hay que mencionar que los cambios en los regímenes de contrataciones (por ejemplo, tanto en el nacional como en el de la Provincia de Buenos Aires) que posibilitan que no se elija la oferta más económica sino la más conveniente ponen en crisis este principio, que requiere aclaraciones respecto de su mención general. Finalmente, el último principio menciona la “eficacia en el grado de cumplimiento de los objetivos y eficiencia en la relación costo-beneficio”, a las que ya nos hemos referido y que reafirman la visión productiva de la Hacienda Pública, lo que se relaciona tanto con el Clasificador Económico del Presupuesto y sus tres grandes cuentas, como con la necesidad de estudios de costos en la Administración Pública.

En cuanto a los objetivos en sí, los dos primeros son, según la Ley, los de “garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos” y de “sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del Sector Público Provincial”, que no se diferencian del texto de la Ley nacional y que reafirman lo dicho sobre la visión productiva de la Hacienda Pública y la visión sistémica de la Administración Pública.

El tercer objetivo de la Ley provincial es el de “desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero de la Provincia, para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas competentes”, que se diferencia de la norma nacional en que esta última agrega que la información oportuna y confiable también debe ser “útil para la dirección de las jurisdicciones y entidades” en una clara evolución, en el caso nacional, de la noción de control interno.

El cuarto objetivo se refiere a ciertas responsabilidades que se le asignan, en el caso provincial a “los órganos superiores del Sector Público Provincial”, cita borrosa, y, en el caso nacional a “la administración superior de cada jurisdicción o entidad” descripción mucho más precisa y que abona lo dicho respecto del control interno.

Entre las responsabilidades (obviamos la segunda, referida al sistema de control), está la de implementar y mantener “un subsistema contable adecuado a las necesidades del registro e información y acorde con su naturaleza jurídica y características operativas”, similar al precepto nacional, pero que debería especificarse a qué tipo de entidad se refiere ya que, en el caso de la Administración Pública, se entiende que el sistema contable y su soporte informático son proporcionados por la Contaduría General de la Provincia⁴². Cabe agregar que cuando se sancionó la Ley Nacional, el contexto era de urgencia presupuestaria e incipiente desarrollo técnico informático, con el paso del tiempo, la Contaduría General (asistida por el área de Informática) diseñó y desarrolló las aplicaciones informáticas que contienen el sistema contable, que fueron facilitadas a las jurisdicciones y entidades pertenecientes a la Administración Pública.

La otra responsabilidad asignada es la de implementar y mantener “Procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones” a lo que la Ley nacional agrega que las jurisdicciones y entidades son responsables de esos programas, proyectos y operaciones, lo que es absolutamente razonable ya que este punto se relaciona lógicamente con la visión moderna de control interno. Se entiende que la eficiencia o, mejor dicho, su evaluación, requiere de una Contabilidad de Costos.

En ambos casos, el artículo finaliza extendiendo la responsabilidad al “cumplimiento del requisito de contar con un personal calificado y suficiente para desempeñar con eficiencia las tareas que se le asignen en el marco de esta Ley”.

La Ley provincial se diferencia de la nacional en que esta última, al establecer sus objetivos, determina que esos objetivos “deben tenerse presentes, principalmente para su interpretación y reglamentación”,

42 Cuando se redactó la Ley nacional, no solo los Organismos Descentralizados sino también los Ministerios debían proveerse por sí sus propios sistemas contables.

cuestión no mencionada por la Ley provincial y que la hubiera dotado de mayor consistencia.

Continuando en el Título I “Disposiciones Generales”, los artículos 5 a 7 enumeran los cuatro sistemas básicos de Administración Financiera, que cada uno contará con un Órgano Rector y que el Ministerio de Economía los coordinará y supervisará. El artículo 7 del Decreto Reglamentario finaliza diciendo que “todas las disposiciones de los Órganos Rectores de los distintos subsistemas deberán ser dictadas con la previa intervención del Órgano Coordinador”, en lo que se considera una intromisión que, al carecer de mayores precisiones, puede ser excesiva. A su vez, el artículo 10 establece la concordancia del ejercicio financiero con el año calendario.

En cuanto a los artículos 8 y 9 acerca del alcance del Sector Público Provincial y de la norma, dada su importancia, ya han sido abordados en forma separada. Sí debe agregarse que las entidades organizadas bajo la forma de empresa son, de acuerdo a su naturaleza y realidad económica, antes que nada, empresas. Y esto tiene consecuencias, así sus sistemas contables, en el sentido estricto de la Contabilidad Financiera o de propósito general, aplican las normas dictadas por la profesión contable. De la misma forma que los plazos de entrega de sus Estados Contables Financieros, en los casos regidos por la Ley 19550 de Sociedades Comerciales, son de cuatro meses desde el cierre. Por lo tanto, la Contaduría General, Órgano Rector del Sistema Contable y facultado por ello a dictar las normas que lo establezcan y regulen no debe establecer normas, en estricto sentido contable financiero, aplicables a las empresas y similares, o, mejor aún, establecer que aplican las normas profesionales, limitando su función normativa al registro contable de la ejecución presupuestaria.

Estas caracterizaciones tienen importantes consecuencias contables, por empezar en la definición y aplicación de los modelos y normas contables, los criterios de reconocimiento, medición y exposición contable, la consolidación o integración de las entidades (consolidando cuenta a cuenta o integrando como inversión al patrimonio de las

controladas). Así, por ejemplo, Gonnet y Demaría destacan que el primer Marco Conceptual dictado para la Administración Pública en la Argentina, la Disposición 31/2003 de la Contaduría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -emitida por uno de los firmantes de este trabajo-, establece concretamente que las entidades estatales organizadas bajo la forma de empresa aplican, para su Contabilidad de propósito general, las normas profesionales (Gonnet, 2010, pág. 158). En cuanto a los Fondos Fiduciarios estatales, persiste la controversia acerca de si deben aplicar Normas Profesionales generales, Normas Profesionales para Entidades sin fin de lucro o Normas Contables de la Administración Pública.

En el Título II “Del Subsistema Presupuestario”, el artículo 12 de la Ley comienza diciendo que “los presupuestos comprenderán todos los recursos y gastos previstos para el ejercicio, los cuales figurarán por separado y por sus montos íntegros, sin compensaciones entre sí”, aplicando el principio de universalidad. Continúa afirmando que “Mostrarán el resultado económico y financiero de las transacciones programadas para ese período, en sus cuentas corrientes y de capital” y que mostrarán también “la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas” en clara alusión a la visión productiva de la Hacienda Pública, y su consecuente falta de aplicación completa. Finaliza advirtiendo que los presupuestos podrán también incluir “normativa complementaria, de carácter transitorio” que constituirá “materia presupuestaria para el ejercicio fiscal que se aprueba” en clara alusión al principio de exclusividad (principio infringido por todos los gobiernos en todos los niveles). El mismo artículo, pero del Decreto 3260/08 y modificatorios, reglamentario de la Ley provincial, define la composición de las tres cuentas generales del Clasificador Económico, tanto en su versión para Ingresos como para Egresos (la Cuenta Corriente, la Cuenta Capital y la Cuenta Financiamiento), a la vez que los Resultados Económico y Financiero.

Los artículos 13 y 14 tratan sobre definiciones y clasificaciones de recursos y gastos. El artículo 15 del Decreto 3260/08 al reglamentar

el mismo artículo de la Ley, que trata sobre gastos plurianuales, asigna, erróneamente en nuestra opinión, al Subsistema de Presupuesto la responsabilidad de prever “un sistema de información en el que se registrarán las operaciones autorizadas, con los reportes necesarios para su seguimiento, y que contenga como mínimo, el monto total autorizado, el monto contratado, los importes comprometidos y devengados anualmente y los saldos correspondientes a los ejercicios siguientes”. Cabe aclarar que, en el caso nacional, la Ley 24156 adjudica la responsabilidad del registro de la ejecución de estos gastos a la Contaduría General de la Nación, verdadero sistema de registro. Empeora el artículo 15 del Decreto Reglamentario, al afirmar que “el detalle de las operaciones autorizadas será comunicado periódicamente a la Contaduría General de la Provincia”, desconociendo la visión sistémica e integrada de la propia ley y la condición de órgano rector del sistema de contabilidad de la Contaduría General.

El artículo 18 del Decreto, en consonancia con el artículo 45 de la Ley y del Decreto y sobre lo que se volverá más abajo, establece como función de las unidades que cumplan funciones de planificación y evaluación de resultados de gestión, la de “registrar centralizadamente la ejecución física del presupuesto”, cuestión que avanza sobre una de las dos funciones esenciales de la Contaduría General, la de ser órgano rector del sistema de registro, especialmente de la ejecución presupuestaria, a la vez que pone en duda el criterio de “centralización normativa y descentralización operativa”.

Luego, el artículo 32 de la Ley establece que “los órganos y entidades que conforman el Sector Público Provincial están obligados a llevar los registros de ejecución presupuestaria en las condiciones que les fije la reglamentación”.

El artículo 32 amplía afirmando que, como mínimo, se deberán registrar “la liquidación o el momento en que se devenguen los recursos y su recaudación efectiva” resultando el registro del devengamiento de recursos una cuestión irresuelta (no sólo en la Provincia de Buenos Aires), útil para determinar la eficiencia recaudatoria de los

organismos provinciales y que se complementa con la declaración de incobrabilidad de los créditos sobre la que se vuelve más abajo, pero más propia de la Contabilidad de propósito general que de la Contabilidad del Presupuesto.

El artículo 32 del Decreto Reglamentario afirma que se produce el devengamiento de los recursos cuando “por una relación jurídica se establece un derecho de cobro a favor de las jurisdicciones o entidades del Sector Público Provincial y, simultáneamente, una obligación de pago por parte de personas físicas o jurídicas, sean públicas o privadas”, pero también cuando “se produce la percepción o recaudación de un recurso”, lo que ocurre “en el momento en que los fondos resultantes ingresan o se ponen a disposición de una oficina recaudadora, de un agente del Tesoro Provincial, o de cualquier otro funcionario facultado para recibirlos”, con lo cual, asimila la percepción con el devengado, quizás queriendo esquivar el problema. Cabe acotar que el artículo 100 de la Ley sobre contenido de la Cuenta General solo requiere, respecto de la ejecución presupuestaria de los recursos, el monto calculado y el recaudado.

La cuestión es que los gastos son autorizados y los recursos calculados, es decir, se pueden programar e incluso restringir los gastos, mientras que los recursos son más imprevisibles, ya que, más allá del esfuerzo del organismo recaudador, son más dependientes de la voluntad del contribuyente; a diferencia de los gastos, en donde la administración tiene más posibilidades de regular el proceso. Por otra parte, los gastos son de etapas sucesivas, mientras que no todos los recursos lo son, es decir, no requieren del cumplimiento y registro de las etapas previas, se puede percibir un recurso no devengado, de hecho, hay recursos de imposible devengamiento individualizado (por ejemplo, los derechos de timbre o sellado). Además, dado los criterios establecidos para dar por ejecutados los gastos y recursos, la etapa previa a la ejecución de los gastos –el compromiso– no implican un reflejo contable en la Contabilidad de propósito general, por el contrario, el devengamiento de recursos si lo haría, aunque sean previ-

sionados por incobrabilidad en su totalidad, lo que, previsionados o no, incrementaría la conciliación de los diferentes resultados (presupuestario y general). Por último, todo compromiso implica un acto de autoridad competente, pero no todo devengamiento de recurso lo requiere, como, por ejemplo, en la autoliquidación tributaria de un contribuyente.

En cuanto a la cuestión operativa, el recurso proveniente de un alquiler, canon, devolución de préstamos, impuesto automotor o inmobiliario, todos sujetos a un padrón y liquidables desde la administración sin colaboración del deudor, puede, con mayor factibilidad, registrar el devengado, mientras que otros tributos que requieren de la colaboración administrativa del contribuyente (no se considera aquí la cuestión de la fiscalización de contribuyentes por la agencia tributaria), son de más difícil registro.

También en el Título II “Del Subsistema Presupuestario”, el artículo 21 de la Ley define como recursos del ejercicio a “todos aquellos que se prevén recaudar durante el período, los provenientes de donaciones y operaciones de crédito público, representen o no entradas de dinero efectivo al Tesoro, y los excedentes de ejercicios anteriores que se estimen existentes a la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se presupuesta”, similar definición a la de la Ley Nacional⁴³. El artículo correspondiente del Decreto Reglamentario agrega que “las operaciones de crédito público serán consideradas recursos del ejercicio, a excepción de aquéllos que fueron puestos a disposición en diferentes tramos que exceden el ejercicio presupuestario” en un aparente intento de resolver algún aspecto de la cuestión. El artículo 21 de la Ley continúa estableciendo que “el criterio de imputación de los recursos será por el criterio de lo percibido”⁴⁴. Luego define el “excedente financiero” en términos del presupuesto como “al resultado positivo que

43 Incluso en la opinable mención a las donaciones y operaciones de crédito público que no representen entradas de dinero efectivo, mención quizás atribuible a una fallida intención de transformar al Presupuesto de “financiero” en “económico”.

44 Lo que reafirma lo dicho respecto de las operaciones que no representen entradas de dinero en efectivo.

pudiese existir luego de deducir de las disponibilidades el total de las obligaciones devengadas impagas” al cierre del ejercicio.

En cuanto a los gastos, el mismo artículo 32 define que deben registrarse el compromiso, el devengado y el pago, aclarando que el registro del compromiso se utilizará para afectar preventivamente la disponibilidad de los créditos presupuestarios –generando una posible confusión entre los llamados “compromiso preventivo” y “compromiso definitivo”- y el registro del pago “para reflejar la cancelación de las obligaciones asumidas”.

El artículo 32 del Decreto 3260/08 establece que las etapas del gasto son la Reserva preventiva (denominada Reserva de Crédito o Compromiso Preventivo en alguna literatura), el Compromiso, el Devengado y el Pagado. Luego el Decreto exige la mayor información para el registro presupuestario del devengado de la planta de personal. A continuación, el decreto dice que el Órgano Rector del Subsistema de Presupuesto determinará los reportes o listados a presentar respecto del devengado del gasto en personal, así como “definirá los registros de las etapas del gasto” y que dictará las normas aclaratorias “cuando no se puedan registrar algunas de las etapas del gasto y/o del recurso”, todo lo cual se considera más propio del órgano de registro de la ejecución del presupuesto, es decir, de la Contaduría General⁴⁵. Especialmente porque el Decreto Reglamentario le asigna a la Contaduría General, en el inciso a) del artículo 90, la competencia de “elaborar, aprobar y mantener actualizados manuales necesarios para que las jurisdicciones y entidades lleven los registros de los procedimientos y de

45 En la muy completa Ley 12510 de Administración, Eficiencia y Control del Estado de la Provincia de Santa Fe (Gobierno de la Provincia de Santa Fe), las etapas, el cierre del ejercicio y los resultados presupuestarios están definidos en la Sección IV “Normas para la Ejecución Presupuestaria y Cierre de Cuentas para la Administración Provincial”, que forma parte del Capítulo IV “Subsistema de Contabilidad”. De igual forma, el sistema RAFAM “Reforma de la Administración Financiera y Recursos Reales en el Ámbito Municipal” de la Provincia de Buenos Aires incluye desde su primera versión (Decreto 2980/2.000 Gobierno de la Provincia de Buenos Aires) la definición de las etapas presupuestarias (y algunas cosas más) en el Capítulo sobre el Sistema de Contabilidad.

la ejecución presupuestaria de recursos y gastos”⁴⁶. Atento al modelo de partida doble matricial derivada del registro presupuestario, no parece que sea la Dirección de Presupuesto quien deba establecer estos criterios. ¿Deberá entonces la Contaduría General de la Provincia establecer los criterios de registro de las etapas presupuestarias, o solo los de la Contabilidad General, a riesgo de que se presenten inconsistencias? Se opina que corresponde la primera opción.

Además, más allá de que, en líneas generales, ambos registros compartan las definiciones, el devengo de la Contabilidad General es mucho más amplio que el presupuestario, con un universo mayor de operaciones alcanzadas.

Finalmente, el artículo 31 reglamentario, cuando establece que “la descripción de la documentación básica que deberá respaldar cada una de las operaciones de registro se definirá con el Órgano Rector del Subsistema de Contabilidad”, se diferencia de la norma nacional que sostiene que tal tarea es responsabilidad exclusiva del Órgano de Control Interno. Si esta redacción se debe a que, en la Provincia de Buenos Aires, la Contaduría General desempeña funciones de Control Interno sería correcto, pero la redacción alude al órgano rector del subsistema contable.

El artículo 21 de la Ley finaliza determinando que “se considerarán como gastos del ejercicio todos aquellos que se devenguen en el período, se traduzcan o no en salidas de dinero efectivo del Tesoro”. Este artículo es complementado por el artículo 31, también de la Ley, que determina que “se considerará gastado un crédito, y por lo tanto, ejecutado el presupuesto de dicho concepto, al devengarse el gasto correspondiente se traduzca o no en salida de dinero del Tesoro”, mención superior a la equivalente sobre los recursos del artículo 21 señalada más arriba, ya que no refiere a la imputación sino a la consideración como gastos del ejercicio, esto es, a la ejecución.

46 Lo que reafirma la opinión en cuanto a que las normas de ejecución presupuestaria deberían ubicarse en el Título del Subsistema Contable.

Esta definición es complementada por el correspondiente artículo 31 del Decreto Reglamentario que establece que el devengamiento del gasto se da por “una modificación cualitativa y cuantitativa en la composición del patrimonio de cada jurisdicción o entidad, originada por transacciones con incidencia económica y financiera”, que reitera el error de la norma nacional^{47 48}.

Continúa el artículo 31 del decreto definiendo que también hay devengado por “el surgimiento de una obligación de pago por la recepción de conformidad de bienes o servicios oportunamente contratados, o en su caso, por haberse cumplido determinados requisitos administrativos que configuran el gasto, tengan o no una contraprestación”. Debe destacarse aquí que la norma provincial no repite el error nacional de asignarle a las Órdenes de Pago la función de registrar el devengado⁴⁹. Por otra parte, también debe decirse que la Provincia de Buenos Aires no registró el devengado hasta la implementación en 2018 del sistema informático en uso, tal cual se menciona más abajo.

El artículo 26 de la Ley se refiere al llamado “presupuesto prorrogado o reconducido”, es decir, al prorrogado por Decreto del Poder Ejecutivo ante la falta de sanción de la Ley de Presupuesto⁵⁰. El artículo reglamentario, entre las adecuaciones contempladas, menciona la de incluir “los recursos provenientes de operaciones de crédito público en ejecución, cuya percepción se prevea ocurrirá en el ejercicio”, lo que reafirma el carácter financiero del presupuesto y fortalece la crítica ya expresada sobre el artículo 21 de la Ley.

El artículo 27 se refiere a los “gastos que demande la atención de trabajos o servicios solicitados por terceros u otros organismos na-

47 El Decreto 1344/07 dice “cualitativa y cuantitativa”, cuando debería decir “cualitativa o cuantitativa”, ya que hay devengos de operaciones tanto modificativas como permutativas del Patrimonio.

48 En general, se observa que las referencias a las modificaciones patrimoniales se hacen respecto de las definiciones de los gastos, pero no en las definiciones de recursos.

49 Ya se ha dicho que las Órdenes de Pago son un documento fundamental desde el punto de vista administrativo y del control público, pero no importan una etapa presupuestaria ni un registro en la Contabilidad en cualquiera de sus segmentos.

50 En general, en todas las normas las facultades y motivos de adecuación otorgados son tantos, que siempre es preferible una mala ley a ninguna.

cionales, de otras provincias o municipios, con fondos provistos por ellos” a los que denomina “Gastos por Cuenta de Terceros”, los que no forman parte de las autorizaciones para gastar emergentes del presupuesto. Estos gastos estarán sujetos para su ejecución a las normas establecidas en la Ley y se disponen en las llamadas Cuentas de Terceros, todo lo cual es satisfactorio en la medida que se traten de efectivos recursos de terceros y no de derechos encubiertos. El correspondiente artículo reglamentario delega en el Ministro de Economía la reglamentación de la operatoria de estas cuentas.

Luego, el artículo 36 faculta al Ministro de Economía a “afectar los créditos presupuestarios destinados al pago de los servicios públicos y de otros conceptos que determine la reglamentación”, lo que es razonable desde el punto de la autorización de la afectación pero que, desde el punto de vista operativo, es una tarea que, de efectuarse, debería realizar la Contaduría General, por constituir tareas propias de la ejecución y registro del Presupuesto.

A continuación, el artículo 40 establece que el Poder Ejecutivo provincial o los funcionarios que determine la reglamentación podrán declarar como incobrables las sumas a recaudar que no pudieran hacerse efectivas, una vez agotados los medios administrativos y judiciales para lograr su cobro. Aclarando que la “declaración de incobrable no implicará la extinción de los derechos del Estado, ni de la responsabilidad en que pudiera incurrir el funcionario o empleado recaudador o cobrador, si tal situación le fuera imputable”. La cuestión es que tal declaración no tiene efectos presupuestarios, pero sí en la Contabilidad de propósito general, por lo que debería incluirse en el correspondiente Título V. Esto es confirmado por el artículo 40 del Decreto 3260/08 que dice con absoluta claridad que “la declaración de incobrabilidad, que se realizará al solo efecto de depurar la contabilidad gubernamental”, a lo que agrega, erróneamente, que “el Órgano Rector del Subsistema Presupuestario queda facultado a establecer los montos y procedimientos destinados a declarar la incobrabilidad”.

Siguiendo en el Título sobre el Subsistema de Presupuesto, en referencia al Cierre de Cuentas, el artículo 41 dicta que las cuentas de recurso y gastos presupuestarios se cierran el 31 de diciembre de cada año –ya se había determinado la coincidencia del ejercicio financiero con el año calendario- y que, con posterioridad a esa fecha, no podrán asumirse compromisos ni devengarse gastos con cargo al ejercicio cerrado. El correspondiente artículo 41 del Decreto 3206/08 confirma la excepción de “las contribuciones figurativas que provengan de gastos figurativos devengados por el Sector Público Provincial y de los Poderes Legislativo y Judicial”, planteándose la cuestión de los Poderes que, por un lado, no consolidan en la Ley de Presupuesto general (la consolidación demanda partidas de consolidación) y, por otro, se entiende que las remesas que reciben del Ejecutivo no constituyen “figurativos”. Lo dicho por el artículo 41 de la Ley es complementado con el artículo 42 que establece que los recursos se consideran correspondientes al ejercicio en que se perciben, independientemente de la fecha en que se hubiera originado la obligación de pago o su liquidación, lo que reafirma el criterio de ejecución por el percibido para los recursos.

Otro artículo complementario del cierre de cuentas es el 43 que determina que los gastos devengados impagos al cierre del ejercicio se cancelarán con cargo a las disponibilidades de caja y bancos existentes al cierre del ejercicio. Este artículo también aclara que “de no existir estas disponibilidades, se cancelarán mediante los procedimientos que establezca el Poder Ejecutivo provincial”, una forma de evitar en la Ley lo dicho por el artículo 42 vigente de la Ley Nacional 24156, aunque el Decreto 3260/08 confirma que “de no existir disponibilidades de caja y bancos, los gastos devengados deberán ser cancelados con recursos del ejercicio”, con las consecuencias obvias en los casos de cambio de gobierno. Este artículo termina estableciendo que “los gastos comprometidos y no devengados al 31 de diciembre de cada año, se afectarán al ejercicio siguiente, imputándolos a los créditos disponibles para ese ejercicio”, dejando a la reglamentación que establezca los plazos y procedimientos. El artículo 43 reglamentario, a

diferencia del reglamentario nacional que asigna la rectoría en el tema a la Contaduría General, determina que la imputación al nuevo presupuesto se hará “conforme los plazos y procedimientos que determine el Órgano Rector del Subsistema Presupuestario”.

El artículo 44 establece, respecto de los entes responsables de la liquidación y captación de recursos y los organismos ordenadores de gastos y pagos de la Administración pública provincial, que se reunirá la información correspondiente y se “centralizará” en la Contaduría General, en una determinación más propia de sistemas diversos e inconexos que de un único sistema integrado para toda la Administración Pública provincial, situación que a la fecha sólo se verifica respecto de la Legislatura Provincial.

El artículo 44 también menciona al análisis de la correspondencia entre los gastos y la producción de bienes y servicios que debe preparar la Dirección Provincial de Presupuesto y enviar a la Contaduría General para “la elaboración de la cuenta general del ejercicio”. Al respecto, el artículo 45 incorpora en este Título la obligación de los órganos y entidades de la Administración pública provincial de “llevar registros de información de la gestión física de la ejecución de sus presupuestos”, cuestión –el registro de la ejecución física de los programas presupuestarios- que se entiende propia del Subsistema Contable, responsable de la ejecución financiera del presupuesto.

En este sentido, el artículo correspondiente del Decreto Reglamentario, determina, en su inciso 3, la obligación de las Jurisdicciones y Entidades de suministrar “la información relevante de la gestión física de los respectivos presupuestos en los plazos que al efecto fije la Dirección Provincial de Presupuesto”, cuestión que consideramos correcta. Al mismo tiempo, de los dos primeros incisos de dicho artículo, surge la asignación a las Jurisdicciones y Entidades de la responsabilidad de centralizar, coordinar y normalizar, junto con las unidades responsables de cada una de las categorías programáticas, la “información que permita la cuantificación de la gestión física, de modo que los registros tengan respaldo documental, sean estandarizados y sistemá-

ticos, sean verificables y que haya responsables de sus contenidos así como penalidades por el incumplimiento”, a la vez que prescribe que “la máxima autoridad de las unidades ejecutoras de programas será responsable de la confiabilidad de las fuentes, de la calidad de los registros de la gestión física y de los datos que suministre”, lo cual podría ser correctamente interpretado. Sin embargo, este artículo culmina estableciendo que “la Dirección Provincial de Presupuesto queda facultada para dictar las normas complementarias e interpretativas que resultaren necesarias”, lo cual podría entenderse como inclusivo de las normas de registro pertinentes, cosa que no se comparte por motivos ya explicitados y que se reiteran.

Al margen de esto, hay que destacar la importancia del registro de la producción física, como elemento distintivo de la visión productiva de la Hacienda Pública, como parte de la rendición del Presupuesto por Programas, como parte esencial de la concepción económica de la Contabilidad de propósito general, como elemento del análisis de Costos y para el cálculo de los costos unitarios (de hecho, la producción física debe ser la misma que se tome para el cálculo de costos unitarios), y, finalmente, como insumo para la evaluación del desempeño y el control de los resultados, en una gestión orientada en ese sentido.

No se ponen en duda aquí las funciones evaluadoras de la ejecución del presupuesto por parte de la Dirección de Presupuesto, que, de acuerdo con el artículo 46, deberá realizar “un análisis crítico de los resultados físicos y financieros obtenidos y de los efectos producidos por los mismos, interpretará las variaciones operadas con respecto a lo programado”, cuyo informe será enviado a la Contaduría General de la Provincia para su incorporación a la Cuenta General⁵¹. Lo que se reafirma aquí es que el Órgano Rector del Subsistema de Registro es la Contaduría General, por lo que se entiende que debe estar a cargo de la organización del registro de la ejecución física del Presupuesto (junto con áreas de estadísticas), que además será utilizado para Cos-

51 Erróneamente el artículo 46 del Decreto Reglamentario refiere a la incorporación del informe a la “Cuenta de Ahorro-Inversión-Financiamiento”.

tos, de la misma forma que está a cargo de la organización del registro de la ejecución financiera del Presupuesto.

El siguiente Capítulo III trata sobre el régimen presupuestario de las empresas y sociedades del Estado y fondos fiduciarios. Aquí hay una diferencia fundamental con la norma nacional. El artículo 51 de la Ley establece que “el Poder Ejecutivo elevará a la Legislatura Provincial -conjuntamente con el proyecto de Presupuesto General- los presupuestos de las empresas y sociedades del Estado”. Incluso, estos presupuestos son directamente incorporados en la Ley de Presupuesto de cada año⁵². Sin embargo, al igual que en el caso nacional, nada se dice en este Capítulo sobre la rendición de cuentas de la ejecución presupuestaria y la correspondiente remisión de su información⁵³, sí menciona el artículo 98 de la Ley la presentación de “los estados contables financieros del ejercicio anterior, con las notas y anexos que correspondan”.

En el Título III sobre el Subsistema de Crédito Público, acertadamente el menos sistémico de todos en todos los niveles de gobierno, el artículo 61 de la Ley le asigna al Órgano Rector⁵⁴ la competencia de “llevar un registro actualizado sobre la deuda pública provincial, a los fines estadísticos y de gestión”. El Decreto Reglamentario, primero determina en el artículo 59 que la Contaduría General “deberá crear y mantener actualizado un registro de avales, fianzas y garantías, que deberá estar vinculado operativamente al sistema de administración y gestión de la deuda pública, previsto en el Artículo 61 de la presen-

52 Mientras que los presupuestos de los poderes Legislativo y Judicial son aprobados en leyes separadas. El Decreto Reglamentario también establece que la aprobación de las modificaciones presupuestarias de las empresas será efectuada por la Legislatura Provincial.

53 En el caso nacional sí se menciona el cierre de cuentas al finalizar el ejercicio y la remisión de información a la Oficina de Presupuesto, pero nada se dice, en el Capítulo equivalente de la norma, sobre remisión de información a la Contaduría General para su inclusión en la Cuenta de Inversión. En el caso provincial, la prescripción es menor aún en el caso de la ejecución presupuestaria. Si bien en ambos casos, la situación es abordada por el Título correspondiente al sistema de contabilidad, se entiende que, en la lógica de ambas leyes (que tratan en el Título de presupuesto cuestiones referidas a la ejecución y su registro), también debería haberse incorporado alguna mención aquí.

54 Innominado tanto por la Ley como por su Decreto Reglamentario.

te reglamentación”, aunque en el artículo 61 establece que el registro previsto en el artículo 61 “no reemplaza ni sustituye el registro de deuda pública que debe llevar la Contaduría General” de acuerdo con lo previsto en el artículo 91 de la referida ley e incluido en el Título sobre el sistema contable. Sin embargo, el artículo 61 del Decreto dice más adelante que el Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público “deberá desarrollar e implementar un sistema informático de administración y gestión de la deuda pública provincial como soporte técnico y operativo del Subsistema de Crédito Público”, el que proporcionará “toda la información sobre la gestión de la deuda a los subsistemas relacionados, específicamente” a la Contaduría General “para que realice el registro contable”, en claro desconocimiento de la concepción sistémica de la Ley y del llamado “principio de registro único” como característica esencial de un sistema integrado⁵⁵. En el mismo artículo e inciso se agrega que el Órgano Rector del Subsistema de Crédito Público “deberá arbitrar los medios para contar con información referida a las retenciones de recursos provinciales que se realicen en pago o como ejecución de garantías de pago de servicios de deuda pública provincial”, reiterando la carencia recién mencionada. Finalmente, en el inciso 6 de este artículo se extiende a las jurisdicciones y entidades la obligación de proveer la información que se les requiera a fines, entre otras cosas, de llevar el registro previsto. Cabe mencionar que algunas clasificaciones de la Deuda Pública sólo se mencionan en el Título de Contabilidad de la Ley, en el artículo 100 sobre contenido de la Cuenta General⁵⁶.

Se tienen, entonces, dos registros, el que lleva el Órgano Rector del Sistema de Crédito Público y el que lleva la Contaduría General, los que tienen alguna diferencia en su aplicación. Así, para conciliarlos

55 Esta carencia se hace más evidente en el Título sobre el sistema de contabilidad, sistema integrador por excelencia. Es curioso, pero la única referencia en toda la Ley a dicho carácter (integrado) se hace en el artículo 101 cuando define el modelo de control.

56 Previamente la Ley 13403 de presupuesto del año 2006 incorporó un artículo a la Ley 10189 Complementaria Permanente de Presupuesto en referencia a cierta clasificación según el origen de la operación.

hay que tener en cuenta sus diferencias de criterio en el registro, el primero atento a las consideraciones del mercado y el segundo situado en la posición de la Administración. De tal forma que, mientras la visión del mercado considera otorgado el crédito desde el momento en que pone a disposición los fondos y cancelado en el momento de recepción de los fondos, la posición del gobierno considera el registro de la realización del crédito en el momento en que se perciben los fondos y registra su cancelación en el momento del devengado del gasto o, a lo sumo, en el momento del pago al agente financiero intermedio. Estas diferencias deben destacarse especialmente cuando entre uno y otro momento ocurre el cierre de ejercicio⁵⁷.

En el Título IV “Del subsistema de tesorería”, el artículo 69 enumera las competencias de la Tesorería General de la Provincia, entre las que se encuentran, con toda lógica, la de registrar los ingresos y egresos de fondos, títulos y valores que se hallen a su cargo, incluyendo los destinados a Municipios, pero también las del inciso 8 que se refiere a “registrar los créditos a favor de los acreedores del Estado cuyo pago deba efectuar el organismo” y las del inciso 10 que ordena “Confecionar y remitir diariamente a la Contaduría General de la Provincia el Balance de Movimiento de Fondos, Títulos y Valores”, ambas más propias de un sistema no integrado.

Finalmente, el artículo 76 del Decreto distingue las operaciones de Letras de la Tesorería según la moneda de emisión y establece que sus movimientos de ingreso y egreso no se imputarán presupuestariamente mientras conserven su naturaleza (mientras se rescaten en el ejercicio de emisión), salvo los intereses y gastos que sí tendrán imputación presupuestaria. Obviamente, todas estas operaciones tienen imputación en la Contabilidad de propósito general.

57 La Contaduría General presenta un cuadro de conciliación en la Cuenta General desde el año 2019.

Otras Normas del Sistema de Contabilidad

La Ley 13767 derogó los artículos del 1 al 24, del 35 al 43 y del 53 al 73 de la anterior norma, el Decreto-Ley 7764/71, dejando vigentes el Título III sobre Contrataciones que incluía los artículos 25 al 34 bis y que forma parte del Capítulo II sobre la Ejecución del Presupuesto y el Capítulo V sobre la Gestión de los Bienes de la Provincia que incluye los artículos 44 al 52, los mismos temas que exceptuó la Ley 24156 de la derogación de la anterior norma, pero a diferencia de la norma nacional, la Ley 13767 no impuso al Ejecutivo la obligación de presentar nuevos proyectos de Ley que reemplacen a los artículos exceptuados de la derogación.

Con posterioridad, la Ley 13981 estableció el “subsistema de Contrataciones del Estado” la que fue reglamentada originalmente en 2016 y puesta en funcionamiento en ese año (lo que implicó la derogación de la parte pertinente del Decreto-Ley 7764/71); hecho posible gracias a la modificación del artículo 29 que implicó que los procedimientos electrónicos de contrataciones deberían tener “principio de ejecución” dentro de los seis meses de reglamentada, fórmula copiada del ámbito nacional y que permitió la aplicación progresiva⁵⁸. En esta misma Ley se dispuso en su artículo 26 que “el Capítulo V del Decreto-Ley 7764/71 se incorporará como subsistema de Gestión de Bienes de la Provincia al sistema de Administración Financiera del Sector Público Provincial hasta el dictado de la nueva ley que lo sustituya”, ley que no se ha dictado e incorporación que reitera los errores de concepto ya mencionados respecto de la diferencia entre el modelo anterior y el nuevo.

La Ley 10189 Complementaria Permanente de Presupuesto, un documento probatorio de la improvisación –en la Provincia de Buenos Aires y en el resto de las 25 Jurisdicciones que componen el Sector

⁵⁸ La redacción anterior exigía que los procedimientos electrónicos estuvieran plenamente operativos al momento de reglamentarse y entrar en vigencia la ley. A partir de esta modificación impulsada por la Contaduría General, la ley fue reglamentada, entró en vigencia y se implementaron las primeras compras electrónicas en los plazos estipulados por la normativa.

Público Argentino-, contiene en general normas sobre presupuesto, recursos y gastos, deudas, régimen de personal, colocaciones financieras, municipios, deuda pública, y entre ellas las siguientes referencias a la Contaduría General.

El artículo 8 determina que la Contaduría General deberá certificar la mayor recaudación de recursos propios o con afectación específica, previo al ajuste de las partidas presupuestarias financiadas por aquellos. El artículo 11 establece la apertura de una cuenta transitoria para el giro anticipado de fondos a ser depositados en los juicios en que la Provincia sea parte y que se cancelará en la medida en que se determine la imputación definitiva, con la intervención de la Contaduría General. El artículo 12 se refiere al tratamiento presupuestario de los “Débitos” y “Créditos” en el “Impuesto al Valor Agregado” en las reparticiones alcanzadas, a la vez que establece que debe implementarse un sistema operativo de acuerdo a las instrucciones que imparta la Contaduría General. El artículo 16 determina que la Contaduría General deducirá de la coparticipación municipal los montos a recuperar de los anticipos otorgados a las municipalidades sobre dichas participaciones. Finalmente, un artículo incorporado por la Ley 13402 de Presupuesto General del Ejercicio 2005 (Gobierno de la Provincia de Buenos Aires) establece que la Contaduría General regularizará los activos y pasivos generados por el ingreso al Tesoro Provincial de instrumentos de deuda pública provincial en concepto de pago de impuestos y de otros créditos provinciales, a tal efecto plantea los asientos contables a realizar en diferentes ramas del anterior sistema de registro.

Sin mencionar a la Contaduría, en uno de los artículos incorporados por la Ley 14331 de Presupuesto General del Ejercicio 2018 (Gobierno de la Provincia de Buenos Aires), se lee:

“Las Jurisdicciones y Organismos de la Administración Provincial, en función de los excedentes de recaudación acumulados al cierre de cada ejercicio fiscal, registrarán

como una aplicación financiera presupuestaria el incremento del activo corriente resultante de las inversiones acumuladas a esa fecha. Dicha registración no implicará modificaciones presupuestarias de ingreso”.

Al respecto puede decirse que, más allá de su confusa y errónea redacción, pareciera referirse al cálculo del resultado según el modelo anterior (en donde se calculaba el resultado como diferencia entre lo presupuestado y lo ejecutado).⁵⁹

Deben mencionarse también, las siguientes resoluciones del Contador General⁶⁰, la Resolución 8 del 2016 sobre Registro del Devengado, emitida en 2016 aunque esto no pudo ser concretado efectivamente hasta la implementación del SIGAF en el ejercicio 2018.

Además, las resoluciones 94 del 2016 que actualizó los importes establecidos para los Reglamentos de Contrataciones y de Gestión de Bienes, de acuerdo con el Decreto Reglamentario 3300/72 de la anterior Ley de Contabilidad, la que es complementada por la Resolución 137, también de principios del 2016, por la cual se actualiza el valor por el cual las adquisiciones de Bienes de Uso de importes menores no debían inventariarse y se imputaban presupuestariamente al Inciso 2 de Bienes de Consumo, una vieja práctica contable de la Provincia de Buenos Aires. Posteriormente esta resolución es modificada por la Resolución 66 de principios del 2018 que lleva el monto máximo con el que se permitía imputar Bienes de Uso al Inciso 2 a \$1,00, con lo que se abandona definitivamente esa práctica que desnaturalizaba la imputación presupuestaria y, por ende, la imputación en la nueva Contabilidad de propósito general que se estaba implementando en ese momento en la Provincia de Buenos Aires. Más recientemente, la Resolución 175 del 2023 que actualiza los valores que había fijado la Resolución 94/2016 pero solo para el Reglamento de Gestión de Bie-

59 Además de la crítica permanente que se sostiene respecto del formato “Ley Complementaria Permanente de Presupuesto”, sus artículos no sólo no están ubicados en las leyes pertinentes, sino que, además, no necesariamente deben mantenerse todos.

60 Todas las siguientes se pueden encontrar en <https://www.cgp.gba.gov.ar/Institucional/Legislacion>

nes, de acuerdo con el Decreto Reglamentario 3300/72 de la anterior Ley de Contabilidad⁶¹. Además, todos los años la Contaduría General emite también la norma de cierre del ejercicio.⁶²

En cuanto a los criterios de reconocimiento, medición y exposición aplicados en el subsegmento de la Contabilidad de propósito general, si bien estos, en general, se explicitan en las cuestiones fundamentales en la Memoria y en la introducción de los tres Tomos principales de la Cuenta General (Presupuesto, Contabilidad de propósito general y resto del Sector Público⁶³), no hay una norma que establezca estos criterios formalmente. En cuanto al reconocimiento, por ser un sistema integrado, este se produce a sus valores de devengo presupuestario; la exposición de los Estados Contables presupuestarios sigue la normativa legal, de clara inspiración cameralista (tanto en la anterior como en la actual) y la exposición de los Estados Contables de propósito general sigue en grandes rasgos los modelos de la Contabilidad privada. Finalmente, en cuanto a su medición al cierre, se actualizan algunos valores, aunque no todos. Es cierto que se puede criticar la falta de homogeneidad, aunque, aún en la doctrina, la actualización de los flujos correspondientes a la ejecución presupuestaria es un tema en debate ya que, en general, se considera que no está en la naturaleza del presupuesto el ajuste por inflación de la ejecución, sino que sus objetivos son otros. En cuanto a los stocks, se efectúa una medición actualizada de algunas partidas en particular como los activos y pasivos en moneda extranjera que se ajustan por el tipo de cambio; para los bienes de uso se ha considerado avanzar en algún momento en la actualización por índices, ya que, dada la magnitud del Estado, se recomienda

61 El artículo 33 de la Ley N° 13981 de Contrataciones derogó el Título III, del Capítulo II del Decreto-Ley N° 7764/71 sobre Contrataciones a partir de la entrada en vigencia de su reglamentación en el año 2016.

62 Las Resoluciones vinculadas con la implementación del SIGAF se ven en el Capítulo correspondiente.

63 Este último tomo referido a la Integración en los Estados Contables de propósito general de la participación en otras entidades, como las empresas en sus diferentes formas jurídicas, los patrimonios diferenciados de los Fondos Fiduciarios y otras entidades públicas no estatales (como los Consorcios Portuarios) en las que el Estado provincial ejerce influencia significativa.

un ajuste por índices y no la aplicación de valores corrientes (ante la imposibilidad de su actualización justamente por su cantidad y variedad). En cuanto a las empresas y fondos fiduciarios del Sector Público, se refleja como “Inversiones permanentes” la participación porcentual sobre el último valor conocido del patrimonio objeto de la inversión o del patrimonio de la entidad, es decir, los aportes de capital se ajustan al cierre del ejercicio de acuerdo con la medición por el método del Valor Patrimonial Proporcional. En relación a la falta de ajuste de otros activos y pasivos, se puede responder que los activos y pasivos no ajustados difícilmente se ajusten al momento de su cancelación, salvo que tengan cláusulas de ajuste que no son operativas al momento del cierre del ejercicio.

Conclusiones

Como se ha visto, la ley provincial tiene, en lo que hace al Subsistema Contable, un diseño contradictorio que, más allá de la denominación de la Ley, no cumple con requisitos esenciales de la Administración Financiera; que se acerca en sus definiciones generales, sobre características y objetivos a la norma nacional pero que, definitivamente se aleja en la descripción detallada del subsistema, anclada en modelos que ya habían sido abandonados en el plano nacional hacía quince años al momento de la sanción de la Ley 13767 (situación que llevaba mucho más tiempo de reconocimiento internacional).

Algunos ejemplos, como la mención (por la Ley) a la ejecución por el devengado conviviendo con residuos pasivos; o un sistema integrado basado en Contabilidad por ramas, que, por su propia naturaleza, no puede ser integral; o el registro mediante la técnica de la partida doble, pero en una Contabilidad solo Presupuestaria y no de propósito general, que, por lo tanto, no reconozca diferentes resultados; y, para terminar, una ley que, en sus propias definiciones no aplica el principio de registro único.

Toda esta situación ha exigido una interpretación cuidadosa de la Contaduría General a la hora de implementar el SIGAF, que, es, sin

duda, un Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera, definido en función de los nuevos Modelos y conceptos señalados. Sin embargo, es ineludible, en momentos en que la doctrina discute una actualización o modernización de la Ley 24156, de 1992, corregir la Ley 13767, de 2007, para darle, al menos, el carácter de aquel momento, no incorporado en su redacción original.

Referencias bibliográficas

- Ackoff, R. L. (2000). *Recreación de las corporaciones: un diseño organizacional para el siglo XXI*. México: Oxford University Press.
- Atchabahian, A. (2013, 2° edición). *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública*. Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Bolívar, M. A. (2012). *Finanzas Públicas y Control*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti librería editorial.
- Caunedo del Potro, B. (2003). *Algunas consideraciones sobre los libros de cuentas. El “tratado” del licenciado Diego del Castillo*. Obtenido de ResearchGate: https://www.researchgate.net/publication/28280228_Algunas_consideraciones_sobre_los_libros_de_cuentas_El_tratado_del_licenciado_Diego_del_Castillo
- Chan, J. L. (2008). *A Comparison of Government Accounting and Business Accounting*. Chicago: James L. Chan.
- Chapman, W. L. (2010). *Análisis Terminológico y Conceptual del Control Gubernamental Instituido por la Ley 24.156*. Buenos Aires: Publicaciones Técnicas SIGEN, Sindicatura General de la Nación.
- Cortés de Trejo, L. C. (2008). *Cuestiones de contabilidad gubernamental y sus incógnitas*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti librería editorial.
- Covey, S. (1997). *Los siete hábitos de la gente altamente efectiva, la revolución ética en la vida cotidiana y en la empresa*. Buenos Aires: Paidós.
- Fortini, H. L. (1980). *Replanteo de la técnica contable: su estructura básica, su acercamiento a la economía*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.

- García Casella, C. L. (Agosto de 2001). Metodología para la generalización del uso de los modelos contables. *7° Encuentro Universitario de Investigadores del Área Contable*. Santa Fé, Santa Fé, Argentina.
- García Casella, C. L. (2017). Contratación Y Vigencia De Las Propuestas De Richard Mattessich A Través Del Ensamble Entre Docencia E Investigación. *Revista Contabilidad y Auditoría, Año 23, N° 48, Facultad de Ciencias Económicas, UBA*, 11-38.
- Giusti, J. L. (2023). *El control sobre la administración pública*. Buenos Aires: EUDEBA.
- Gonnet, M. C. (2010). *Ley 12510 de administración, eficiencia y control de la Provincia de Santa Fe. Análisis y comentarios*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti librería editorial.
- Gordillo, A. (2013). *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Gordillo, A. A. (2013). *Teoría general del derecho administrativo*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Gutiérrez, R. (1991). Bases Conceptuales de un Sistema Integrado de Información Financiera del Sector Público. *Revista de la Asociación Interamericana e Ibérica de Presupuesto, N° 25*.
- Hammer, M. y. (1994). *Reingeniería*. Bogotá: Grupo Editorial Norma.
- Harbin, A. G. (2022). El Sistema de Contabilidad Gubernamental de la CABA. En F. y. Schafrík, *El sistema de administración financiera de la CABA* (págs. 289-327). Buenos Aires: Editorial Jusbaire.
- Hernández Esteve, E. (2013). Finalidad y naturaleza de la Contabilidad de Cargo y Data. En E. Hernández Esteve, *Aproximación al estudio del pensamiento contable español* (págs. 90-97). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Las Heras, J. M. (2018). *Estado eficiente 4° edición*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti librería editorial.
- Le Pera, A. (2007). *Estudio de la administración financiera pública*. Buenos Aires: Ediciones Cooperativas.

- Licciardo, C. (2000). *Cayetano Licciardo, pensador preclaro, selección de sus trabajos escritos, en fructífera trayectoria al servicio de la República*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Lozinsky, S. (1998). *Software; Tecnología del Negocio*. Buenos Aires: Price Waterhouse - El Ateneo.
- Makón, M. (1999). *Sistemas Integrados de Administración Financiera Pública en América Latina*. Santiago de Chile: ILPES - CEPAL - Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social.
- Martini, F. (2015). *Sistemas ERP, gestión eficiente para su negocio*. Buenos Aires: Edicon Fondo Editorial CPCECABA.
- Matus, C. M. (1979). *Bases teóricas del presupuesto por programas*. Caracas: Asociación Venezolana de Presupuesto Público.
- Oficina Nacional de Presupuesto. (25 de Mayo de 2024). *El Sistema Presupuestario en la Administración Nacional de la República Argentina*. Obtenido de https://www.economia.gob.ar/onp/documentos/manuales/el_sistema_presupuestario_publico.pdf
- Pahlen Acuña, R. J. (2004). *Contabilidad social y ambiental*. Buenos Aires: Macchi.
- Pimenta, C., & Uña, G. (2015). Sistemas Integrados de Administración Financiera en América Latina: aspectos estratégicos y desafíos pendientes. En E. P. C., *Gestión financiera pública en América Latina. La clave de la eficiencia y la transparencia* (págs. 299-346). Washington: Banco Interamericano de Desarrollo.
- Pinto Bernal, J. J. (2020 (27) (1)). Más allá de los sumarios de cargo y data: un acercamiento a las cuentas de la Caja Real de Santafé en la segunda mitad del siglo XVIII. *América Latina en la Historia Económica*.
- Premchand, A. (1995). *Effective Government Accounting*. Washington: International Monetary Fund.
- Prina, E. D. (16 de Marzo de 2011). *El Sistema de Contabilidad de la CABA hace 15 años*. Obtenido de I Jornada de Administración Financiera: <https://buenosaires.gob.ar/hacienda/i-jornada-la-ad->

ministracion-financiera-de-la-ciudad-autonoma-de-buenos-ai-res-15-anos-de-su

- Schweinheim, G. F. (5 de Mayo de 2024). *Ethos técnico desarrollista y construcción de sistemas de administración pública en América Latina: del espíritu de la planificación para el desarrollo al ensamblaje social de los sistemas de administración financiera* (2018). Obtenido de Universidad Nacional de San Martín. Instituto de Altos Estudios Sociales. Tesis Doctorales: https://ri.unsam.edu.ar/bits-tream/123456789/769/1/TDOC_IDAES_2018_SGFF.pdf
- Secretaría de Hacienda de la Nación. (1992). *Programa de Reforma de Administración Financiera Gubernamental*. Obtenido de https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/af_programa_reforma.pdf
- Senge, P. M. (1994). *La quinta disciplina*. Buenos Aires: Gránica.
- Sistema de Cuentas Nacionales 2008. (26 de 4 de 2024). *Naciones Unidas*. Obtenido de <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/sna2008spanish.pdf>
- Slater, D. (29 de Mayo de 1999). *What is ERP?* Obtenido de CNN.com: <http://edition.cnn.com/TECH/computing/9905/28/erpent.idg/>
- Túa Pereda, J. (1995). *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. Medellín: Centro Interamericano Jurídico Financiero.
- Uña, G. (2012). *Estrategias de Desarrollo e Implantación de Sistemas Integrados de Administración Financiera: experiencias y lecciones para América Latina*. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo.
- Villaluenga de Gracia, S. (2013 (16) (2)). La partida doble y el cargo y data como instrumentos de un sistema de información contable y responsabilidad jurídica integral, según se manifiesta en fuentes documentales de la Catedral de Toledo (1533-1613). *Revista de Contabilidad de la Universidad de Murcia*, 126-135.

CAPITULO III

Sistemas de control

ESTADO ABIERTO PARA EL CONTROL SOCIAL

Marta Oyhanarte¹

Pamela Niilus²

Introducción

El presente capítulo busca describir el estado del arte sobre la introducción de los principios del Gobierno Abierto (GA) para mejorar la transparencia, la rendición de cuentas, la participación ciudadana y contribuir a la construcción de verdaderos Estados Abiertos (EA) que propicien el control social en los países de América Latina (AL).

En este sentido, tomamos como marco la Agenda 2030 y sus Objetivos para el Desarrollo Sostenible, recorreremos la evolución de la idea de GA en los procesos de reforma del estado en AL, analizamos sus principales principios y componentes y destacamos el papel de

1 Abogada recibida con Diploma de Honor en la UBA. Mediadora. Fue Subsecretaria para la Reforma Institucional y Fortalecimiento de la Democracia (JGM de la Nación) y Directora Nacional del Proyecto PNUD “Auditoría Ciudadana: Calidad de las Prácticas Democráticas en Municipios”. Legisladora de la Ciudad de Buenos Aires. Directora del Centro para la Participación y el Control Ciudadano del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y cofundadora y presidente de Poder Ciudadano.

2 Licenciada en Ciencia Política (UBA). Especializada en diseño e implementación de procesos de participación ciudadana, transparencia y calidad institucional. Experiencia en diseño, gestión y coordinación de un Programa Nacional con municipios en la Argentina. Capacitadora y facilitadora de procesos participativos, elaboración de proyectos y gestión del conocimiento. Directora General de Participación Ciudadana, Municipalidad de Vicente López.

la Alianza para el Gobierno Abierto (AGA) en la promoción y el seguimiento de los compromisos asumidos por los estados miembros. Finalmente, trazamos algunos desafíos pendientes y esbozamos posibles caminos desde las administraciones para posibilitar el control de las políticas públicas por parte de los ciudadanos.

Transformando nuestro mundo: Agenda 2030

En la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible 2015, los Estados miembros aprobaron la nueva Agenda Global conformada por 17 objetivos y 169 metas que deberán ser cumplidos de aquí a 2030. Estos son de carácter integrado e indivisible y abarcan las esferas económica, social, ambiental e institucional. Luego de un proceso de negociación que llevó más de dos años y contó con una participación sin precedentes de la sociedad civil, los gobiernos se unieron detrás de una propuesta ambiciosa acordando, por consenso, el documento “Transformando nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”. La nueva agenda se afirma en los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM) elaborados en el año 2000, busca completar aquello que los ODM no lograron y van mucho más lejos para abordar las causas de fondo de la pobreza y la desigualdad. Implica un compromiso común y universal, no obstante, puesto que cada país enfrenta retos específicos, se establece que los Estados tienen soberanía plena sobre su riqueza, recursos y actividad económica, y cada uno fija sus propias metas nacionales, apeguándose a los ODS.

¿Qué Estado para la Agenda 2030?

Uno de los principales desafíos de la Agenda es el Objetivo 16 cuyos pilares son: paz, justicia e instituciones sólidas. Para lograrlo, se refuerza la necesidad de elaborar indicadores que ofrezcan datos de calidad, accesibles, oportunos y confiables para los que la colaboración de instituciones internacionales, la academia y organizaciones filantrópicas adquiere gran relevancia a fin de aportar elementos para

las decisiones políticas como así también para medir los progresos que se vayan obteniendo. Asimismo, se precisan nuevas estrategias y aumentar las capacidades para promover mayores acuerdos entre gobernantes y gobernados. Un camino crucial que deben transitar los países en pos de ese ideal es el Gobierno Abierto. La XVII Conferencia Iberoamericana de Ministras y Ministros de Administración Pública y Reforma del Estado aprobó en julio de 2016 en Bogotá, Colombia, la Carta Iberoamericana de Gobierno Abierto. Y lo define así: “El conjunto de mecanismos y estrategias que contribuye a la gobernanza pública y al buen gobierno, basado en los pilares de la transparencia, participación ciudadana, rendición de cuentas, colaboración e innovación, centrando e incluyendo a la ciudadanía en el proceso de toma de decisiones, así como en la formulación e implementación de políticas públicas, para fortalecer la democracia, la legitimidad de la acción pública y el bienestar colectivo”.

Cuando hablamos de GA estamos hablando de algo más que del uso intensivo de las nuevas tecnologías, estamos hablando de un cambio de carácter sistémico, de la transformación de administraciones y gobiernos, de la creación de competencias para generar un diálogo colaborativo entre funcionarios y ciudadanos. Estamos hablando de valores. Estamos hablando de un nuevo paradigma en la gestión pública. Una administración “abierta” incrementa la competitividad, impulsa energía colectiva y genera ambiente de innovación.

Si bien el GA no es una receta mágica para todos los problemas, es un componente esencial de la reforma del estado (y del sistema político) para el siglo XXI. El GA se está expandiendo, muchas administraciones están adoptando esta modalidad y están transitando hacia la visión de una nueva cultura en la gestión de los asuntos públicos; en otros casos, se sancionan leyes o publicitan las bondades del nuevo sistema, pero se quedan en los comienzos o fracasan porque tienen escasa o nula capacidad de implementación.

Los países de América Latina (AL) viven su período más largo de regímenes democráticos y designación de autoridades a través de

elecciones periódicas. Sin embargo, existe un claro déficit institucional que se traduce en una baja calidad democrática; tenemos regímenes democráticos, pero todavía está pendiente la tarea de construir verdaderos estados democráticos de derecho.

La democraticidad es un atributo del estado, no sólo del régimen (O'Donnell, 2003:70) afirma O'Donnell y amplía los límites de la teoría sobre la democracia. Del régimen democrático proviene la principal fuente de legitimación de las políticas públicas, la pretensión de representar al conjunto de los ciudadanos de un país y las aspiraciones que estos expresaron en elecciones limpias e institucionalizadas. Los países de AL han hecho un esfuerzo muy importante para conseguir y mantener un régimen democrático, pero aún queda mucho por hacer para expandir este régimen hacia la democratización de la sociedad y del propio estado, ya que, a mediano y largo plazo, esta situación afecta la calidad de la democracia y hasta puede afectar la supervivencia del propio régimen. Los ciudadanos -en un sentido civil, político y social- tienen derecho a ser tratados con plena consideración y respeto y, a su vez, este tratamiento debe estar basado en la aplicación de leyes y normas, por parte del estado, que sean claras, que se apliquen de manera imparcial y que sean sancionadas a través de procedimientos democráticos. Cómo son tratados los ciudadanos por las instituciones del estado es tan importante como qué obtienen de ellas en materia de bienes y servicios públicos; es decir, el estado debe ser decente, eficaz y efectivo a la vez y en la medida que lo es, contribuye a mejorar la calidad de la democracia.

Siguiendo con este razonamiento, para que la idea de GA logre influir efectivamente en la calidad de la democracia, no sólo debe alcanzar al gobierno -entendido como las posiciones ocupadas en la cúpula de las instituciones del estado a través de las reglas del régimen- sino también al conjunto de las burocracias que componen el estado. Sería entonces deseable empezar a hablar de Estado Abierto (EA) para incluir no sólo a las cúpulas de los poderes y niveles del estado, sino también a sus burocracias. Y en un sentido más amplio, a los ciuda-

danos que habitan en su territorio, en todos los roles que juegan en la sociedad.

La importancia del nivel local para la expansión del GA-EA

Pensar en democracia, pensar en desarrollo, supone pensar “desde abajo”, no en un proceso que vaya de lo general a lo particular, sino que supone pensar en una región, en una localidad, en un municipio. En los últimos años, la mayor participación que se ha dado por fuera de los canales partidarios aparece asociada a la tendencia de fortalecimiento de las instancias de deliberación y decisión a nivel local. Una nueva cultura política está tomando fuerza en el ámbito local. Por ello, es necesario elaborar una nueva visión de territorio dejando atrás la imagen administrativa y de fronteras jurisdiccionales. Lo local no es un sitio predeterminado, es una construcción social, espacio vivo, fruto de las interacciones de las personas y de las organizaciones allí localizadas, que encaran y proponen estrategias, enfrentan y gestionan conflictos, aprenden, impulsan proyectos y transforman ese territorio. Son espacios capaces de generar ventajas competitivas a partir de sus recursos endógenos y donde, a través de un esfuerzo de construcción colectiva, se potencia la capacidad de desarrollo. Cuando los aspectos cuantitativos y cualitativos se integran en el territorio crece el interés de autoridades nacionales, internacionales, organismos multilaterales y de cooperación y aumentan las posibilidades de lograr un desarrollo sostenible. (Oyhanarte y Niilus, 2009:35).

Los municipios son, entonces, el basamento para construir espacios económicos y políticos originales e innovadores. Por supuesto, éste no puede ser un proceso autárquico, sino que debe articularse con los procesos de otras instancias subnacionales y del nivel nacional. Y hay otras dos variables que no pueden dejar de considerarse: la cooperación internacional -que debe responder a las necesidades de cada comunidad- y la transferencia de mayores recursos desde los gobiernos centrales hacia los gobiernos locales.

Por lo tanto, dados su proximidad, el rol que cumplen en el espacio territorial y la cercanía a las necesidades de la población, los gobiernos subnacionales y locales son una pieza fundamental en un modelo integral de GA-EA para el desarrollo sostenible.

Enfoques y modelos vigentes para encarar acciones de reforma vinculadas al GA-EA

La preocupación central en el estudio de la gestión pública ha sido siempre lograr que la administración estatal alcance los estándares más elevados en la producción de bienes públicos, para lo cual ha propuesto normas, estructuras, tecnologías y pautas de comportamiento congruentes con ese objetivo.

Desde mediados de los años 80 comienzan a vislumbrarse nuevas tecnologías y estilos de gestión, nuevas maneras de administrar lo público entre las que se incluyen instancias de promoción de la participación ciudadana en el proceso de formulación de políticas y el control social de la gestión pública.

Así, después de las dos primeras generaciones de reformas respectivamente caracterizadas por los ajustes estructurales -disminución del tamaño del estado- y por la imposición de dispositivos de gestión inspirados en el universo empresarial, se estaría expandiendo una tercera generación de transformaciones institucionales marcada por la revalorización de la administración pública, cuya relevancia había sido muy tempranamente subrayada por el CLAD en 1998.

Los procesos modernizadores de la gestión pública han propiciado y encarado, desde los años 90, reformas referidas a la profesionalización de la gestión pública; a la planificación, evaluación y monitoreo de las políticas; a la gestión por resultados; a la calidad de la gestión y de la gobernanza públicas. Como resultado, se produjeron acciones concretas referidas al servicio civil, a la selección de altos directivos de organizaciones públicas y a la regulación de la carrera de funcionarios públicos; a la gestión y el control presupuestario, a la evaluación de programas y medición del desempeño de los organismos públicos, a la

gestión orientada a resultados; al rediseño organizacional e incorporación de tecnologías de información, comunicaciones y gestión; a las compras públicas y aprovisionamiento del Estado; a la transparencia, la rendición de cuentas y la gestión de la participación ciudadana.

De esta manera, la introducción de los principios de GA comenzó a adquirir mayor impulso durante la década pasada, constituyéndose como el paradigma dominante de la gestión pública en América Latina. Se trata de un enfoque que rescata especialmente los valores de la transparencia, la participación ciudadana y la rendición de cuentas que, en diferentes grados y con mayor o menor énfasis, estuvieron presentes en las corrientes académicas anteriores sobre procesos de reforma y modernización del estado, y que cobran especial relevancia en el contexto actual caracterizado por el creciente protagonismo de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación que permiten y expanden una red de comunicación y colaboración entre gobierno, organizaciones públicas y privadas y ciudadanos para la producción de bienes y servicios públicos, la decisión de políticas y el control social de la gestión pública.

Evolución de la idea de Gobierno Abierto

Mucho y variado se ha escrito sobre GA, tanto autores como organizaciones coinciden en que comenzó a esbozarse en los años 60 y 70 del siglo XX, comúnmente asociado a la noción de *accountability* o rendición de cuentas del gobierno. En ese contexto, procesos de fortalecimiento de la sociedad civil, institucionalización de mecanismos de transparencia, control de corrupción, acceso a información pública y rendición de cuentas se han ido expandiendo a través de la región en la década del 2000 hasta que el Memorándum de Transparencia y Gobierno Abierto que Barack Obama formuló en 2009 para promover un gobierno más participativo, transparente y colaborativo, logró una divulgación masiva que atrajo a gobiernos y académicos por igual. (Oszlak, 2015).

El proceso que llevó a este hito –que podemos caracterizar de reafirmación y nunca de ruptura- fue dejando múltiples indicios que recogeremos en esta sección.

El CLAD, en 1998 publicó el documento “Una Nueva Gestión Pública para América Latina” en el que resaltaba la necesidad de reconstrucción de la capacidad estatal para que los países latinoamericanos enfrenten de manera más exitosa los problemas de la redemocratización, del desarrollo económico y de la distribución de la riqueza, al tiempo que rescataba la transparencia en la administración pública como elemento amplificador del control social y orientador de la reforma (CLAD, 1998).

En 2003, la XIII Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno manifestó su “empeño en el fortalecimiento institucional del Estado, en lograr administraciones públicas más eficaces y transparentes y en promover los instrumentos necesarios para una mayor participación de la sociedad civil en los procesos de toma de decisiones” (CLAD, 2003: inc.11).

Por su parte, el Código Iberoamericano de Buen Gobierno afirmó que “se entiende por buen gobierno aquél que busca y promueve el interés general, la participación ciudadana, la equidad, la inclusión social y la lucha contra la pobreza, respetando todos los derechos humanos, los valores y procedimientos de la democracia y el Estado de Derecho” (CLAD, 2006:3-4).

En la misma línea, la Carta Iberoamericana de Calidad de la Gestión Pública reconoció que “el Estado es un instrumento indispensable para el desarrollo económico, político y social de cualquier país, y que en la región tiene que orientarse a la atención de tres grandes problemas: la consolidación de la democracia, la necesidad de retomar el crecimiento económico y la reducción de la desigualdad social, garantizando la inclusión social” (para lo cual se requiere) “adoptar un nuevo modelo de gestión pública que recupere la capacidad de las administraciones públicas iberoamericanas como instrumentos útiles

y efectivos al servicio del bien común o interés general de sus respectivas sociedades” (CLAD, 2008: 3).

Luego, la Carta Iberoamericana de la Participación Ciudadana en la Gestión Pública afirmó que “el mayor desafío de la participación ciudadana en la gestión pública es impulsar su universalización, para crear las condiciones que permitan que los sectores más vulnerables accedan a la participación ciudadana para la defensa y exigencia de sus derechos, estableciéndose como un medio para la transformación social” y resalta “como el requisito indispensable para la participación ciudadana a la transparencia en la actuación del Estado y la responsabilización en el ejercicio del gobierno” (CLAD, 2009:2-3).

En 2010, el CLAD publicó el documento Gestión Pública Iberoamericana para el Siglo XXI, en el que planteó una agenda modernizadora para la región que incluía “actuar en pro de la democratización de las instituciones políticas y de la gestión pública de tal forma que se logre configurar una esfera pública más transparente y participativa, proporcionando los elementos para que todos puedan tener acceso a las decisiones e influirlas en alguna medida” (CLAD, 2010:22).

En este mismo año, la etiqueta de GA comenzó a poblar la literatura académica y gubernamental caracterizada como el conjunto de prácticas que establece una constante interacción entre el gobierno y los ciudadanos con el propósito de que el gobierno escuche lo que ellos dicen y solicitan, que tome decisiones basadas en sus necesidades y teniendo en cuenta sus preferencias, que facilite la colaboración de ciudadanos y funcionarios en el desarrollo de los servicios que presta el Estado, y que comunique lo que decide y hace de forma abierta y transparente (Calderón y Lorenzo, 2010).

Así, en 2011, por iniciativa del Departamento de Estado de los Estados Unidos, ocho países fundaron las bases de la Alianza para el Gobierno Abierto (AGA, OGP por sus siglas en inglés), una iniciativa internacional voluntaria que “busca que, de manera sostenida, los gobiernos sean más transparentes, rindan cuentas y mejoren la capacidad de respuesta hacia sus ciudadanos con el objetivo final de me-

jorar la calidad del gobierno, así como la calidad de los servicios que reciben los ciudadanos” y que “se ve a sí misma como una plataforma donde diversos actores del gobierno, de la sociedad y del sector privado interactúan, asumen compromisos, gestionan conocimiento, generan aprendizajes horizontales, casos exitosos” (Kaufman, 2015:50). Como requisito para formar parte de la AGA, cada Estado miembro debe desarrollar un *Plan de Acción en Gobierno Abierto* cada dos años, a través de un proceso multilateral y abierto. Para la AGA, los compromisos formulados en los planes de acción deben estar referidos al menos a alguno de los siguientes desafíos: a) mejora de servicios públicos, b) aumento de la integridad pública, c) gestión efectiva y eficiente de los recursos públicos, d) construcción de comunidades más seguras y e) aumento de la responsabilidad corporativa y rendición de cuentas institucional y del sector privado. Además, estos compromisos deben referirse a acciones concretas que fortalezcan y fomenten la transparencia, la rendición de cuentas, la participación ciudadana y la tecnología e innovación para la apertura. A la fecha, la AGA está conformada por 75 países y 104 jurisdicciones subnacionales y locales.

En 2013, se redactó la Carta sobre Derechos y Deberes del Ciudadano en Relación con la Administración Pública, que reforzó la idea de que “los Poderes Públicos deben salir al encuentro de los ciudadanos para que de forma integrada y armónica se realice la gran tarea constitucional de la construcción democrática, profundamente humana, solidaria y participativa, de las políticas públicas” al tiempo que afirma que “si el ciudadano reclama ordinariamente, y de forma extraordinaria cuando sea menester, los derechos que se derivan del fundamental a una buena Administración Pública, el hábito de la rendición de cuentas y de la motivación de todas las decisiones de los poderes del Estado será una realidad” (CLAD, 2013:3).

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), por su parte, afirmó que los gobiernos deben “conversar” con las personas y evolucionar desde la idea de gobierno electrónico hacia un tipo de gobierno donde la colaboración, la participación y la

transparencia sean los ejes centrales en la elaboración de las políticas públicas (CEPAL, 2014:7).

En 2016, el CLAD suma a todas sus cartas precedentes la Carta Iberoamericana del Gobierno Abierto (CIGA) en la que afirma que “en definitiva, el gobierno abierto lleva en su base un cambio cultural, una nueva forma de gobernar: por, para y con la ciudadanía” (CLAD, 2016:3), definiendo así un claro enfoque ciudadano-céntrico.

Este recorrido por documentos de organismos internacionales referidos al tema, muestran que la noción de gobernanza vinculada a la efectividad de la gestión de los asuntos públicos, la transparencia y participación es la que ha predominado en las agendas políticas de reformas en AL en los últimos veinticinco años.

Es preciso entonces hacer referencia también a que la idea de GA –devenido en un nuevo paradigma de la administración pública y de la reforma del estado- se ha ido expandiendo en AL, a fin de favorecer una mejor gobernanza y el fortalecimiento de la sociedad civil. Gobernanza entendida como “el ejercicio de la autoridad económica, política y administrativa para manejar los asuntos de un país en todos los niveles, a fin de que el Estado promueva la cohesión social, la integración y el bienestar de su población” (PNUD, 2006:10). Casi una década más tarde, el Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo agrega que la gobernanza debe incluir transparencia, instituciones democráticas, servicios públicos eficientes y eficaces, y participación en las políticas públicas, para asegurar que las prioridades políticas, sociales y económicas estén basadas en amplios consensos y que la voz de los excluidos, pobres, vulnerables y marginalizados sea escuchada en los procesos de decisión de las sociedades. Esto exige transparencia y rendición de cuentas por parte de todo el sistema político-administrativo; acceso a la información pública (fehaciente, completa y de fácil acceso para la ciudadanía); y participación y colaboración en el diseño, formulación e implantación de las diferentes políticas públicas (Sánchez, 2015).

Participación de la ciudadanía, transparencia y rendición de cuentas de los actos de gobierno y colaboración entre las administraciones públicas y los ciudadanos constituyen, entonces, los pilares en los que se funda este paradigma los que, a su vez, se traducen, en acciones y políticas tales como: organización de debates públicos, consultas ciudadanas, publicación de datos e información, portales de datos abiertos, gestión de la transversalidad y de la interoperabilidad, definición de nuevos modelos de servicios públicos, organización y promoción de asociaciones entre el estado, las organizaciones de la sociedad civil y las empresas; es decir, co-diseño de políticas públicas para finalmente mejorar la calidad de vida de las personas.

Destacamos a continuación algunas breves consideraciones sobre cada uno de los principios y valores del GA:

Transparencia y acceso a la información pública

La transparencia de los actos de gobierno, el fortalecimiento y la modernización de las agencias y mecanismos de rendición de cuentas y su prerequisite fundamental, el acceso a la información pública, constituyen elementos centrales de una agenda de reforma y mejora institucional.

El derecho de acceso a la información, en tanto derecho instrumental, constituye un prerequisite ineludible para ejercer otros derechos fundamentales y para la efectiva participación ciudadana en las decisiones públicas. Pero hay que tener en cuenta que su efectividad es directamente proporcional a la cultura cívica de la ciudadanía y a la calidad institucional de los países. Mejorar estas variables significa recorrer un largo y complejo camino y demanda el esfuerzo responsable de cada uno de los actores sociales, ya que los obstáculos se encuentran tanto del lado de la administración pública como de la sociedad civil. Terminar con la cultura del secreto requiere de una tarea ardua y sostenida. Pretender que los ciudadanos colaboren, que participen sin darles la posibilidad de conocer toda la información necesaria para decidir, no sirve. La solución a este problema no es la imposición de

límites a la participación, sino el levantamiento de las barreras que obstaculizan el acceso a la información, a fin de que la participación política se lleve a cabo por una “ciudadanía informada”.

Como todo proceso que debe irradiar al conjunto de los actores sociales, requiere comenzar intramuros del estado, es decir, por la administración. No se puede abogar por una cultura de la transparencia y de acceso a la información pública si las administraciones viven inmersas en una cultura del secreto. No se puede promover una cultura de apertura y colaboración si las administraciones no están dispuestas a trabajar en red y a compartir información y recursos. No es creíble, no construye confianza, no crea institucionalidad, no fortalece la democracia.

Rendición de cuentas

La transparencia se relaciona íntimamente con la rendición de cuentas. Si bien existe un amplio consenso alrededor de la necesidad de introducir controles más efectivos sobre las agencias y funcionarios públicos a fin de combatir la corrupción y otras formas de uso discrecional del poder público, existen diversas formas de entender el concepto. La rendición de cuentas contiene dos dimensiones distintivas:

- 1) La obligación que tienen los funcionarios públicos de informar acerca de sus decisiones y justificarlas públicamente.
- 2) La capacidad de imponer sanciones a aquellos funcionarios públicos que hayan violado sus deberes o incumplido sus obligaciones. Es precisamente esta amenaza de sanciones lo que lleva a los actores políticos a restringir la información para evitar que salgan a la luz los déficits de la gestión. Esta dimensión de sanción es considerada un aspecto crucial de la idea misma de rendición de cuentas: no puede haber rendición de cuentas si el actor que la demanda no tiene la capacidad institucional para aplicar sanciones a aquellos que han incurrido en comportamientos ilegales o que no tienen en cuenta el interés público. La existencia de prácticas de rendición de cuentas -tanto de parte de los gobiernos como

de la ciudadanía- hace a la mejora la calidad democrática de los Estados.

Participación ciudadana en la gestión pública

Una democracia de calidad también es aquella que, además de ser representativa, habilita formas de participación de la ciudadanía que permite conocer y prever, a tiempo, las cuestiones que afectan la vida de la población para actuar de la manera más adecuada y favorecer el bien común. Un valor fundamental para el éxito de la participación es la confianza, que va creciendo entre las personas de la sociedad civil que se reúnen para tratar de incidir en las políticas públicas. Confianza que posibilita la gestión, la organización y la delegación de tareas para la concreción de las acciones que se deciden en forma conjunta. Esta confianza debe extenderse hacia quienes cumplen una función de gobierno y de estos hacia la sociedad civil. Además, es un recurso necesario para que cualquier estrategia produzca mejores resultados en términos de calidad y eficiencia.

La participación ciudadana incorpora mayor información y perspectivas para la toma de decisiones, mejora la calidad de la implementación de políticas públicas y aumenta su legitimidad. No obstante, es conveniente despejar toda concepción mágica sobre la participación: nunca es una consecuencia automática de su mención en los documentos de diseño de una política o de un programa gubernamental. Exige conocer los mecanismos que la facilitan, considerar las tensiones que pueden generarse, concretar las acciones proyectadas y aprender a sostener el proceso.

En la literatura sobre este tema producida por los organismos internacionales, se utiliza el término *citizen engagement* que refiere a las acciones y programas promovidos desde el espacio público estatal que incluyan y propicien la participación de los ciudadanos en las diferentes etapas de las políticas públicas. Así entendida, la participación constituye una intervención ordenada de personas y organizaciones que acuerdan afrontar los obstáculos que pudieran existir y deciden

cooperar con las acciones que lleva a cabo un gobierno. Además, tanto la oferta de espacios de participación por parte de un gobierno, como su demanda desde la sociedad civil, pueden manifestarse en diferentes etapas del proceso de construcción de una política pública: en su fase de decisión, diseño, implementación y evaluación y constituye un auspicioso aporte a la gobernabilidad democrática, ya que se apoya en la consecución de círculos virtuosos que se multiplican a medida que se avanza exitosamente en el territorio “si un gobierno es más transparente, mayor es la confianza de los ciudadanos en las instituciones; a mayor grado de confianza, mayor liderazgo; a mayor liderazgo, más viable la construcción de relaciones propositivas entre actores; a mayor relación entre los actores, más fácil la producción de resultados, más participación; a más participación, más sostenibles los procesos”. (PNUD, 2004:29).

Y, si esta participación se desarrolla a través de un proceso multiactoral inclusivo, mejora la implementación de políticas, aumenta la legitimidad del gobierno, mejora la credibilidad entre los agentes y se constituye en sí misma en una experiencia de fuerte impronta social y educativa para la acción pública.

Colaboración, innovación e integración

Si bien todos los conceptos mencionados anteriormente han sido utilizados e incorporados en mayor o menor medida y a lo largo de la historia por distintos gobiernos, por primera vez se exponen todos juntos demandando una nueva forma de gobernar y de relacionarse con la ciudadanía. La colaboración es seguramente el elemento menos novedoso de todos los que componen la idea del GA, ya que los ciudadanos siempre han colaborado con los gobiernos, aunque sea de forma obligatoria y en forma de aportes económicos; de otra manera, los asuntos públicos no podrían ser concebidos. De lo que se trata aquí, es de profundizar esta colaboración permitiendo que los ciudadanos no solo sean “contribuyentes” sino que compartan sus saberes y experiencias para la construcción de valor público, entendiéndolo

como aquel que se enmarca en el propósito de fortalecer los sistemas democráticos, incrementar los niveles de confianza de la ciudadanía en las instituciones políticas, potenciar la participación y el compromiso cívico, y mejorar la calidad, eficacia y eficiencia de los gobiernos y de sus administraciones públicas.

Sumamos a este concepto, la innovación, es decir, el proceso que consiste en moldear una solución a un problema o a una necesidad de manera creativa, y que puede conseguirse a través de mejoras de algo existente o de la creación de algo completamente nuevo. Aunque aún no se visualice un impacto real, hay un camino trazado para que las políticas públicas se enriquezcan a partir de la innovación. Innovar nunca es fácil, implica salir de la zona de confort para experimentar algo sobre lo cual no hay certezas. Quizás por esta razón, la innovación ha tenido más adeptos entre las empresas y las OSCs que entre los gobiernos y las administraciones públicas. Si bien se reconoce la necesidad de innovar, son muchos los obstáculos que pueden presentarse al momento de concretarla: las prácticas y procedimientos arraigados, el temor a asumir riesgos, la ausencia de capacidades y competencias, la falta de apoyo financiero, los diferentes intereses en juego, entre otros. Pero a su vez, las oportunidades para innovar también son muchas: nuevos liderazgos, crecimiento de la cultura de la evaluación, facilidad para adquirir nuevas capacidades, apoyo político, extensión del uso de nuevas tecnologías, adopción de modelos aplicados por organizaciones no gubernamentales y empresas privadas como así también la cooperación entre sectores.

Y agregamos finalmente la articulación e integración -interoperabilidad- de políticas y coordinación entre diferentes estructuras gubernamentales. El desarrollo sostenible supone un enfoque integral y la consideración interdependiente y equilibrada de las metas y los objetivos sociales, económicos y ambientales. La integración de políticas impone repensar las prácticas habituales y considerar la cooperación entre diferentes estructuras gubernamentales. Como toda medida que altere la tradición administrativa, la integración no se salva de enfren-

tar obstáculos: las estructuras excesivamente jerárquicas, la falta de una dirección política común y estratégica, los intereses particulares a nivel sectorial, el mal manejo de recursos y una complicada división del trabajo, entre otros. Pero para ella también hay oportunidades: nuevos liderazgos, alianzas público-privadas, compromiso colectivo, cooperación internacional, reconocimiento de nuevos vínculos entre gobiernos regionales, nacionales y locales, entre otras. Colaboración, innovación e integración interactúan en una relación de enriquecimiento y aprendizaje en el marco de la gobernanza, entendida esta como la forma en que se han de alinear los hábitos culturales, las instituciones políticas y el sistema económico para que una sociedad tenga la vida buena que desea.

Tendencias en los procesos de reforma vinculados al GA-EA en AL

Hay cuatro factores que parecen llamados a alterar la configuración y los modos de hacer de las administraciones públicas: la creciente complejidad y dificultad de los problemas sociales, la dilución del poder de las burocracias jerarquizadas, el grado exponencial de la innovación tecnológica y la cada vez mayor autonomía y capacidad de las personas para actuar por sí mismas en múltiples campos. La administración pública del futuro tendrá que ser más inteligente, más diversa, más descentralizada y más colaborativa; tendrá que parecerse más a constelaciones de núcleos del conocimiento más pequeños, diversos y autónomos, regidos por reglas mucho más flexibles; estará fuertemente profesionalizada y abierta a interacciones múltiples que en buena medida se desarrollarán en espacios digitales y tendrán un alcance global. Todo ello exige que el Estado asuma la pérdida del monopolio en la creación de valor público. Tendrá que profundizar la reinención de sus modelos de relación y de colaboración con una amplia diversidad de actores (individuos, academia, organizaciones sociales, empresas) situados extramuros de la fortaleza estatal y avan-

zar en la construcción de un entorno avanzado de gobernanza colaborativa (Longo, 2017).

La relevancia de un esquema institucional sólido

En general, hay coincidencia en afirmar que los marcos institucionales y los procesos de coordinación establecidos para la implementación de políticas resultan clave para asegurar sus resultados e impactos.

Si buscamos que la implementación de reformas de GA sea eficiente y efectiva, cada país debe prestar atención al esquema institucional donde coloca la responsabilidad de implementar el plan de acción y dotarlo de las funciones, atribuciones y recursos necesarios. La coordinación involucra tres componentes específicos: comunicación de la política, consulta a los actores interesados y cooperación institucional.

Grado de participación ciudadana en la elaboración de los Planes de Acción

Es requisito que los países miembros de la AGA consulten ampliamente al público durante la elaboración de sus planes de acción, de acuerdo a los siguientes criterios:

1. Consultar ampliamente con la comunidad, tanto con la sociedad civil como con el sector privado; buscar diversidad de opiniones y resumir la consulta pública y ponerla a disposición junto con todos los comentarios individuales escritos recibidos.
2. Llevar a cabo actividades de divulgación de la AGA para aumentar la participación del público en las consultas.
3. Notificar con anticipación al público antes de las consultas, usando diversos mecanismos –incluyendo reuniones virtuales y presenciales– para crear oportunidades para la participación ciudadana.
4. Identificar un foro viable para consultar regularmente con las diversas partes interesadas sobre la implementación de la AGA.

Argentina es miembro de la AGA desde 2012 y está transitando la implementación de su 5° Plan de Acción Nacional (2022-2024)³. Por otro lado, son seis los gobiernos subnacionales argentinos que adhieren a la AGA: Ciudad de Buenos Aires, Corrientes (Ciudad), Rosario, Mendoza (Ciudad), Córdoba (Ciudad) y Córdoba (Provincia) y elaboraron sus propios planes de acción con sus compromisos específicos.

Cada Plan Nacional de Acción es evaluado por el mecanismo de revisión independiente⁴. En el caso de Argentina, la evaluación sobre el cuarto plan de acción (2019-2022) “exhibió avances en materia de consistencia, ambición e inclusión de temas clave, tanto de la agenda de la sociedad civil en materia de derechos y gobernanza democrática como de la agenda global de OGP; sin embargo, manifestó retrocesos en su implementación” (OGP,2023) respecto del tercer plan de acción y, en especial, de la participación de la sociedad civil que disminuyó considerablemente. No obstante, este Plan fue superior a los anteriores en términos de cocreación ya que tanto el Plan como el proceso fueron codiseñados por el Gobierno y la sociedad civil en el marco de la Mesa Nacional de Gobierno Abierto. Las organizaciones de la sociedad civil participantes tuvieron la oportunidad no solo de proponer temas sino también de priorizar compromisos y dar forma a sus contenidos.

3 https://www.opengovpartnership.org/wp-content/uploads/2022/12/Argentina_Action-Plan_2022-2024_Revised20230601.pdf

4 El Mecanismo de Revisión Independiente (IRM por sus siglas en inglés) es el principal medio de seguimiento del progreso de los planes de acción en los países participantes en la AGA. El IRM proporciona informes objetivos, independientes y basados en evidencia para responsabilizar a los miembros de AGA y respaldar sus esfuerzos de gobierno abierto. Esto se hace a través de informes y recomendaciones oportunas durante los momentos clave del ciclo del plan de acción. El IRM está guiado por el Comité Directivo de AGA, pero no responde directamente a él. Un Panel de Expertos Internacionales (IEP) supervisa directamente el IRM.

¿Qué evaluar respecto de la transparencia y la participación?

En esta sección, comentaremos los principales contenidos vinculados con la transparencia y la participación ciudadana, que muchas veces se superponen y actúan en conjunto a partir de un solo compromiso.

Ampliar la información pública disponible para la ciudadanía

- *Promover la transparencia activa*

La implementación de Portales de Transparencia es relevante para los aspectos de acceso a la información y rendición de cuentas a través de la tecnología y la innovación. Estos facilitan el acceso a la información ya que presentan en un solo sitio la información entregada por los diferentes sujetos obligados por la ley en cada país, además de responder solicitudes de información en los plazos estipulados. También pueden fortalecer el componente de rendición de cuentas del GA, en la medida en que las instituciones y servicios públicos estén obligados a mantener actualizada la información que se refiere a su gestión y a relaciones con terceros.

- *Desarrollar portales de datos abiertos*

En sus actividades cotidianas, las organizaciones públicas estatales recolectan y producen información en formato de datos; si esos datos se comparten de manera que sean de fácil acceso, uso y comprensión por parte de otras organizaciones públicas, ciudadanos y empresas, los gobiernos no solamente mejoran el acceso a información valiosa sobre programas y servicios públicos, sino que favorecen la innovación y el desarrollo económico y social. Esta apertura proactiva de datos del gobierno está transformando los servicios de salud, educación, transporte y otros sectores al tiempo que aumenta el escrutinio público sobre los actos de gobierno.

La OCDE ha desarrollado un marco metodológico para monitorear los avances en datos abiertos (DA), a través de tres áreas o di-

mentaciones: a) disponibilidad de datos, b) accesibilidad de los datos, c) apoyo del gobierno a la reutilización de datos públicos e involucramiento de actores clave.

Garantizar y mejorar el ejercicio del derecho a la información

- *Dictar normas que aseguren los derechos de los ciudadanos a acceder a la información pública.*

En los 1° planes de acción, la promoción del derecho a la información y su garantía a través de normativa *ad hoc* alcanzaron el 29% del total de compromisos de los países de AL. Se trató de un dato relevante ya que se trata de un derecho que permite ejercer otros derechos económicos, sociales y políticos. En 2° y 3° planes de acción formulados, la presencia de iniciativas para profundizar esta temática se vincula con el trabajo intramuros de la administración para lograr una implementación efectiva de las normas. En los 3° planes, se verifica un acento en la gestión de archivos.

Los países que colocaron la política de implementación del derecho de acceso a la información en un organismo especializado en el área son los que muestran los mejores resultados. Cuando hay superposición de atribuciones y la posición de los organismos a cargo de la implementación es subordinada a una Secretaría de Estado, es clave la coordinación de esfuerzos para la diseminación del nuevo paradigma de transparencia y acceso a la información.

Es preciso dotar de mejores presupuestos a las agencias que actúan como responsables de implementar las políticas de transparencia y acceso a la información pública y controlar el cumplimiento de las normas. En general, estos organismos se ven rezagados en materia presupuestal. Los presupuestos asignados son bajos y, en algunos casos, la posición institucional del organismo dentro del Poder Ejecutivo no le permite tener autonomía presupuestaria y, en consecuencia, su asignación se encuentra diluida dentro del presupuesto del organismo del que depende jerárquicamente.

Promover la participación ciudadana en la gestión estatal.

- *Realizar actividades permanentes en el territorio para la resolución conjunta de problemas.*
- *Invitar a los ciudadanos a expresar sus opiniones y sugerencias al gobierno.*
- *Abrir instancias de participación ciudadana en el proceso decisorio del Estado.*

Uno de los valores clave de la AGA es la participación que debe implicar, como mínimo, algún nivel de apertura y coparticipación entre gobierno y sociedad civil en la toma de decisiones y políticas oficiales del gobierno.

En términos generales, si bien la mayoría de los compromisos asumidos por los países de AL en los 1º y 2º planes prometía alguna forma de comunicación de dos vías, sólo una minoría incluía medidas explícitas para aumentar la incidencia pública en la toma de decisiones, en los términos del Espectro de Participación Pública elaborado por la IAP2. Así, el 58.7% de los compromisos fueron categorizados en las instancias de informar y consultar; el 37.5% en involucrar y colaborar y sólo el 3.8% en empoderar a la ciudadanía.

La mayoría de los compromisos sobre participación se enfocan en mejorar los espacios de participación existentes más que a abrir nuevos espacios participativos; no obstante, las dos categorías no son mutuamente excluyentes ya que un compromiso podría cubrir ambas opciones. Los resultados indican que el 20% de los compromisos se enfocó en abrir espacios nuevos mientras que el 57% buscó mejorar espacios existentes y el 23% buscó ambos efectos.

Una mirada sobre los 3º planes, nos indica que los compromisos referidos a participación ciudadana en los 6 países de la muestra muestran una tendencia creciente.

Desafíos pendientes y escenarios futuros

En términos generales, se presentan múltiples desafíos en la región vinculados a las reformas del estado para un GA-EA. En relación a los compromisos asumidos por los países en general, es necesario asegurar el financiamiento para el cumplimiento de los proyectos, procurar vincular los proyectos con los ODS y sus metas e incluir más proyectos que busquen perfeccionar las normativas sobre transparencia y acceso a la información pública y su implementación efectiva.

En relación a la participación ciudadana y a la transparencia, sería deseable incrementar las atribuciones de los organismos y mecanismos vinculados a la participación ciudadana (en general se dirigen a procesos de consulta, muy pocos implican grados de decisión efectiva), así como también los recursos para implementar políticas y programas (nuevos o existentes) relacionados con la participación ciudadana. Por otra parte, la brecha digital debe ser atendida y también las capacidades y competencias institucionales referidas a la implementación de mecanismos de transparencia y participación ciudadana.

En relación a la expansión del modelo GA hacia un Estado Abierto, es preciso avanzar en la producción de un mayor número de compromisos de nivel subnacional, incorporando instancias de gobierno local en la ejecución del plan de acción, promover la réplica de las políticas de transparencia en el nivel subnacional, especialmente el local ya que facilita la divulgación y expansión de la cultura de la transparencia y el GA al resto del territorio. Es clave, además, incluir compromisos en los planes tanto para que asuman responsabilidades sobre su cumplimiento otros poderes del estado como empresas privadas vinculadas con el estado.

En general, los avances son importantes y en muchos casos innovadores, pero es preciso seguir profundizando las acciones para poder acceder a una cultura de la transparencia, no sólo en relación a la normativa sino para facilitar la vigencia plena del derecho de acceso a la información, el incremento de la cultura cívica y la mejora de la

calidad de la democracia. Esta línea de acción posibilitaría aumentar el nivel de democraticidad tanto del estado como de la sociedad atendiendo a la necesidad de producir demócratas que vienen planteando los últimos informes del Latinobarómetro. El último estudio (Corporación Latinobarómetro, 2023) llama la atención sobre una recesión democrática en AL, expresada en el bajo apoyo que tiene la democracia (48% en 2023 vs 63% en 2010), el aumento de la indiferencia al tipo de régimen (28% en 2023 vs 16% en 2010) y una preferencia por un gobierno autoritario que se mantiene en valores elevados (17% en 2023; la más alta fue 19% en 2001).

Podemos decir entonces que el escenario de corto y mediano plazo de la reforma en GA-EA en AL dependerá del grado en que estos países logren: a) fortalecer su capacidad institucional (empoderar reformadores dentro del estado, a los que permanecen e influyen de manera decisiva sobre su continuidad), b) expandir su liderazgo político (atender a que los cambios de gestión política no provoquen retrocesos) y c) propiciar la participación de su ciudadanía (para romper con el círculo vicioso de desinterés en la política, desconfianza en las instituciones y escepticismo respecto de la posibilidad de incidir en ellas).

Para finalizar, tomando como referencia un listado de atributos de las reformas estatales acercadas por Oszlak, consideramos lo siguiente:

- El alcance de los procesos de reforma encarados para lograr un EA depende en gran medida del contexto de cada país; la historia, la cultura y el nivel de desarrollo hacen que los gobiernos, las administraciones públicas y las sociedades presenten características y prioridades diferentes. Por otro lado, el tamaño del territorio no parecería ser un impedimento ni tampoco un obstáculo para que la estrategia se expanda.
- La naturaleza de los procesos de reforma encarados para lograr un EA ha puesto el énfasis en fortalecer los espacios de encuentro y el vínculo entre el gobierno, sus administraciones públicas y la sociedad, descuidando la preparación (previa y) continua de

ambos actores -y atendiendo a la complejidad en cada caso- para actuar e interactuar en esa *arena*. Se trata de un modelo que, así presentado, no ha logrado avances significativos en cuanto a la implantabilidad e impacto de las reformas. Es necesario pensarlo como un proceso de cambio cultural, esencialmente educativo y promotor de la acción pública.

- El origen de los procesos de reforma encarados para lograr un EA estuvo planteado desde hace tiempo -a través de los mismos valores que hoy se proclaman- y se manifestó con distintos grados de avance durante otros períodos. No obstante, ahora se presentan en forma conjunta y potenciados por una perspectiva ciudadano-céntrica y apostando a la co-creación de valor público.
- El ritmo de los procesos de reforma encarados para lograr un EA se planteaba en general de manera gradual hasta el surgimiento de la AGA, que le imprimió un ritmo intenso y, en muchos casos, desacompañado con los procesos políticos internos de cada país. Esta situación incide negativamente en la implantabilidad de los procesos de reforma. Es comprensible que los países busquen “subirse al tren” de la AGA para lograr visibilidad, exposición, posicionamiento, financiamiento, reconocimiento y se acoplan a los calendarios de la elaboración de planes, muchas veces en desmedro de la calidad de los mismos. Pero también es válido y saludable hacer una parada para repensar la estrategia y profundizar líneas de acción como lo han hecho algunos para luego retomar el camino. Por otro lado, las sociedades también le imprimen un ritmo acelerado a los gobiernos para la resolución de los problemas y no hacen más concesiones respecto de los tiempos.
- La originalidad de los procesos de reforma encarados para lograr un EA está dada por la capacidad de abordarlos, comunicarlos e implementarlos de manera creativa e innovadora. Es necesario mostrar más claramente la relación “reformas EA y su impacto

en la vida de las personas”. El nivel local corre con ventaja en esta pulseada, por su cercanía y por el conocimiento más profundo del territorio en el que actúa.

- La implantabilidad de los procesos de reforma encarados para lograr un EA se ve amenazada, como anticipamos, por el déficit de capacidad institucional (recursos técnicos, humanos, financieros y legales) para la apertura tanto en las administraciones públicas como en la sociedad civil -en sus múltiples variantes-. Por lo tanto, es deseable propiciar liderazgos capaces de coordinar recursos escasos y de garantizar sostenibilidad de las reformas colocando el énfasis en los mandos medios de la administración y garantizando el mejor proceso de deliberación y co-creación posible con la sociedad. Este tipo de liderazgo es necesario para todos los niveles del gobierno, para todos los poderes del estado y para la sociedad en su conjunto.
- Plantear un estilo de imposición de los procesos de reforma encarados para lograr un EA sería una contradicción en sí misma. Este tipo de reformas no se imponen, se construyen, van permeando estructuras, se trata de cambios culturales profundos.
- La conflictividad de los procesos de reforma encarados para lograr un EA no genera grandes obstáculos para su avance sino más bien resulta una ventana de oportunidad. Por ejemplo, en referencia al esquema AGA, el mecanismo de elaboración de los planes de acción está tan pautado y protocolizado que muchas veces los gobiernos prefieren hacer concesiones a la sociedad civil, justamente en aras de evitar el conflicto para poder cumplir con los tiempos requeridos por la iniciativa. A veces, ambos actores se mantienen firmes en sus posiciones y el conflicto se manifiesta de todas formas. En los casos en que esto ocurre y se canaliza favorablemente, en general contribuye a expandir el proceso y lograr aumentar la confianza interpersonal y la calidad de las reformas planteadas, contribuyendo a su continuidad e implantabilidad.

- La continuidad de los procesos de reforma encarados para lograr un EA estará dada en la medida en que se logre alinear, de manera sostenible, voluntad política, liderazgos asertivos y altruistas con visión de futuro, creatividad en la gestión de los recursos disponibles, confianza creciente y ciudadanos inquietos y comprometidos con su entorno, en pos de hacer de la administración un sistema experto amigable y al servicio de la ciudadanía para lograr reducir la desigualdad y mejorar la calidad de vida.

Como podemos observar, las tensiones son muchas y los escenarios van a depender de la forma en que sepamos resolverlas o minimizarlas. La Agenda 2030 nos plantea un horizonte y el paradigma del GA-EA nos ofrece un camino a recorrer para alcanzarlo.

Referencias bibliográficas

- Banco Interamericano de Desarrollo (BID). (2014). Dassen, N. y Ramírez-Alujas, A. *Vientos de cambio: El avance de las políticas de gobierno abierto en América Latina y el Caribe*. IFD/ICS. <https://publications.iadb.org/es/publicacion/16833/vientos-de-cambio-el-avance-de-las-politicas-de-gobierno-abierto-en-america>
- Calderón, C. y Lorenzo, S. (Coords.). (2010). *Open Government: Gobierno abierto*. Ed. Capital Intelectual.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2014). Naser, A. y Ramírez-Alujas, Á. *Plan de gobierno abierto: una hoja de ruta para los gobiernos de la región*. Serie Manuales. <https://repositorio.cepal.org/items/ce761106-b275-4aed-b654-c2d9be6d4068>
- Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD). (1998). *Una nueva gestión pública para América Latina*. <https://clad.org/wp-content/uploads/2020/07/Una-Nueva-Gestion-Publica-para-America-Latina.pdf>

- Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD). (2003). *XIII Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno*. <https://www.segib.org/?summit=xiii-cumbre-iberoamericana-santa-cruz-de-la-sierra-2003>
- Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD). (2006). *Código Iberoamericano del Buen Gobierno*. <https://clad.org/wp-content/uploads/2020/07/Codigo-Iberoamericano-de-buen-gobierno.pdf>
- Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD). (2008). *Carta Iberoamericana de la Calidad en la Gestión Pública*. <https://clad.org/wp-content/uploads/2020/07/Carta-Iberoamericana-de-Calidad-en-la-Gestion-Publica-06-2008.pdf>
- Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD). (2009). *Carta Iberoamericana de Participación Ciudadana en la Gestión Pública*. <https://clad.org/wp-content/uploads/2020/07/Carta-Iberoamericana-de-Participacion-06-2009.pdf>
- Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD). (2010). *Gestión pública iberoamericana para el siglo XXI*. <https://clad.org/wp-content/uploads/2020/07/Gestion-Publica-Iberoamericana-para-el-siglo-XXI.pdf>
- Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD). (2013). *Carta Iberoamericana de los Deberes y Derechos de los Ciudadanos en Relación con la Administración Pública*. <https://clad.org/wp-content/uploads/2020/10/4-Carta-Iberoamericana-de-los-Derechos-y-Deberes-CLAD.pdf>
- Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD). (2016). *Carta Iberoamericana de Gobierno Abierto*. <https://clad.org/wp-content/uploads/2020/07/Carta-Iberoamericana-de-Gobierno-Abierto-07-2016.pdf>
- Corporación Latinobarómetro. (2016). *El declive de la democracia: Informe Latinobarómetro 2016*. <https://www.latinobarometro.org/latContents.jsp>

- Corporación Latinobarómetro. (2023). *La recesión democrática en América Latina: Informe Latinobarómetro 2023*. <https://www.latinobarometro.org/lat.jsp>
- Kaufman, E. (2013). *Hacia procesos participativos y de co-producción en el gobierno abierto*. Red GEAL-OEA-IDRC-BID. <https://www.oas.org/es/sap/dgpe/pub/coleccion4RG.pdf>
- Kaufman, E. y Oszlak, O. (2014). *Teoría y práctica del gobierno abierto: Lecciones de la experiencia internacional*. OEA-RED GEAL-IDRC. <https://repositorio.cedes.org/handle/123456789/4285>
- Kaufman, E. (2015). *Lecciones aprendidas de la experiencia internacional. Lo bueno y lo malo*. En Bojórquez Pérez Nieto y Hoffmann (Coords.), *Gobierno abierto: el valor social de la información pública* (pp. XX-XX). Instituto Tabasqueño de Transparencia y Acceso a la Información Pública (ITAIP) y UNAM. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4016/6.pdf>
- Kaufman, E. (2017). *El papel de la Alianza para el Gobierno Abierto: Reflexiones sobre el proceso del ciclo de los planes de acción nacionales*. *Estado Abierto: Revista sobre el Estado, la Administración y las Políticas Públicas*, 1(2), 71-116. ISSN 2525-1805.
- Longo, F. (2017, 14 de febrero). *El elefante en la sábana digital*. *Agenda Pública*. <https://www.esade.edu/faculty-research/es/esadegov/media/el-elefante-en-la-sabana-digital>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) & Banco Interamericano de Desarrollo (BID). (2017). *Panorama de las administraciones públicas: América Latina y el Caribe*. https://www.oecd-ilibrary.org/governance/panorama-de-las-administraciones-publicas-america-latina-y-el-caribe-2017_9789264266391-es
- O'Donnell, G. (2003). *Democracia, desarrollo humano y derechos humanos*. En I. O'Donnell, Iazzetta y Vargas Cullell (Comps.), *Democracia, desarrollo humano y ciudadanía: Reflexiones sobre la calidad de la democracia en América Latina*. Homo Sapiens Ediciones.

- O'Donnell, G. (2007). *Disonancias: Críticas democráticas a la democracia*. Prometeo.
- Oyhanarte, M. y Niilus, P. (2017). *Gobierno abierto, Estado abierto: El desafío de la glocalización*. *Estado Abierto: Revista sobre el Estado, la Administración y las Políticas Públicas*, 1(2), 11-43. ISSN 2525-1805. <https://publicaciones.inap.gob.ar/index.php/EA/article/view/33>
- Oszlak, O. (2015). *Gobierno abierto: El rumbo de los conceptos*. En A. Hoffmann (Ed.), *Gobierno abierto, el valor social de la información pública*. UNAM. http://www.ivai.org.mx/documentos/fadh/Gobierno_abierto_en_el_Estado_de_Veracruz_ITAIP.pdf
- Oszlak, O. (2020). *El Estado en la era exponencial*. INAP-CLAD-CEDES. https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/el_estado_en_la_era_exponencial_-_oscar_oszlak_0.pdf

EL CONTROL INTERNO EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES¹

Abelardo G. Harbin²

Introducción

El Sistema de Control Interno establecido en la ley 13767 sobre la Administración Financiera y el Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial es sustancialmente diferente del nacional, razón por lo que, si bien se hará la comparación entre ambas normativas (tomando a la nacional como representativa del modelo aceptado internacionalmente), esta no es suficiente, debiéndose profundizar en los conceptos implícitos en cada texto normativo.

En esa idea, se entiende necesario hacer un lectura del marco teórico y su evolución, deteniéndose en algunas cuestiones como los conceptos actuales de Control Interno y Auditoría y su evolución específica, la evolución normativa, algunas particularidades como las nociones de independencia y secreto profesional entre otras y las rela-

1 Agradezco los siempre provechosos comentarios del Contador Eduardo Prina, frutos de su conocimiento y experiencia.

Las opiniones que aquí se dan son personales y en nada comprometen al organismo en el que se desempeña el autor.

2 Abelardo Harbin es contador público nacional. Docente de Contabilidad Gubernamental en la Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Dicta posgrados sobre el tema en varias Universidades Nacionales. Fue Contador General del GCABA y actualmente es Contador Mayor en la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires.

ciones entre los modelos de Control Interno y Externo, antes de avanzar en el análisis de la Ley provincial y otras normas, especialmente en lo referente a su diseño.

Diseño que, ciertamente y como se verá, es contradictorio. Así, la Ley 13767 es mucho más cercana a la Ley Nacional en su Título I de Disposiciones Generales en donde establece los principios y lineamientos básicos de todo el cuerpo normativo, que en el desarrollo específico del Título sobre Control Interno³. Incluso la incorporación de un área de auditoría exige un esfuerzo adicional de compatibilización entre dos modelos de Control Interno (el Administrativo y el Directivo) que tienen correlación con dos modelos de Control Externo (el de Cortes y el de Contraloría) y sus obvias y lógicas repercusiones en los modelos de Control Interno.

Evolución conceptual

En cuanto a la evolución conceptual del Control Interno, se pueden plantear tres generaciones de control interno, una de revisión, la segunda de atestamiento y la tercera de aseguramiento (Mansilla B., 2018). La primera, de revisión, es la desarrollada hasta fines del siglo XIX, dedicada a efectuar controles contables y administrativos, comprobando cifras y soportes y netamente operacional, es decir, integrada a la línea operativa de la entidad y cuyo objetivo principal era la revisión de los asuntos financieros y de los resultados de las operaciones. Una segunda generación, de atestamiento, que se desarrolla en casi todo el siglo XX y que se denomina de atestamiento en el sentido de la constatación en un instrumento oficial de que determinados hechos son ciertos y efectuada por una autoridad o sus delegados y que recurre en auxilio de este propósito a un plan de organización y conjunto de métodos y procedimientos para proteger activos, tener registros fidedignos y que se sigan las directivas, que llega a su máxima expresión en las tareas de organización y métodos y la confección de

³ Lo mismo ocurre con el Título referido al subsistema contable.

manuales de procedimientos. Y finalmente, una tercera generación, de aseguramiento, iniciada a finales del siglo XX y que, mediante la visión sistémica, no sólo evalúa los procesos, sino que también implica conocer los elementos que componen el Control Interno y sus relaciones en función de los objetivos, el cumplimiento y el conocimiento, evaluación y mitigación de los riesgos potenciales de una entidad. Así, la primera etapa se destaca por su escaso profesionalismo, la segunda está más alineada con el cumplimiento, es táctica y procedimental -y por lo tanto más operacional-, preventiva y de clara impronta jurídica, mientras que la tercera es más estratégica y sistémica, prospectiva y con una visión desde el gerenciamiento.

En la segunda década del siglo XX tanto Frederick W. Taylor como Henri Fayol publican las obras por las que los conocemos, el primero más enfocado en cuestiones operativas como los métodos y herramientas del trabajo y el segundo en el desarrollo de la teoría clásica de la administración como ser en la estructura que debía tener una organización para alcanzar sus metas, ambos planteaban una forma de control interno.

El término empezó a generalizarse por parte de los profesionales de la Auditoría, quienes entendían que la evaluación de los controles de la propia empresa permitiría depositar confianza en ellos y así reducir el número de operaciones a revisar como muestra, ahorrando tiempo de esa forma. De allí la relación, e incluso a veces la confusión, entre los conceptos de control interno y auditoría. (Dominguez Alfaro, 2022). El creciente volumen y complejidad de las operaciones abonó esta idea, así como los cambios en la propiedad empresarial que, especialmente a partir de mediados de los años '20 del siglo pasado, pasó de ser de “dueños” a ser de “accionistas”, lo que implicó la profesionalización de una dirección no propietaria y el incremento y modificación en las características de la información brindada (el concepto de utilidad de la información contable y sus características y las necesidades de sus usuarios es también producto de estos cambios). Así, el control interno no sólo debía evitar fraudes (cumplimiento y fiabili-

dad) sino también colaborar en el logro de los objetivos de la entidad (eficacia y eficiencia), el control interno ya no sólo es de utilidad de los auditores sino también de la dirección.

En este contexto y con estas ideas, los grandes cambios formalizados en la definición del Control Interno se suceden en 1949 con las definiciones dadas por el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) y su modificación en 1958 y en 1992 por el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) y sus sucesivas modificaciones o ampliaciones. Este Modelo COSO fue adoptado tanto por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) como por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y por la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC). Previamente, los autores prestaban mayor atención a la distribución de funciones del personal (algo más cercano a Taylor y Fayol) y la fiabilidad de la información contable y la prevención del fraude.

El informe de AICPA de 1949 define al control interno como:

El control interno comprende el plan de la organización y todos los métodos y medidas coordinados que se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y la confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operacional y fomentar la adherencia a las políticas prescritas. (Mansilla B., 2018, pág. 7).

El informe de 1949 del AICPA señala también el control interno, se extiende más allá de los aspectos que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas y que las responsabilidades de la gerencia y los auditores son compartidas. De esta forma, el primer responsable de la salvaguarda de activos y de la prevención del fraude es la dirección de la entidad, por lo que, para asignar esa responsabilidad, el mantenimiento y evaluación del sistema de control interno es indispensables. Por otra parte, un examen posterior (y la auditoría lo es) no podría reemplazar los controles

requeridos por las transacciones. En esta idea, el informe plantea el requerimiento de cuatro elementos como parte del sistema:

a) un plan de organización que provea una separación adecuada de responsabilidades funcionales, b) un adecuado sistema de autorización y procedimientos de registro que provea un control contable razonable sobre activos, pasivos, ingresos y gastos, c) prácticas sanas a seguirse en la ejecución de los deberes y funciones de cada departamento de la organización y d) un grado de calidad del personal proporcional a sus responsabilidades. (Dominguez Alfaro, 2022, págs. 127-128).

Pero la definición de 1949 fue interpretada por algunos como una descarga de todas las responsabilidades en los auditores ya que, no solo debían expedirse sobre los estados contables sino también sobre el sistema de control interno. Es así que, en 1958, AICPA limita el alcance del informe de 1949, diferenciando el control interno contable referido a salvaguarda y fiabilidad, del control interno administrativo vinculado, entre otros menesteres, al logro de los objetivos de la entidad, restringiendo la responsabilidad del auditor al sistema de control interno contable (Dominguez Alfaro, 2022), pero a la vez, permitiendo el mayor desarrollo de estos últimos.

En este contexto, a fines del siglo pasado surgieron varios modelos conceptuales de control interno, siendo el más importante el informe COSO. En 1985 se crea el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) patrocinado por diversas organizaciones, como la *American Accounting Association* (AAA), el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), *Financial Executives International* (FEI), el *Institute of Management Accountants* (IMA) y *The Institute of Internal Auditors* (IIA), los que llevaron adelante una investigación de alcance mundial con la participación de legisladores, agencias reguladoras, organizaciones de empresas, auditores externos, auditores internos y académicos.

En 1992 la Comisión publicó el primer informe “Control Interno – Marco Integrado” o COSO I, con el objeto de ayudar a evaluar y mejorar los Sistemas de Control Interno, para ello definió al Control Interno como un proceso que llevan adelante el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad y que está diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto al logro de objetivos en las siguientes categorías: Eficacia y eficiencia de las operaciones; Fiabilidad de la información financiera y Cumplimiento de la leyes y normas aplicables. Un modelo cuya estructura está compuesta por cinco componentes: 1. Ambiente de Control; 2. Evaluación de Riesgos; 3. Actividades de Control; 4. Información y Comunicación; y 5. Supervisión.

Este Modelo ha ido evolucionando, dando lugar a las versiones II, III y IV. En 2004 se dio a conocer una versión mejorada conocida como COSO II o COSO ERM (Gestión de Riesgos de la Empresa), el modelo ampliaba el concepto de Control Interno dándole mayor importancia a la Gestión de Riesgos, la identificación de eventos potenciales que puedan afectar a la organización y la gestión del riesgo dentro de los límites aceptados, es decir, dentro de la tolerancia al riesgo aceptada por la entidad. Su estructura ahora está compuesta por: 1. Ambiente de Control; 2. Establecimiento de Objetivos; 3. Identificación de Eventos; 4. Evaluación de Riesgos; 5. Respuesta al Riesgo; 6. Actividades de Control; 7. Información y Comunicación; y 8. Supervisión. Esta modificación en los componentes amplía el análisis de riesgo y, además, aunque no siempre notado, otorga importancia también al establecimiento de objetivos como parte del control interno de la organización, es decir, como parte de su dominio.

En el 2013 se lanzó el COSO III con mejoras por componente. Esta actualización reitera la denominación de COSO I por lo que también se la conoce como COSO 2013 y reitera sus componentes, pero se diferencia por el mayor desarrollo de los principios relacionados con los componentes, la actualización de objetivos y su logro, lo que implica el requerimiento de nuevos reportes no financieros, el mayor impulso

al cumplimiento y las mejoras en general. COSO 2013 o COSO III no es una continuación de COSO II sino una actualización de COSO I, por lo que mantiene la complementariedad con COSO II.

Finalmente, en 2017 se publicó el COSO IV, también conocido como COSO ERM 2017 (para diferenciarlo de COSO II) o como “COSO Gestión de Riesgos de la Empresa – Integrada con la Estrategia y el Rendimiento”, que es el marco actual vigente para el control interno de los riesgos. Esta versión mantiene el enfoque financiero y no financiero, la mira en los objetivos y el cumplimiento de la normativa, pero con una mayor flexibilidad como para ser utilizado en cualquier tipo de entidad.

Por otra parte, la Ley Sarbanes - Oxley (SOX) promulgada en EEUU en el año 2002, requiere a las empresas que coticen en la Bolsa de Valores de Nueva York, que, junto con el informe financiero para los accionistas, se presente un informe de evaluación del control interno. Este informe tiene gran relación con el informe COSO. Tal es así que, en general, se considera al modelo COSO como el enfoque contemporáneo del control interno, con el cual se alinean distintas propuestas de marcos referenciales, en contraposición al enfoque tradicional, más vinculado a la exclusiva cuestión del cumplimiento y la legalidad. En este sentido:

En línea con las tendencias de control de la época, se destaca la visión del control interno como un proceso, de carácter continuo e iterativo, concebible como un subconjunto de las actividades inherentes al ejercicio de la gerencia de una entidad, pero totalmente integrado a ellas e imposible de separar de las mismas. Asimismo, se destaca la importancia que asigna al elemento humano. (Dominguez Alfaro, 2022, pág. 131)

De esta forma, COSO ha definido que los objetivos de negocio son:

- (1) Efectividad y eficiencia de las operaciones;
- (2) Confiabilidad del proceso de presentación de reportes financieros;
- (3) Cumplimiento con leyes y regulaciones aplicables;
- y (4) Salvaguarda de activos (incorporado por la adenda de 1994). (Mansilla B., 2018, pág. 9).

De esta manera, las actividades de control se incorporan tan implícitamente a las actividades de organización y funcionamiento que, siendo parte de ellas, modifican el carácter del control que, al ser parte del funcionamiento, buscará corregirlo, es decir, será correctivo y no punitivo. El control interno, entonces, es un conjunto armónico de componentes materiales, funcionales y humanos interrelacionados e integrados a los procesos básicos de planificación, ejecución y supervisión con la finalidad de asegurar el cumplimiento de la normativa, la fiabilidad de los registros y la información producida, la salvaguarda de los activos, el logro de los objetivos, la eficiencia de las operaciones, a la vez que determinar y minimizar los riesgos y asesorar a la dirección.

No puede culminar este breve recorrido sin mencionar el “Modelo de Las Tres Líneas de Defensa” (*The Institute of Internal Auditors*) del IIA (Instituto de Auditores Internos), publicado en 2020 como una evolución del documento “Las Tres Líneas de Defensa para una Efectiva Gestión de Riesgos y Control”, plantea que deberían existir tres líneas de defensa separadas y claramente identificadas en las organizaciones. Esto significa la existencia de tres grupos o sectores que participan de la gestión de riesgos, la gestión operativa, propietaria de los riesgos y que los gestionan; la gestión de riesgo y cumplimiento, que supervisa los riesgos y el cumplimiento; y la función de auditoría interna, que proporciona aseguramiento independiente. Este modelo se integra al modelo COSO, ya que su Marco Integrado de Control Interno establece principios que se identifican con puntos de interés y estos a su vez son responsabilidades específicas de personas que se

ubican dentro de las tres líneas de defensa, como ya se explicara ante la primea versión del 2013 en base a una investigación encargada por COSO en 2015 (Aprovechar El COSO en Las Tres Líneas De Defensa [2015]).

Como complemento, el IIA advirtió que, en ciertos casos, podían confundirse las responsabilidades y encargarse a la Auditoría Interna tareas de la segunda línea, especialmente en cuestiones referidas a coordinación de la gestión de riesgos o revisión del cumplimiento; y que estas situaciones podían deberse a nuevos requisitos regulatorios, nuevas actividades, limitación de recursos o pretensión de disminuir los costos, tamaño de la organización, o que la alta dirección considere que la Auditoría Interna cuenta con experiencias y habilidades que la hagan más eficiente en esas tareas, que el grado de riesgo aceptado no justifica la separación de funciones o no valore suficientemente la independencia de esa tercera línea. Ante ello, propone una serie de salvaguardas para asegurar la independencia y objetividad de la Auditoría Interna (Auditoría Interna y la Segunda Línea de Defensa - IPPF Guía Práctica).

Respecto de la Auditoría, esta nace en Gran Bretaña con la revolución industrial. La Ley de Sociedades de Gran Bretaña de 1862 establece la conveniencia de efectuar una revisión independiente de las cuentas, diecisiete años después se obliga a las entidades bancarias inglesas a someter sus cuentas al juicio de un auditor independiente y en 1880 la reina Victoria concedió a los auditores independientes la posibilidad de llamarse *Chartered Accountants*⁴ (Ivanega, 2003). A partir de allí, el mayor desarrollo se da en los Estados Unidos, debido a la pujanza de su economía. La auditoría sumó a la detección del fraude, la fiabilidad de los registros.

En la Argentina a principios del siglo XX comienzan a crearse facultades de Ciencias Económicas, a principios de la década del '40 se comienzan a dictar materias de auditoría y con el Decreto 5103/45 se

4 Contadores Públicos o Certificados.

organiza la profesión de Contador Público, legislando la certificación de Estados Contables.

La técnica de la auditoría fue diversificándose e incorporándose en diferentes disciplinas, pero su desarrollo inicial y más importante siempre fue el vinculado a la auditoría de estados contables. La profesionalización de las plantas de personal en los organismos de control del Sector Público provocó su incorporación a estos, de tal forma que se confundió con el control, especialmente con el control externo gubernamental en su forma posterior.

La auditoría entonces, puede ser interna o externa, con similares características a las señaladas para la misma clasificación del control. Sin embargo, la auditoría no se puede clasificar según el momento en que se realiza porque siempre es posterior. Pero puede clasificarse según el objeto de la auditoría o la finalidad de la misma. Así, hay auditorías de cumplimiento, financieras, de gestión (pudiendo ser evaluativa de programas u operativa que alcanza la economía, eficacia y eficiencia), integrales (abarcando las diferentes finalidades de las mencionadas anteriormente), medioambientales, de sistemas o de algún aspecto específico de una auditoría financiera como, por ejemplo, en el caso gubernamental, de la deuda pública.

Esto es así pues el mayor desarrollo general de la economía dio lugar a una mayor competencia, si bien sigue vigente la necesidad de controles para la detección del fraude, para asegurar la fiabilidad de los registros, la salvaguarda de los activos o la economía de las contrataciones, se agregan otras necesidades. En el ámbito privado, principal impulsor de la auditoría interna, también se necesita ahora, mejorar sus relaciones internas de producción para ser más competitivos, y, tanto en el ámbito privado como en el público, se requiere propender al alineamiento con las directivas superiores, el logro de los objetivos y la eficiencia de las operaciones. Por otra parte, las mejores prácticas de control interno disminuyen las actividades de verificación del control externo que comienza a considerar muestreos (Franco Ruiz, 2020). En este contexto, el rol del auditor varía según el tipo de obje-

tivo de la auditoría (cumplimiento o gestión), según su ubicación (externo o interno) y según su situación respecto del auditado (inspector independiente o auditor comprometido con la gestión). La segunda opción (auditoría interna de gestión, comprometida con ella) dará lugar a la ubicación del auditor interno como asesor destacado de la alta dirección de la organización y a algunas características de su trabajo, como la proactividad, el consenso (no la complicidad), la selección de información relevante, todas prácticas acordes a un modelo de gestión por resultados.

En este contexto, el control interno es sistémico, y una responsabilidad indelegable de quien gestiona; para lo cual, el auditor interno debe ser un aliado esencial, alguien comprometido con la mejora continua, de tal forma que no solo encuentre problemas, sino que también proponga correcciones para que esos problemas no se repitan.

El Control Interno y la Auditoría

Así como la Contabilidad Pública comprende a la Contabilidad Gubernamental y la Rendición de Cuentas a la Cuenta de Inversión o General, el Control comprende a la Auditoría. En este sentido, y en referencia al modelo de la Ley 24156 de Administración Financiera y Control del Sector Público Nacional, corresponde recordar la famosa definición de William Leslie Chapman al respecto, cuando, señaló (2010) que la palabra “control” tiene dos acepciones, el control como dominio y el control como inspección, lo que Ivanega (2003) relaciona con las doctrinas norteamericana y francesa respectivamente.

En el ámbito nacional, la primera es ejercida por las máximas autoridades de una Jurisdicción o Entidad y la segunda es ejercida por la Sindicatura General o por las Unidades de Auditoría Interna. Así, el dominio comprende el control previo instrumentado mediante manuales de procedimientos que lo pongan en práctica, mientras que la inspección, será una tarea ejercida por las Unidades de Auditoría Interna y la Sindicatura General que las supervisa y coordina pero que también puede hacer auditorías por sí misma, además de

establecer normas técnicas comunes. En la clasificación de Giusti y Colombo (2023) hay un control material conformado por el plan de organización y los manuales de procedimiento, que es transversal y permanente y cuyos responsables son las máximas autoridades de las jurisdicciones y entidades, que no forman parte del sistema de control interno instituido por no ser su función principal; y un control orgánico ejercido por áreas cuya misión principal es efectuar tareas de control y su concreción es de su exclusiva responsabilidad. Corresponde señalar, sin embargo, que las tareas de inspección con el objetivo de evaluar y dirigir y concretadas por las autoridades de una Jurisdicción o Entidad, pueden ser también procedimientos complementarios del dominio.

Las definiciones en la materia de la Ley 24156 se observan en el artículo 3, que determina que: “Los sistemas de control comprenden las estructuras de control interno y externo del sector público nacional y el régimen de responsabilidad que estipula y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión”.

En el artículo 4 de la Ley Nacional se establece “como responsabilidad propia de la administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público nacional, la implantación y mantenimiento de “un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus propias operaciones, comprendiendo la práctica del control previo y posterior y de la auditoría interna”.

Por otra parte, en el artículo 7 de la misma Ley se determina que la Sindicatura General de la Nación (SIGEN a partir de ahora) es el Órgano Rector del Sistema de Control Interno.

Por ello, cada vez que se habla de Control Interno, no en forma general sino detallada, es necesario aclarar si es en su acepción de dominio o de inspección, si se refiere a su aspecto material o a su aspecto orgánico, aunque en este trabajo se referirá en general al control como inspección.

En cuanto al Control como inspección, Atchabahian (2013) distingue entre el control administrativo y el directivo, siendo sus carac-

terísticas que mientras el primero custodia la regularidad de la acción administrativa, siendo formal, detallado y de legalidad, el segundo, cuyo propósito es orientar a la dirección, es sustancial, global y de mérito; lo que requiere la aclaración de que mientras la legalidad es judicial, el mérito no, salvo el juicio político o social.

A su vez, ese control como inspección podrá ser realizada en forma interna o externa, en dónde el primero es realizado por áreas que forman parte del ente fiscalizado, mientras que en el segundo el control es llevado a cabo por órganos que están fuera del controlado⁵. Hay que destacar que el control realizado por la vía jerárquica debe ser considerado dentro del control interno como dominio, cuando se refiere al control interno como inspección, es específicamente realizado por un área diferenciada dentro del ente o por un ente separado, un área específica y especializada en el tema.

Respecto del momento en que este control se practica, será previo, concomitante o posterior. Merece destacarse que el control previo es anterior al acto y el concomitante es posterior al acto pero anterior a que produzca efectos (Ivanega, 2003). El control ex-ante es necesariamente preventivo y toma diversas formas que se verán a continuación, mientras que el control ex-post puede ser punitivo o correctivo y toma la forma de la auditoría.

El control administrativo -como inspección- se manifiesta en diferentes figuras, entre las que se pueden mencionar el dictamen, la vigilancia, autorización, aprobación, avocación, visto bueno, suspensión, intervención, recursos y reclamos, inspección, monitoreo y evaluación. De ellas, se destacan aquí el dictamen, la aprobación, el visto bueno y la suspensión. El dictamen es un acto jurídico interno de la Administración, que incluye opiniones e informes técnicos jurídicos preparatorios de un acto administrativo, que le da respaldo jurídico y cuya omisión en los casos previstos determina la nulidad del acto. La aprobación implica la aceptación como bueno de un acto de otro órgano, no se otorga de oficio sino a requerimiento del controlado y

⁵ Se volverá sobre esto al tratar la cuestión de la independencia.

puede referirse a la legitimidad, oportunidad, mérito o conveniencia del acto. El visto bueno es una especie de aprobación, pero referida a la legalidad de un acto, es decir, es la aprobación por ajustarse a derecho de un acto emanado de un órgano por parte de otro órgano de la Administración. Finalmente, la suspensión implica evitar la ejecución o los efectos de un acto considerado ilegal o perjudicial para el patrimonio público. Dentro de esta figura se incluye la observación legal, efectuada en relación a un acto puesto a consideración de un órgano de control por otro organismo y que impide la ejecución del acto referido a la hacienda pública por ser contrario a normas legales o perjudicial para el Fisco (Ivanega, 2003). Estas últimas figuras tratadas en detalle, son técnicas de control previas, algunas de ellas también concomitantes; la principal técnica posterior, tratada líneas abajo, es la auditoría.

En cuanto al control externo, se reconocen dos modelos básicos de control, el de Tribunal de Cuentas y el de Auditoría o Contraloría, el primero de origen continental europeo y el segundo de origen anglosajón.

La técnica de auditoría tiene la virtud de su aplicación a diferentes aspectos, aunque siempre en forma posterior. Así, se puede auditar con el propósito de verificar el cumplimiento de la normativa, la fiabilidad de los registros y la información, la salvaguarda de los activos, el logro de los objetivos, la eficiencia de las operaciones, la gestión de los riesgos, el asesoramiento a la alta dirección o el propio funcionamiento del Sistema de Control Interno. En otras palabras, la auditoría es utilizada para todas las funciones del control interno, tanto en su acepción de inspección como de dominio, y en las del control externo, siempre y cuando sea posterior, de allí la confusión entre auditoría y control⁶.

De hecho, mientras el Informe de Auditoría como expresión de una actividad de aseguramiento y consulta o asesoramiento es una ta-

6 Confusión favorecida por el hecho de haber cambiado el nombre del órgano fiscalizador externo nacional de Contraloría por el de Auditoría.

rea del órgano de control interno⁷, el Informe de Auditoría como dispositivo de supervisión es más propio del órgano de control externo.

En general, los diferentes estándares internacionales y normas de aceptación general en la profesión coinciden en mencionar como características específicas del trabajo de auditoría, dos relacionadas con el objeto de la auditoría, la independencia y el secreto profesional, y dos relacionadas con las condiciones del auditor, la capacidad y el debido cuidado y diligencia profesional. Para este escrito es fundamental detenerse en las dos primeras.

En cuanto a la independencia, lo primero que se pide es la independencia de criterio del auditor, una independencia que se trasluzca en la objetividad y neutralidad de los juicios y que se ponga de manifiesto en un alto sentido ético del auditor. Es independiente quien no tiene dependencia, una dependencia que se manifiesta de diferentes formas, económica, laboral, por lazos afectivos o de parentesco o por incompatibilidad de funciones; cuestiones estas no solo abordadas por los estándares y normas de auditoría sino también por las leyes y códigos de ética. De todas formas, la independencia, que nunca será absoluta, requiere de tres condiciones, ser proclamada por la entidad fiscalizadora y por el propio individuo auditor; el conocimiento, capacidad, experiencia, ética y profesionalismo del auditor, y, finalmente, pero vinculado a esto último, por la apariencia y actitud de independencia del auditor, cuestión más necesaria por el valor y la utilidad que le dará el usuario al informe de auditoría que por la propia realización del informe por parte del auditor. Sin embargo, coincidimos con Giusti y Colombo (2023) en que poner el peso de la independencia –que nunca será absoluta– en cabeza del auditor es injusto en cuanto implica que le será adjudicada al propio auditor la falta de independencia, sin considerar el diseño institucional dado por la normativa. En definitiva, así como la Contabilidad define las necesidades de los usuarios de la información que produce antes de determinar los criterios de reconocimiento, medición y exposición, la Auditoría se realiza

7 Y no se concibe un Sistema de Control Interno que carezca de Auditoría.

al servicio de determinados usuarios y con determinados objetivos, que, por ejemplo, pueden poner su máximo interés en la fiscalización o en la dirección de la entidad.

Así, en el caso nacional, la Auditoría General puede anunciar su absoluta independencia respecto de todo el Sector Público, salvo si audita al Congreso. En cuanto a la Sindicatura General su independencia solo se vería afectada si auditara a la Presidencia, lo que no hace. Finalmente, queda la cuestión de las Unidades de Auditoría Interna, en dónde es necesario determinar a quién prestan sus servicios. Si fueran parte de la estructura de control organizada por la Sindicatura, entonces sus titulares deberían ser nombrados por aquella, que también debería sufragar su presupuesto. Por el contrario, si sus servicios se prestaran a las máximas autoridades de las Jurisdicciones y Entidades, estas solventarán su presupuesto y deberían designar a sus titulares. La Ley Nacional, en su artículo 4 inciso d prescribe que la administración superior de cada Jurisdicción o Entidad del Sector Público Nacional tiene la responsabilidad de implantar y mantener “un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus propias operaciones, comprendiendo la práctica del control previo y posterior y de la auditoría interna”. Algunos autores (Schafrik, 2012) sostienen que el Sistema de Control Interno se organiza en favor de la Presidencia y no de las máximas autoridades de cada Jurisdicción y Entidad, en cuyo caso, sí se justificaría la dependencia de los Auditores Internos de la SIGEN. Sin embargo, creemos que también es razonable considerar que la auditoría interna presta sus servicios a las máximas autoridades de las Jurisdicciones y Entidades y, como reza el artículo 102 de la Ley 24156: “La auditoría interna es un servicio a toda la organización y consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades a que hace referencia esta ley, realizada por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna. Las funciones y actividades de los auditores internos deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen”.

En síntesis, se entiende que la auditoría interna es un servicio a la organización y su establecimiento es responsabilidad de las máximas autoridades de las jurisdicciones y entidades. En nuestra opinión, para que sean parte de la estructura de la Sindicatura y le presten servicios a ella, habría que modificar la ley. Lo dicho hasta aquí no se contradice con que la SIGEN determine los perfiles técnicos de los auditores, emita opinión acerca de su designación, imparta normas técnicas, apruebe los planes (y sugiera objetivos de auditoría), supervise la labor de las Unidades de Auditoría Interna (UAIs) e incluso dictamine sobre los reglamentos y manuales de procedimientos en donde se estructura el control interno.

El modelo de control aplicado en el caso provincial es diferente, por empezar, para realizar las tareas de Control Administrativo⁸, la Contaduría General se desempeña de dos formas, de forma centralizada y de forma desconcentrada en las Delegaciones creadas de acuerdo con el artículo 111 de la Ley y su Reglamento, tal como se verá más adelante. Pero más allá de la forma en que se instrumenta, si bien las intervenciones de las Delegaciones o las intervenciones y dictámenes en el nivel central de la Contaduría se realizan en forma independiente de las Jurisdicciones o Entidades⁹, se realizan en forma previa o concomitante, no son integrales y se contradicen con la idea de auditoría. Lo mismo puede decirse respecto de la Auditoría de la Contaduría General, que debería ser el equivalente de la SIGEN, como órgano normativo, de supervisión y coordinación¹⁰. También existen diferencias entre las UAIs nacionales y las –muy pocas– auditorías internas constituidas en las Jurisdicciones y Entidades de la Administración Pública Provincial, que, salvo que lo prevean leyes específicas, como, por ejemplo, es el caso del Auditor General de Educación contemplado en la Ley 13688 de Educación de la Provincia de Buenos Aires,

8 Para distinguirlo del modelo nacional se seguirá la primera clasificación de Atchabahian.

9 Salvo en el caso de los gastos propios de la Contaduría General, también intervenidos, sin que esto signifique menoscabo de la tarea de la Delegación específica.

10 Sin abandonar la posibilidad de realizar auditorías por sí.

no tienen una obligación impuesta por la Ley 13767 de constituir las. Cabe destacar el artículo 69 del Decreto 3260/08 Reglamentario de la Ley 13767 que establece las competencias de la Tesorería General, entre ellas la de ejercer la supervisión técnica de las Unidades de Tesorería, para lo cual podrá organizar un cuerpo de auditores y/o destacar auditores delegados, permanentes o transitorios en dichas Unidades de Tesorería, con facultades de verificar el cumplimiento de las normas y procedimientos vigentes en el Subsistema de Tesorería, único lugar del Decreto Reglamentario en donde se menciona la organización de un cuerpo de auditores.

En referencia a la cuestión del secreto profesional, en donde nuevamente se coincide con Giusti y Colombo (2023) en que un sistema democrático y republicano tiene como características propias, entre otras, la publicidad de los actos de gobierno, la transparencia y la rendición de cuentas; salvo las determinadas específicamente y en función de una autorización legal expresa, como las basadas en cuestiones de defensa o seguridad nacional y consideradas, por ejemplo en el caso nacional, en la reserva de las actuaciones de la Ley Nacional 19549 de Procedimientos Administrativos, algunas adquisiciones directas del Decreto del PEN 1023/01 de Régimen de Contrataciones o las restricciones impuestas por la Ley 25326 de Protección de Datos Personales. En síntesis, tanto en el caso nacional como en el caso provincial, los informes de Auditoría deberían ser de público conocimiento. Esta obligación de publicidad de los actos de gobierno que aplica a cualquier organismo público, tiene mayor relevancia en un organismo cuyo principal propósito es el de ejercer el control público¹¹, dada la importancia generalmente reconocida del control social.

En el ámbito nacional, el órgano de control interno tiene que informar a la entidad fiscalizadora superior (externa) en virtud de los artículos 107 inciso b y 112 inciso h de la Ley 24156, mientras que en el caso provincial no existe esa obligación general, más allá de tener que

11 En el caso de la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires debe leerse “cuyo uno de sus dos principales propósitos”, dada que también tiene la función contable.

dar cuenta de alguna situación específica a las autoridades de la Contaduría General y que, eventualmente, estas informen al Tribunal de Cuentas. Sin embargo, en el caso particular de la Provincia de Buenos Aires, dado su modelo de control al que se puede denominar híbrido, porque reúne tanto el control administrativo, previo y concomitante, como el control integral por auditoría, las Delegaciones deben informar a la Auditoría de la propia Contaduría General (artículo 111 del Decreto Reglamentario). En ambos casos, los organismos tienen amplias facultades de acceso a la información necesaria para realizar sus tareas. La Sindicatura General, dada su dependencia del Poder Ejecutivo, debe “elevar anualmente a la consideración de la Presidencia de la Nación, el plan de acción” (artículo 112, inciso e), mientras que la Contaduría General de la Provincia “podrá programar sus labores en función de las necesidades de la política fiscal por sí misma y por la interrelación con la actividad económica en su conjunto, como así también en base a las inconsistencias informadas por el Área de Delegaciones”, según reza el artículo 104 del Decreto Reglamentario. Por el mismo motivo, la Sindicatura General debe “poner en conocimiento del Presidente de la Nación los actos que hubiesen acarreado o estime puedan acarrear significativos perjuicios para el patrimonio público” (artículo 104, inciso k) e informar “al Presidente de la Nación, sobre la gestión financiera y operativa de los organismos comprendidos dentro del ámbito de su competencia” (artículo 107 inciso a), obligaciones que la Contaduría General de la Provincia no tiene. Pero, fundamentalmente, la Sindicatura General tiene la obligación de informar “a la opinión pública, en forma periódica”¹² (artículo 107, inciso c), mientras que ni en el Título VI sobre el sistema de control ni en el Título VII sobre responsabilidad administrativo patrimonial y rendición de cuentas de la Ley 13767 hay una sola mención acerca de informar a la ciudadanía en materia de control. Solo se puede mencionar que en el Apéndice de Reglamentación de los artículos 112, 113 y 119 al 122, en el artículo 29 se dice que, a efectos de la supervisión y registro

12 Cosa que ciertamente no hace bien.

de las actuaciones, las áreas competentes deberán “m) Informar trimestralmente sobre el estado de avance de los procedimientos” y “n) Elaborar el informe anual de gestión”, pero, aparentemente, solo para conocimiento del Contador General.

Otra cuestión es la del alcance del control ejercido por el organismo. En el caso nacional, siendo la Sindicatura un organismo descentralizado bajo la jurisdicción de la Presidencia de la Nación –que designa su titular con la sola limitación de la incumbencia profesional y experiencia requeridas-, acierta la Ley Nacional cuando limita su alcance a las Jurisdicciones y Entidades dependientes del Poder Ejecutivo Nacional y falla su Decreto Reglamentario cuando lo extiende a todo el Sector Público Nacional¹³, que en su correcta definición incluye a todos los poderes del Estado. Por el contrario, la designación del Contador General de la Provincia a partir de una terna aprobada por el Senado, lo dota de la independencia necesaria para ejercer sus tareas de control sobre todo el Sector Público Provincial, en su correcta definición.

Finalmente, vale mencionar que la irrupción de la tecnología ha hecho disminuir los controles manuales que son reemplazados por los controles automatizados y validaciones, controles estos últimos que, parsimoniosamente, van cambiando los objetivos y formas del control interno a medida que reemplazan las acciones manuales propias de, por ejemplo, un control sobre los procedimientos y formalismos; con lo cual, el control interno debe buscar nuevos objetivos y formas de ser útil a las organizaciones.

Evolución de la Normativa

En el ámbito público nacional, con el antecedente colonial de la creación en 1767 de la Contaduría General y el Tribunal Mayor de Cuentas y la aplicación, ya desde el siglo XVI, de los juicios de residencia¹⁴,

13 Entonces, sería cuestionable su independencia si ejerciera el control sobre la Presidencia de la Nación, cosa que no hace.

14 Sustanciados por unos de los personajes más poderosos de la época, los oidores (auditoría deriva del verbo latino “audire”, oír)

sustanciados en resguardo del tesoro de la Corona española, se suceden las leyes 420 de 1870, 12961 de 1947 y el Decreto-Ley 23354/56 ratificado por la ley 14.467 de 1958 hasta llegar a la actual 24156 de 1992. En lo referente al tema que nos ocupa hay que destacar que las leyes 420 y 12961 confundían el control interno y el externo. Según la ley 420, la Contaduría General, órgano colegiado integrado por tres Contadores Mayores designados por el Poder Ejecutivo, ejercía el control previo y posterior con facultades de observación, tenía facultades jurisdiccionales¹⁵ (juicio de cuentas por fondos, valores y bienes) y llevaba los registros centrales. A pesar de las críticas respecto de la falta de independencia y superposición de funciones, la nueva ley 12961 mantuvo las facultades de la Contaduría General, ahora integrada por cinco Contadores Mayores designados por el Poder Ejecutivo, que agrega a la facultad de observación legal la emisión de dictámenes sobre actos administrativos y el juicio de responsabilidad patrimonial. Con el Decreto-Ley 23354/56 (ratificado por la Ley 14467 de 1958) se crea el Tribunal de Cuentas (quien recibe la mayoría de las funciones de control previo y posterior y las facultades jurisdiccionales) y se separan las funciones de control interno y externo, manteniendo la Contaduría General, ahora a cargo de un Contador y Subcontador General, el control interno (además de las funciones de registro centralizado), consistente en la suspensión de los actos que carecieran del visto bueno del Tribunal de Cuentas o hayan sido observados por aquel (Giusti & Colombo, 2023). Con la sanción de la Ley 24156, además de las profundas modificaciones en el Sistema de Control Externo, se reorganizó el Sistema de Control Interno bajo la rectoría de la SIGEN, órgano normativo, de supervisión y coordinación y con la participación de las Unidades de Auditoría Interna conformadas en cada Jurisdicción y Entidad.

En el ámbito de la PBA, mediante Decreto del 28/8/1821 del entonces gobernador de la Provincia, General Martín Rodríguez, se crean la Contaduría General de la Provincia, la Tesorería General de

¹⁵ De allí la designación de los funcionarios a cargo como Contadores Fiscales.

la Provincia y la Receptoría General de Impuestos (hoy Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, ARBA). En el decreto se le asignaban a la Contaduría General la atribución de liquidar activos y pasivos, intervenir en todos los pagos del Tesoro, controlar los movimientos de fondos, registrar contablemente todas las operaciones y establecer las normas de procedimiento para la cobranza de los impuestos. En 1822 se establece un régimen de rendición de cuentas y se faculta a la Contaduría General a requerir su presentación y a juzgar primariamente la responsabilidad de los administradores de fondos públicos. En la Constitución Provincial de 1854 se estableció que el Legislativo no sólo aprobaba el presupuesto sino también analizaba y aprobaba (o no) las “cuentas de inversión”¹⁶. En la segunda constitución provincial de 1873 se establecieron competencias de la Contaduría General, como la de no autorizar el pago de aquellas transacciones que incumplan la Ley de Presupuesto o Leyes Especiales, al mismo tiempo que se determinaba la forma de designar a sus titulares, estas cuestiones se han mantenido en sucesivas reformas constitucionales e inclusive en la última que data de 1994. Posteriormente, la reforma constitucional de 1889 delegó la facultad de aprobar la Cuenta General al Tribunal de Cuentas, primer Tribunal de Cuentas incorporado a un texto constitucional. Esto parecería un comienzo de la división del control en interno y externo, aunque el Tribunal de Cuentas estaba entonces integrado por el Ministro de Hacienda (que lo presidía), el Contador General y el Tesorero General de la Provincia. En 1890 la Legislatura sanciona la Ley N° 2337 conocida como la primera Ley de Contabilidad de la Provincia de Buenos Aires, por la que la Contaduría General llevará la registración por partida doble de las cuentas de entradas y salidas aprobadas por el Presupuesto General (más allá de la técnica de registro, es una Contabilidad Presupuestaria) y ejercerá tareas de fiscalización del movimiento financiero de la Hacienda Pública. En 1943 se sanciona la segunda Ley

¹⁶ Señalamos la denominación empleada como “Cuenta de Inversión” y no como “Cuenta General”.

de Contabilidad, por la cual la Contaduría General de la Provincia podrá oponerse a todo acto administrativo que infrinja la normativa. También le asigna el registro de funcionarios y empleados públicos de la Provincia. La Ley 5351 de 1948 es la tercera Ley de Contabilidad de la Provincia, que permitió establecer el control concomitante y la creación de las Delegaciones en todas las dependencias centralizadas y descentralizadas de los tres Poderes del Estado. No hubo mayores modificaciones a lo desarrollado hasta aquí, sucediéndose diferentes reformas a la Ley de Contabilidad hasta llegar al Decreto-Ley 7764/71 del 31/8/1971, acorde al modelo impulsado por Cayetano Licciardo, reafirmado desde que ocupara el Ministerio de Economía de la Nación a partir del 11/10/1971. Este último se complementaba con el Decreto-Ley 8827 del 22/7/1977, Orgánica de la Contaduría General de la Provincia, donde se determinaba que sus funciones eran las de control interno, registro, asesoramiento e información de la gestión económica financiera de la Hacienda Pública Provincial, con alcance a todas las áreas de los tres Poderes del Estado y los restantes Organismos de la Constitución y el Decreto-Ley 8941 del 30/11/1977 Orgánica de la Tesorería General de la Provincia. La actual Ley N° 13767 del año 2007 de Administración Financiera y del sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial deroga prácticamente en su totalidad al Decreto-Ley de Contabilidad del año 1971, salvo la parte de Contrataciones que se deroga en 2009 con la Ley 13981 (que entró en vigencia en 2016) y el Régimen de Bienes, que mantiene su vigencia (Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires, 2024).

Relaciones entre el Modelo de Control Externo y el de Control Interno

Básicamente se reconocen dos modelos de control externo, el de Cortes (Tribunal de Cuentas) y el de Contraloría (Auditoría), lo que es consistente con los fundamentos del Estado (Painter & Peters, 2010). Así, en Europa Continental se desarrolló el control de las cortes pues se controla el cumplimiento de un código –control de legalidad–,

mientras que, en las Islas Británicas, que carecen de un código, se desarrolló el contralor, más vinculado al cumplimiento de objetivos.

Por otra parte, desde Juan sin Tierra y su aceptación de la Carta Magna, existe en Gran Bretaña una limitación del poder real, mientras que, en la Europa continental, esa limitación tardó más en llegar. De esta forma, la contraloría siempre estuvo al servicio de la limitación del poder, al servicio del Parlamento, pues ya en la Carta Magna se prescribía la necesaria aprobación por el Consejo de los tributos y el presupuesto y la separación del tesoro de la corona del tesoro personal del monarca, pero, en Europa continental, las primeras cortes de cuentas resguardaban al tesoro del monarca.

En nuestro país, el primer Tribunal de Cuentas en el ámbito nacional se crea en la llamada Ley de Contabilidad (Decreto-Ley 23354/56 ratificado por la Ley 14467 de 1958), que también otorgaba funciones de Control Interno a la Contaduría General, que dejó entonces de detentar potestades de Control Externo. En la PBA la creación del Tribunal de Cuentas se da en la reforma constitucional de 1889, aunque estaba integrado por el Ministro de Hacienda, el Contador General y el Tesorero General de la Provincia, habrá que esperar a la Ley 2337 para que el Tribunal de Cuentas obtenga su actual conformación.

De todas formas, lo que se observa, tanto en las Leyes nacionales como de la Provincia es una primera etapa con la sola existencia de la Contaduría General en la que se confundían las tareas de control externo e interno¹⁷, tanto anterior como posterior; que será sucedida por la creación de los Tribunales de Cuentas con funciones de control externo, en algún caso anterior y posterior y en otro solo posterior, manteniendo la Contaduría el control interno, pero con un carácter similar al externo.

En ambas etapas el control es fundamentalmente de legalidad, de fiabilidad de los registros y de salvaguarda de los activos, es decir, se puede observar la correlación entre los objetivos del Control Externo

¹⁷ Por más de cien años la Contaduría General fue el único órgano de control a nivel nacional.

y el Control Interno. Además, en ambos caso, Nación y Provincia, se verifican facultades jurisdiccionales, por lo que el control es esencialmente preventivo y punitivo.

El objetivo correctivo –tendiente a la mejora y no al castigo– comienza a darse con el desarrollo de la concepción de segunda generación de la Auditoría, vinculada al desarrollo de lo que se conoce como Organización y Métodos. El carácter posterior del control comienza a manifestarse cuando se empieza a visualizar críticamente, al menos en el ámbito nacional, al control previo como cogobierno. Por otra parte, para el control, en ambas acepciones, sobre la eficacia o logro de los resultados y la eficiencia en las operaciones ya no alcanza con una Contabilidad del Presupuesto, sino que se requiere también una Contabilidad de propósito general, multidimensional y que incluya los Costos de las operaciones, cuestión referida en el Capítulo sobre Contabilidad Gubernamental.

Así, la nueva Ley 24156, de Administración Financiera y Control del Sector Público Nacional, establece un profundo cambio tanto respecto del Control Externo como del Control Interno. En cuanto a este último, alineado con la evolución doctrinaria internacional y sus nuevas definiciones, ya comentadas; de forma tal que el control externo sirve a la evaluación ciudadana y de sus representantes mientras que el control interno presta servicio a la propia organización.

En general, se observa en una recorrida federal por nuestro país, que en la mayoría de los casos se mantiene esa correlación de Tribunales y Contadurías como órganos de control, externo e interno, enfocados en la legalidad (lo que se puede juzgar), mientras que el control integral parece estar más aplicado en los casos en que el control interno se aleja de la concepción jurisdiccional. Básicamente, el control previo o concomitante debe estar integrado pero no puede ser integral, mientras que el control integral es posterior y no puede estar integrado. En el caso de la Provincia de Buenos Aires, se da, tanto en el tema del Control Interno como en el tema de la Contabilidad

de gobierno, una pretensión de confundir (en su primera acepción)¹⁸ ambos modelos (el de las llamadas Leyes de Contabilidad y el de la Ley 24156 de Administración Financiera), que finalmente, en opinión de quien esto escribe, termina logrando confundir (en su segunda acepción)¹⁹ respecto de las intenciones del legislador.

El Control Interno en la PBA

En principio se verán algunas referencias en la Constitución Provincial y los Títulos I Disposiciones Generales (presente en cualquier tema que se aborde de la Ley), VI Del Sistema de Control y VII (sin denominación, pero referido en sus Capítulos a la Responsabilidad Administrativa Patrimonial y a la Rendición de Cuentas) de la Ley 13767 y su Decreto Reglamentario 3260/08, luego se continuará con el resto de la Ley y su Decreto Reglamentario y otras normas. En cuanto al Título VI, que incluye los artículos que van desde el 101 al 111, no debe perderse de vista que, si bien el artículo 102 se refiere a la Fiscalía de Estado y el Tribunal de Cuentas, el resto del Título se refiere al Sistema de Control bajo la responsabilidad de la Contaduría General, que es el Sistema de Control Interno, pero al que el Título no se refiere específicamente ni contiene un Capítulo con denominación propia.

La Constitución Provincial en su artículo 157 establece que: “El contador y subcontador no podrán autorizar pago alguno que no sea arreglado a la ley general de presupuesto o a leyes especiales, o en los casos del artículo 163”²⁰; en consonancia, el artículo 158 prescribe que: “El tesorero no podrá ejecutar pagos que no hayan sido previamente autorizados por el contador.” Esto implica que el Contador o

18 Mezclar cosas diversas de manera que no puedan reconocerse o distinguirse.

19 Desconcertar a alguien.

20 “Artículo 163: La Suprema Corte de Justicia, al igual que los restantes tribunales, dispone de la fuerza pública necesaria para el cumplimiento de sus decisiones. En las causas contencioso administrativas, aquella, y los demás tribunales competentes estarán facultados para mandar a cumplir directamente sus sentencias por las autoridades o empleados correspondientes si el obligado no lo hiciere en el plazo de sesenta días de notificadas. Los empleados o funcionarios a que alude este artículo serán responsables por el incumplimiento de las decisiones judiciales”.

los funcionarios de la Contaduría en quienes se delegue la facultad deberán intervenir en el proceso administrativo, particularmente en este caso, en la emisión de la orden de pago que habilitará a la Tesorería a efectuar el pago correspondiente, es decir, la Contaduría puede efectuar esta intervención en las propias Jurisdicciones y Entidades a través de las Delegaciones o la intervención puede realizarse en la propia Contaduría General (“Nivel Central”)²¹.

De todas formas, la ley provincial copia a la ley nacional en su inicio, ya desde sus artículos 1° (“La presente ley establece y regula la Administración Financiera y el sistema de Control”) y 2° (“La Administración Financiera comprende el conjunto de subsistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos”) por lo que, la revisión de su articulado se hará en comparación a la ley nacional, aun a sabiendas de las profundas diferencias en sus Títulos y artículos específicos.

En cuanto a la asignación de facultades y responsabilidades a nivel provincial, la Ley 13767 de la Provincia de Buenos Aires en el artículo 3° determina que “el sistema de control estará a cargo de la Fiscalía de Estado, la Contaduría General de la Provincia y el Tribunal de Cuentas de la Provincia”, cuestión sobre la que se volverá más adelante.

En una visión de contexto, hay que ver los objetivos generales de la Ley 13767; así, en el Título I Disposiciones Generales, artículo 4 se establecen como objetivos de la Ley:

- a) Garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos;
- b) Sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del Sector Público Provincial;
- c) Desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero de la Provincia, para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas competentes.

21 Ante una situación similar previa al dictado de su Constitución, la CABA resolvió, administrativamente, darle a la Contaduría General la función de emisión de todas las órdenes de pago de la administración ejecutiva.

Todos estos pueden ser considerados también como objetivos de un sistema de control interno en el sentido amplio de dominio. Finalmente, el artículo 4 termina con el siguiente inciso:

d) Establecer como responsabilidad propia de los órganos superiores del Sector Público Provincial, la implementación y mantenimiento de:

1- Un subsistema contable adecuado a las necesidades del registro e información y acorde con su naturaleza jurídica y características operativas.

2- Un eficiente y eficaz sistema de control previo y posterior, normativo, financiero, económico y de gestión.

3- Procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones. Esta responsabilidad se extiende al cumplimiento del requisito de contar con un personal calificado y suficiente para desempeñar con eficiencia las tareas que se le asignen en el marco de esta Ley.

En la comparación con la Ley Nacional 24156, en primer término, esta última establece que los objetivos que “deben tenerse presentes, principalmente para su interpretación y reglamentación”, luego, la Ley Nacional agrega como objetivo de la información que debe ser “útil para la dirección de las jurisdicciones y entidades”. Por su parte, el ya mencionado artículo 2 de la Ley Provincial plantea que la Administración Financiera (administración de la actividad financiera, consistente en la obtención de recursos y su aplicación) tiene por finalidad “el cumplimiento de los objetivos del Estado provincial”, a la vez que el Decreto Reglamentario en su artículo 2 define que la gestión de la Administración Financiera se ajustará a los siguientes principios:

- Transparencia y publicidad de los actos y de los resultados de la gestión.

- Economía en el costo de las operaciones dirigidas tanto a la obtención como a la aplicación de los recursos.
- Eficacia en el grado de cumplimiento de los objetivos y eficiencia en la relación costo-beneficio.

Lo que resulta esclarecedor, pues, hace evidente que todo el sistema está organizado para lograr los objetivos del Estado provincial, en dónde la legalidad es una condición, pero no una finalidad, y debe basarse en los principios de transparencia y publicidad, economía, eficacia (otra vez el logro de los objetivos) y eficiencia.

En cuanto al último inciso, la Ley Nacional establece las responsabilidades de la administración superior de cada jurisdicción o entidad y no de los “órganos superiores del Sector Público Provincial”, definición que es, al menos, dudosa de acuerdo con las discrepancias en toda la Ley respecto de las caracterizaciones de los diferentes agregados institucionales y económicos, cuestión que se repite en toda la normativa y a la cual ya se hará referencia específica. En cuanto al punto 2 del inciso d), por un lado, mientras la Ley Nacional habla de control interno, la provincial se refiere al control previo y posterior, con lo cual, define el momento de ejercicio del control pero no la clasificación según la ubicación del controlante y por otro lado, la Ley Nacional continúa diciendo que el sistema de control interno se ejerce “sobre sus propias operaciones, comprendiendo la práctica del control previo y posterior y de la auditoría interna”, siendo “sus propias operaciones” las de las jurisdicciones y entidades obligadas al inicio de este inciso. Finalmente, el punto 3 de la Ley Nacional termina diciendo, en referencia a la conducción económica y eficiente de los programas, proyectos y operaciones “de los que es responsable la jurisdicción o entidad”, haciendo evidente la asignación de responsabilidad por el control a las máximas autoridades de las jurisdicciones y entidades, ya entendido como dominio, de las áreas a cargo. En síntesis, ni los objetivos de la Ley actúan de guía para el desarrollo posterior, ni se piensa en información útil para la toma de decisiones ni se establece

con claridad las responsabilidades en cuanto al dominio y resultado de las operaciones ni se plantea la práctica de la auditoría interna.

La cuestión del alcance

Una clasificación orgánica del Estado (también llamada normativa o jurídica) remite a los poderes del Estado, que aplican una división temporal del mismo. Así, el Legislativo legisla hacia el futuro, el Judicial juzga el pasado y el Ejecutivo administra el presente. Sin embargo, aunque el poder administrador es por antonomasia el Poder Ejecutivo, la norma nacional siguió una clasificación del Sector Público de índole presupuestaria (algunos la llaman funcional), incorporando, en el artículo 8° del texto nacional, a los otros poderes al concepto de Administración Nacional. Esta visión presupuestaria se inspira a su vez, en la visión macroeconómica de las Cuentas Nacionales, ya que, siguiendo al Manual de Cuentas Nacionales (Sistema de Cuentas Nacionales 2008), la ley considera dentro del Gobierno General, junto con el Poder Ejecutivo, a los Poderes Legislativo y Judicial y al Ministerio Público²². Lo que no debería hacerse –como lo hace el artículo 9 de la Ley Nacional- es considerar a los poderes como Jurisdicciones de la Administración Nacional, sino como entidades de la Administración Nacional, lo que tiene importantes consecuencias contables en términos de los Estados que deben generarse y su consolidación.

Dentro del Sector Público entonces, hay entidades de naturaleza administrativa pública, con fines generales o especiales (la Administración Central y los Organismos Descentralizados incluyendo las Instituciones de la Seguridad Social respectivamente), y las que realizan una actividad comercial, financiera o industrial, más allá del mucho o poco apetito crematístico que tengan (Gordillo, 2013). La Ley nacional 24156 agregó a las dos mencionadas, a los entes públicos excluidos (de la presentación de su presupuesto al Congreso de la Nación) y a los Fondos Fiduciarios; demostrando, en este segundo

22 No debería haber dudas acerca de la pertenencia de los poderes al Sector Público, pues si así no lo fuera, ¿serían parte del Sector Privado?

caso, la importancia del control del uso de los fondos, bienes o derechos públicos, que incluso alcanza a contratos con fuente financiera o patrimonial estatal.

La división de las entidades administrativas que hace Gordillo según sus finalidades, reafirma lo dicho respecto del tratamiento de los otros poderes como entidades. El célebre tratadista ha dicho que las organizaciones administrativas pueden tener fines generales o especiales. Entre las Jurisdicciones enumeradas como tales por el artículo 9 de la Ley Nacional, tanto el Poder Legislativo como el Poder Judicial y el Ministerio Público tienen fines especiales (como los Organismos Descentralizados), en cambio, los ministerios y secretarías del Poder Ejecutivo Nacional son divisiones administrativas de un Poder, el Ejecutivo Nacional, con fines generales. Razón por la cual, se entiende que cada uno de los Poderes son entidades que en su conjunto conforman la Administración Central del gobierno; y así se han tratado en forma práctica en la Contabilidad Financiera de la Provincia de Buenos Aires. En otras palabras, no se considera a la Administración Central como una única entidad integrada por diferentes Jurisdicciones de los tres poderes del Estado, la realidad es que cada uno de los tres poderes (incluso cada una de las Jurisdicciones de los poderes Judicial y Legislativo) se comporta como una entidad separada y así debe reflejarlo la Contabilidad Gubernamental de propósito general.

Respecto de las entidades que desarrollan actividades comerciales, financieras o industriales, pueden adoptar diversas formas jurídicas, como las del Decreto - Ley N° 15349/46 de Sociedades de Economía Mixta, la Ley N° 13653 de 1949 de Empresas del Estado y la Ley N° 20705 de 1974 de Sociedades del Estado, todas más cercanas al Derecho Administrativo, o las Sociedades Anónimas reguladas por la Ley 19550 de Sociedades²³.

La Ley provincial parece inclinarse por la visión orgánica y no la económica, aunque no sin ciertas contradicciones. Esta cuestión fundamental del alcance, se tratará aquí solo en lo referente al Sistema de

23 Parecería lógica la transformación de todas ellas a la forma societaria moderna.

Control Interno, aunque este asunto afecta a toda la Ley, que refiere al Estado de diferentes formas, lo que supone diferentes alcances. Por empezar, el artículo 1 “establece y regula la Administración Financiera y el sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial”, mientras que el artículo 2 refiere al “cumplimiento de los objetivos del Estado provincial”, con lo cual podría entenderse que son lo mismo. En cuanto a los objetivos de la Ley, el artículo 4 establece responsabilidades propias “de los órganos superiores del Sector Público Provincial” sobre registros, control y procedimientos, sin resultar claro a quiénes, específicamente, se refiere²⁴. En cuanto al artículo 8, define como componentes del Sector Público Provincial a la administración pública provincial, conformada por la administración central y las entidades descentralizadas; las empresas y sociedades del Estado provincial y los fondos fiduciarios; lo cual es complementado por el artículo 9 que define que se entiende por “entidad u organismo a toda organización pública con personalidad jurídica y patrimonio propio” y, a diferencia del artículo 9 de la Ley Nacional, no define a las Jurisdicciones.

Ya en el Título VI sobre el Sistema de Control, el artículo 103 establece que la Contaduría General “ejercerá el control interno de la gestión económico-financiera del Sector Público Provincial y de los Poderes Legislativo y Judicial”, el artículo reglamentario aplica el mismo criterio. Con lo cual, parecería que los poderes Legislativo y Judicial no formarían parte del Sector Público. La cuestión es que los poderes, evidentemente, forman parte del Sector Público, “puesto que de otra manera integrarían el Sector Privado” (Giusti & Colombo, 2023, pág. 121).

En el artículo 104 se enumeran las competencias de la Contaduría General, entre las que se pueden mencionar la de “controlar, en materia de su competencia, el desenvolvimiento general de la Hacienda Pública en los organismos administrativos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial”, definición reafirmada en su artículo reglamentario;

24 Sería más claro referirse a “las Jurisdicciones y Entidades del Sector Público Provincial”.

y la de “efectuar tareas de control preventivo, simultáneo o posterior en la Administración provincial, mediante los procedimientos usuales de auditoría e inspección”, a lo que su artículo e inciso reglamentario correspondiente agrega que “también podrá examinar las operaciones contables, de sistemas o de cualquier otra índole relacionadas con los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial”. Por lo que ahora parecería que la Administración Provincial incluye a los poderes.

Luego, el artículo 105 faculta al Contador General a observar actos administrativos “que se refieran a la Hacienda Pública”, a la vez que el artículo 108 regula la insistencia y aclara que “en el ámbito de los Poderes Legislativo y Judicial, la insistencia será dictada por el Presidente de la respectiva Cámara o por el de la Suprema Corte de Justicia respectivamente”. Se coincide aquí en que el concepto de Hacienda Pública incluye a todos los poderes del Estado.

A continuación, el artículo 111 trata sobre la constitución de las Delegaciones en los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial y en las entidades, las que, según su artículo reglamentario, ejercerán el control en la Administración General del Estado Provincial, que parecería que incluye a los poderes del Estado.

Como se observa, la cuestión del alcance no ha quedado bien definida en la Ley, debe reconocerse que el problema también se observa en el caso nacional aunque circunscripto al sistema contable.

El Sistema de Control en los Títulos VI y VII de la Ley 13767²⁵

Volviendo al tema específico del control provincial ejercido por la Contaduría General, el artículo 101 de la Ley establece que: “El modelo de Control a aplicar deberá ser integral e integrado, abarcar aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos

25 Agradezco los amables y expertos comentarios del Contador Carlos Ocaranza sobre algunas cuestiones referidas a las Delegaciones de la Contaduría General de la Provincia.

y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia”.

Esta definición, más moderna, puede aplicarse a cualquiera de las dos acepciones de control, inspección y dominio²⁶. Corresponde dar una definición respecto de “integral e integrado”, entendemos que cuando dice integral se refiere a una visión abarcadora de diferentes aspectos, presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos, de gestión, medioambientales, entre otros, mientras que cuando dice integrado está describiendo que las tareas de control se encuentran en articulación e interacción con los procesos administrativos y de toma de decisiones. Al abarcar la gestión y la evaluación de programas, proyectos y operaciones y basarse en los criterios de economía, eficacia y eficiencia, es consistente con lo dicho en el artículo 2, tanto de la Ley como del Decreto Reglamentario, respecto del cumplimiento de objetivos.

El artículo 102 distribuye aspectos del control entre la Fiscalía de Estado y el Tribunal de Cuentas, cada una con su propia normativa. Pero mientras el Tribunal de Cuentas es el órgano de control externo, la Contaduría General y la Fiscalía de Estado comparten el Control Interno, ya que el artículo 102 establece que “la Fiscalía de Estado tendrá a su cargo el control de legalidad de los actos administrativos, conforme a lo dispuesto en la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y en su respectiva ley orgánica”, y el artículo 103 determina que “la Contaduría General de la Provincia ejercerá el control interno de la gestión económico-financiera del Sector Público Provincial y de los Poderes Legislativo y Judicial”. En cuanto al control externo, el artículo 102 determina que “las competencias y facultades del Tribunal de Cuentas de la Provincia, se regirán conforme a lo dispuesto en la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y en su respectiva ley orgánica”.

El Decreto Reglamentario (3260/08) no reglamenta el artículo 102. Sin embargo, siendo que el presente texto trata sobre el Control

26 O administrativo y directivo.

Interno, cabe decir, respecto de la Fiscalía, que esta cuenta con su propia Ley Orgánica, el Decreto Ley 7543 de 1969, la que en el apartado III sobre Actuación Administrativa, artículo 38, establece que:

“El Poder Ejecutivo y los institutos autárquicos sólo podrán decidir los expedientes en que pudieren resultar afectados los intereses patrimoniales de la Provincia con el previo informe de la Contaduría General, dictamen del Asesor General de Gobierno y vista del Fiscal de Estado. Esta disposición comprende:

Todo proyecto de contrato que tenga por objeto bienes del Estado, cualquiera sea su clase.

b) Toda licitación, contratación directa o concesión.

c) Las transacciones extrajudiciales que se proyecten.

d) Todo asunto que verse sobre la rescisión, modificación o interpretación de un contrato celebrado por la Provincia.

e) Las actuaciones por contratación directa de los bienes declarados de utilidad pública.

f) El otorgamiento de jubilaciones y pensiones.

g) Toda reclamación por reconocimiento de derechos por los que puedan resultar afectados derechos patrimoniales del Estado, en cumplimiento de lo normado por el artículo 143° de la Constitución de la Provincia.

h) Todo sumario administrativo cuando de modo directo existan intereses fiscales afectados. Se exceptúan los sumarios sustanciados contra personal de Policía y Servicio Penitenciario de la Provincia.

i) Todo recurso contra actos administrativos para cuya formación se haya requerido la vista del Fiscal de Estado.

En caso de transgresión, el Fiscal de Estado podrá iniciar “una demanda contencioso administrativa o de inconstitucionalidad, según corresponda”.

Esta definición del artículo 101 es complementada por el artículo 103 del Decreto Reglamentario 3260/08, que afirma sobre la función de control de la Contaduría General que:

“La Contaduría General de la Provincia desarrollará e instrumentará un sistema de control interno que incluya los objetivos de eficiencia y eficacia, las instancias previas, concomitantes y posteriores, contables, normativas e informáticas, de todo acto que impacte o afecte el patrimonio estatal, y la adecuación de sus procedimientos a las pautas establecidas en el Artículo 101 de la Ley N° 13767. El control interno se aplicará con prescindencia del régimen jurídico que regule a la jurisdicción o entidad, y a la actividad sujetos a aquéllos, y será comprensivo de la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones de los que sean responsables las jurisdicciones y entidades del Artículo 8 de la citada Ley, y los Poderes Legislativo y Judicial. A tal fin la Contaduría General de la Provincia dictará aquellas normas que aseguren esas condiciones de control.

Para el efectivo ejercicio de sus funciones la Contaduría General de la Provincia gozará de autonomía funcional, jurídica y administrativa garantizándose a sus funcionarios la independencia y el acceso directo a todo tipo de documentación y registros cualesquiera sean sus soportes referidos al ámbito de su competencia”.

El artículo, de clara inclusión de aspectos de ambas acepciones del término control, de dominio y de inspección, podría interpretarse como tributario tanto de la concepción tradicional como de la moderna de los Sistemas de Control Interno. De lo que no parece haber duda es que viene a complementar al artículo 4 de la Ley respecto de la instauración de un sistema de control interno. Cabe decir que asigna a las jurisdicciones y entidades la responsabilidad por los resultados de

sus operaciones, aunque no les asigna la organización de sus propios sistemas de control interno, sino que deja esa cuestión en manos de la Contaduría General, quien deberá dictar las normas pertinentes, por lo que podría entenderse que la Contaduría se incluye en aquella indefinida mención de los “órganos superiores del sector público” en el artículo 4 de la Ley.

Por otra parte, el alcance de ese control, claramente excede la cuestión del cumplimiento, que podría incluir la fiabilidad de los registros y la economía, y está en línea con la evolución del control y su ampliación abarcando la eficacia y la eficiencia. Sin embargo, no queda claro, hasta aquí, si el órgano de control va a ejercer inspecciones previas sobre los actos de disposición o los controles previos van a ser incluidos en los procedimientos, manuales y sistemas. De hecho, la referencia en el artículo 103 del decreto al desarrollo e instrumentación de “un sistema de control interno que incluya los objetivos de eficiencia y eficacia, las instancias previas, concomitantes y posteriores, contables, normativas e informáticas” podría ser vinculada en una primera lectura a una concepción moderna del control interno, aunque la ubicación de tales responsabilidades en el ámbito exclusivo de la Contaduría General ubica la definición en la concepción tradicional del control.

Nos encontramos aquí ante la disyuntiva respecto de qué tiene más preponderancia a la hora de definir un modelo de control, el objeto del control (solo el cumplimiento o también la gestión, administrativo o directivo) o la ubicación del ejercicio del control (una entidad separada o el propio titular de la jurisdicción o entidad como responsable de sus resultados). Porque la inclusión de la gestión lo acerca al modelo moderno pero la responsabilidad exclusiva de la Contaduría General, como órgano rector, lo acerca al modelo tradicional. Quizás aquí, se observe una vez más, la “mezcla”, aunque no combinación, de diferentes modelos, una mediana que sólo produce medianía.

Dos cuestiones más a mencionar. En primer término, se entiende que el artículo 103 tanto de la Ley (el control interno alcanza al

Sector Público Provincial y a los Poderes Legislativo y Judicial) como del Decreto Reglamentario (“El control interno se aplicará con prescindencia del régimen jurídico que regule a la jurisdicción o entidad, y a la actividad sujeta a aquellos”) habilita a la Contaduría General a designar síndicos societarios, lo cual es complementado por el reglamentario del artículo 104 que establece que la Contaduría General “podrá organizar sus acciones juntamente con los órganos y procedimientos de control y gestión internos de cada una de las empresas y fondos mencionados en los incisos b) y c) del artículo 8º”, a la vez que “también podrá proponer la designación de un integrante de los órganos de control citados anteriormente”, para lo cual, se entiende, que debería aplicarse una solución, en cuanto a procedimientos, similar a la del artículo 114 de la Ley y el Decreto Reglamentario nacional. En segundo término, el artículo 103 del reglamentario culmina asegurándole a la Contaduría General autonomía funcional, jurídica y administrativa para el ejercicio de sus funciones, mientras que, en el caso nacional lo que se asegura a la Sindicatura General es autarquía administrativa y financiera.

Finalmente, respecto de la organización del sistema, el artículo 111 determina que:

“Para el cumplimiento de su cometido la Contaduría General de la Provincia podrá, cuando corresponda, constituir delegaciones en los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial y en las entidades”.

Lo que da lugar a la constitución de las Delegaciones, de las que el artículo 111 del Decreto Reglamentario establece que:

“Las Delegaciones de la Contaduría General de la Provincia serán las encargadas de ejercer el control de los actos administrativos en la Administración General del Estado Provincial. Los funcionarios responsables de las mismas deberán informar a la Auditoría, ante la toma de conoci-

miento de eventuales irregularidades que merezcan ser objeto de investigación”.

De este artículo se puede considerar que el control que la Contaduría General realiza a través de las Delegaciones es un control de los actos administrativos –necesariamente previo aunque también concomitante- y que deberán informar en los casos que corresponda a la Auditoría, a la que se le asignan facultades investigativas.

En cuanto a las competencias de la Contaduría General en el ejercicio de su rol como órgano de control interno, el artículo 104 de la Ley establece las siguientes:

- a) Controlar, en materia de su competencia, el desenvolvimiento general de la Hacienda Pública en los organismos administrativos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial.
- b) Emitir y supervisar la aplicación, por parte de las delegaciones correspondientes, de la normativa.
- c) Requerir la información que sea necesaria para el cumplimiento de sus funciones, a cuyo fin tendrá acceso a todo tipo de registros y documentación y archivos.
- d) Examinar todos los actos administrativos y operaciones relacionadas con la Hacienda Pública y observarlos cuando contraríen o violen disposiciones legales o reglamentarias.
- e) Efectuar inspecciones y arqueos.
- f) Efectuar tareas de control preventivo, simultáneo o posterior en la Administración provincial, mediante los procedimientos usuales de auditoría e inspección.
- g) Intervenir previamente los ingresos y egresos que se operen por la Tesorería General de la Provincia y controlar sus existencias, lo que podrá efectuarse mediante los procedimientos y por los funcionarios que el Contador General disponga.

- h) Controlar, en cualquiera de sus fases, la recaudación de los fondos públicos.
- i) Requerir la rendición de cuentas de los responsables en el tiempo y forma que establezcan las disposiciones vigentes y disponer las medidas de apremio que el caso aconseje.
- j) Exigir la devolución de los fondos mantenidos sin afectación por los responsables de la Administración provincial o, en su defecto, disponer de oficio su transferencia a la Tesorería General de la Provincia, sin perjuicio de iniciar -si así correspondiere- el pertinente sumario administrativo de responsabilidad.
- k) Intervenir en la emisión y distribución de valores fiscales, formulando los cargos y descargos correspondientes.
- l) Intervenir en la emisión y cancelación de títulos públicos y letras de tesorería.
- m) Requerir el envío de balances y estados contables y la exhibición de libros y documentos originales y toda información que considere necesaria, de todo funcionario público, empleado, persona o entidad que por cualquier carácter tome intervención en la administración y/o gestión de bienes, valores o fondos públicos de la Provincia o de los que en alguna forma responda a la misma.
- n) Verificar los balances de rendición de cuentas.
- o) Confeccionar el estado demostrativo de ingresos y egresos a que alude el Artículo 144° inciso 9), de la Constitución provincial.
- p) Disponer la iniciación de sumarios para la determinación de irregularidades en la administración de fondos, valores o bienes fiscales y/o transgresiones a disposiciones legales en vigencia susceptibles de producir perjuicios a la Provincia. El Contador General de la Provincia, queda facultado para disponer la no iniciación de sumarios, cuando el valor presunto del perjuicio fiscal no supere el cincuenta

por ciento (50%) de la remuneración mínima vigente para el personal de la Administración provincial, y siempre que no surja prima facie la existencia de dolo por parte del presunto responsable.

En el ámbito nacional, cuando se analizan las funciones de la SIGEN, se clasifican en funciones normativas, de supervisión, de información, de asesoramiento y de control propiamente dichas.

Aplicando esa clasificación la función del inciso b (emitir y supervisar la aplicación de normativa) es tanto normativa como de supervisión, el Decreto Reglamentario agrega la posibilidad de efectuar recomendaciones; en cumplimiento del aspecto normativo se dictó la Resolución de la CGP 358/11 sobre funciones de las Delegaciones Fiscales²⁷. No se encuentran en este artículo funciones de información y de asesoramiento –aunque sí en el Decreto Reglamentario– cabe mencionar que la norma anterior (Decreto-Ley 7764/71) establecía en un único artículo 62 sobre el Servicio de Contabilidad funciones de asesoramiento al Poder Ejecutivo, pero eran referidas a la Contaduría General en forma unificada tanto para sus funciones generales de registro como de control.

En cuanto a las funciones de control, siguiendo la distinción de las responsabilidades de Ivanega (2003), se pueden dividir en funciones de control vinculadas a la responsabilidad administrativo patrimonial en general y vinculadas a la responsabilidad contable en particular.

Dentro del primer caso se ubican las funciones del inciso d (examinar todos los actos administrativos y operaciones relacionadas con la Hacienda Pública y observarlos cuando contraríen o violen disposiciones legales o reglamentarias), para las que el Decreto Reglamentario se extiende otorgando la facultad de ejercer “el control previo de los actos que impliquen o afecten de manera directa o indirecta

27 La norma incorpora el adjetivo (Fiscal) que no está presente ni en la Ley ni en el Decreto Reglamentario, quizás heredado del ámbito nacional cuando no existía el Tribunal de Cuentas y las funciones jurisdiccionales eran desempeñadas por la Contaduría General de la Nación.

el patrimonio del Estado o que supongan cualquier erogación, gasto, ingreso o egreso de bienes”. También está el inciso h (controlar la recaudación de los fondos públicos) que no fue reglamentado.

Respecto de las funciones de control vinculadas a la responsabilidad contable, se ubican las funciones de los incisos e, g, i, j, k, l y n. En lo referido al inciso e (efectuar inspecciones y arqueos), el Decreto aclara que se aplicarán los procedimientos habituales de auditoría, por que, evidentemente, aunque se puedan enmarcar en diferentes modelos de control interno, son controles posteriores.

Los incisos g (intervenir previamente los ingresos y egresos de la Tesorería General), i (requerir y apremiar las rendiciones de cuentas), j (exigir la devolución de los fondos mantenidos sin afectación, disponer de oficio su transferencia a la Tesorería General e iniciar de corresponder sumario administrativo de responsabilidad) y n (verificar las rendiciones de cuenta) no fueron reglamentados.

Para el inciso k (intervenir en la emisión y distribución de valores fiscales, formulando los cargos y descargos correspondientes), que implica una Contabilidad de Responsables que efectúe cargos y acepte descargos²⁸, el Decreto faculta a establecer los procedimientos de control.

En lo referido al inciso l (intervenir en la emisión y cancelación de títulos públicos y letras de tesorería), el Decreto Reglamentario es más extenso, ya que faculta a “auditar, revisar y efectuar el seguimiento del desembolso de fondos y posterior cumplimiento de los préstamos que el Gobierno provincial obtenga de los Organismos Multilaterales de Créditos” e incluso autoriza a celebrar contratos con estos organismos actuando “como órgano externo de auditoría”.

También hay funciones que podríamos denominar genéricas, como las de los incisos a y f. Para el inciso a (controlar, en materia de su competencia, el desenvolvimiento general de la Hacienda Pública en los organismos administrativos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial), el Decreto plantea el “asesoramiento, control interno,

28 Cuestión abordada en el Capítulo sobre Contabilidad Gubernamental.

registro e información de la gestión económica-financiera del Sector Público Provincial y de los Poderes Legislativo y Judicial”, en donde parece retomarse la concepción material del control como dominio (“registro e información”), a la vez que se mantiene la cuestión controversial respecto de la denominación “Sector Público”. Continúa el Decreto facultando a la Contaduría a “organizar sus acciones juntamente con los órganos y procedimientos de control y gestión internos de cada una de las empresas y fondos mencionados en los incisos b) y c) del Artículo 8º de la Ley Nº 13767”.

A la vez que agrega que “también podrá proponer la designación de un integrante de los órganos de control citados anteriormente”, cuestión ya mencionada líneas arriba.

Continuando con el inciso f del artículo (efectuar tareas de control preventivo, simultáneo o posterior en la Administración provincial, mediante los procedimientos usuales de auditoría e inspección), este es el inciso de más extenso desarrollo en el Decreto Reglamentario. Así, se determina que la Contaduría podrá programar sus “labores” (entendemos que se refiere a su Plan de Auditoría) “en función de las necesidades de la política fiscal por sí misma y por la interrelación con la actividad económica en su conjunto” (definición no muy ortodoxa respecto de la auditoría) o por las inconsistencias informadas por las Delegaciones (que, en realidad, deben obrar por la resolución de las inconsistencias o no permitir el avance de las actuaciones); estas irregularidades deben ser comunicadas a la Contaduría atendiendo a su importancia o su reiterada ocurrencia, cuestión reafirmada en el ya mencionado artículo 111 donde establece la obligación de tal comunicación por parte de los funcionarios responsables de las Delegaciones. El inciso f del Decreto Reglamentario continúa determinando que las auditorías tendrán por objeto el cumplimiento (lo que pone en duda la tarea de control concomitante de cumplimiento) y la evaluación de resultados de los programas, proyectos y operaciones. Sigue el inciso f del Decreto afirmando que la “Contaduría General será la encargada de ejercer la auditoría sobre los sistemas de control que existen en

la Administración Pública Provincial”, lo que significa una novedad hasta aquí, en donde entendemos que se refiere principalmente a su funcionamiento y no a su propio diseño. A su vez, también “podrá examinar las operaciones contables, de sistemas o de cualquier otra índole relacionadas con los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial” para lo cual establecerá junto con las Delegaciones “el alcance de la labor, la metodología de trabajo, el desarrollo de tareas y la asignación de los recursos necesarios”, quizás confundiendo la oficina de Auditoría con la técnica en sí -diferente por su momento de actuación posterior- y lo que resulta abiertamente contradictorio, ya que lesiona fuertemente el concepto de independencia, caracterizado entre otras cuestiones por desarrollar las tareas de auditoría en forma desligada de las operaciones. Para terminar, la Contaduría General deberá programar (y entendemos que, realizar) “auditorías integrales, interdisciplinarias” acordes al artículo 101 de la Ley²⁹, que así define el modelo de control a aplicar.

Por otra parte, se encuentran, además, facultades necesarias para ejercer sus funciones, como las de los incisos c (requerir información y tener acceso a todo tipo de registro, documentación y archivos) y m (requerir balances y estados contables y la exhibición de libros y documentos originales y toda información de toda persona o entidad que administre o responda por bienes, valores o fondos públicos de la Provincia), este último muy vinculado a la responsabilidad contable. Para el primero, el Decreto faculta a la Contaduría a examinar todo tipo de documentación, registros, archivos, sistemas y soportes magnéticos e impone la colaboración de todos los agentes y autoridades del Sector Público Provincial, considerando la conducta adversa como falta grave, mientras que para el inciso m, el Decreto establece que la Contaduría tendrá competencia para intervenir en las actua-

29 El artículo 101 dice: “El modelo de Control a aplicar deberá ser integral e integrado, abarcar aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia”.

ciones administrativas de toda persona o entidad que administre o responda por bienes, valores o fondos públicos de la Provincia.

En el caso de la Provincia de Buenos Aires y, dado el diferente modelo, la Contaduría General ejerce también funciones de instrucción o sumariantes, debidas a la concepción sancionatoria, establecidas en los incisos j (la posibilidad de iniciar sumarios administrativos de responsabilidad por la retención de fondos sin afectación) y el p que establece “disponer la iniciación de sumarios para la determinación de irregularidades en la administración de fondos, valores o bienes fiscales y/o transgresiones a disposiciones legales en vigencia”, a la vez que faculta al Contador General a disponer la no iniciación de sumarios cuando el valor presunto del perjuicio fiscal se considere no significativo, estableciéndose la forma de calcular esa significatividad. Ambos incisos no fueron reglamentados.

Finalmente, el inciso o (confeccionar el estado demostrativo de ingresos y egresos a que alude el Artículo 144° inciso 9 de la Constitución provincial³⁰), es un inciso que no fue reglamentado y que más que una competencia de la Contaduría como Organismo de Control, resulta un deber del Órgano Rector del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

La Contaduría General lleva adelante sus competencias tanto a nivel central como mediante sus Delegaciones constituidas en las Jurisdicciones y Entidades y que están a cargo de un funcionario – Contador- quien tiene delegadas funciones de control del Contador General. Con posterioridad a la sanción de la Ley 13767 de Administración Financiera y su Decreto Reglamentario 3260/08, el Contador General emitió la Resolución 358/11 actualizando las competencias de las Delegaciones, dividiéndolas en actividades de control previo en el marco de la Ley 13767 y el decreto-ley 7764/71 (Decreto-Ley de Contabilidad, entonces vigente en el Capítulo III del Título II sobre

30 El artículo 144 inciso 9 de la Constitución Provincial prescribe que entre las atribuciones del Gobernador de la Provincia se encuentra la de “hacer recaudar las rentas de la Provincia y decretar su inversión con arreglo a las leyes, debiendo hacer publicar mensualmente el estado de la Tesorería”.

las contrataciones y el Capítulo V sobre la gestión de bienes), control previo de legalidad en el marco de la Ley 6021 de Obras Públicas, y control previo de legalidad en el marco de la Ley 10430 de Estatuto y Escalafón para el Personal de la Administración Pública y demás regímenes especiales vigentes³¹.

Deben destacarse como funciones de las Delegaciones las de intervenir órdenes de pago³², realizar arqueos de fondos y valores, analizar las rendiciones de cuentas y remitirlas al Tribunal de Cuentas, participar de las aperturas de propuestas para las contrataciones, intervenir las altas de bienes y la generación de valores fiscales, intervenir las Órdenes de Compra o provisión. Por el contrario, los dictámenes sobre Actos Administrativos de contenido relevante se realizan en el nivel central, o incluso en actos que involucren una menor cuantía ante la solicitud de una Delegación.

En cuanto al momento en que se efectúan las tareas de control, es previo en los casos de dictámenes sobre proyectos de actos administrativos, la intervención de los Pliegos de Bases y Condiciones Particulares y la adjudicación de contrataciones, tanto por la Ley 13981 de Contrataciones como por la Ley 6021 de Obras Públicas. Es concomitante en los casos de intervención de órdenes de compra y órdenes de pago –que pueden dar lugar a un “conforme” o a una “observación” que detiene su ejecución- y en la realización de arqueos. Es posterior en los casos de revisión de rendiciones de cuentas y control de Estados Contables, como así también en la práctica de la auditoría.

Continuando con este Título, en los artículos 105 a 107 se establecen facultades de observación del Contador General sobre todos los actos administrativos que se refieran a la Hacienda Pública, en un plazo de quince días que podrá ser extendido a necesidad de mayor estudio. La no comunicación de los actos al Contador General a efectos de su análisis constituirá falta grave. La observación implica

31 La norma no diferencia entre control previo y concomitante.

32 Tarea compartida con el nivel central (Dirección General de Autorizaciones de Pago), que autoriza Órdenes de Pago según el objeto y monto del pago, aunque la Jurisdicción puede solicitar la intervención previa de la Delegación.

la suspensión del cumplimiento de dicho acto hasta su subsanación (o su desistimiento). Los titulares de los poderes del Estado podrán insistir formalmente en el cumplimiento del acto, haciendo cesar la responsabilidad del Contador General, quien deberá comunicar tal situación, en el caso del Poder Ejecutivo, a la Legislatura Provincial y al Tribunal de Cuentas. El cumplimiento del plazo para observar no restringe esta facultad. La no observación del Contador General no libera de responsabilidad ni a los funcionarios que dispusieron el acto ni al Contador General. El Contador puede evitar la observación en el caso de errores formales salvables. El Decreto complementa lo dicho hasta aquí con el artículo 105 que determina que la ejecución de un acto no comunicado “dará lugar a la iniciación inmediata de los sumarios disciplinario y de responsabilidad patrimonial, si correspondiere” y con el artículo 108 que le asigna a la Contaduría General el deber de llevar “un registro centralizado por jurisdicción y materia de los actos de observación, desistimientos e insistencia, funcionarios que dispusieron los actos, comunicaciones a la Legislatura Provincial y al Tribunal de Cuentas”.

A continuación, el Título VII, tanto en la Ley como en su Decreto Reglamentario, cuenta con dos Capítulos, el Capítulo I trata sobre la Responsabilidad Administrativo Patrimonial y el Capítulo II trata sobre la Rendición de Cuentas y, por ende, la Responsabilidad Contable.

En términos teóricos, se distingue la responsabilidad administrativa de la contable de acuerdo con María Estela Moreno:

“La responsabilidad contable deriva de la relación jurídica que vincula el Estado con un sujeto de derecho, y se refiere a los deberes relativos al cuidado, administración o disposición de bienes públicos. La responsabilidad administrativa deriva de una relación jurídica de empleo o función pública, y comprende todas las situaciones por las cuales se causa un daño como consecuencia de la violación culposa

o dolosa de deberes específicos en el ejercicio de esa función”. (2015, pág. 80)

Volviendo a la norma, el primer capítulo impone la responsabilidad solidaria para quienes dispongan, ejecuten, intervengan o controlen actos u omisiones que infrinjan disposiciones legales o reglamentarias y que ocasionen un daño económico a la Provincia; dejando a la Contaduría General la responsabilidad de iniciar el sumario administrativo correspondiente, en una clara función sancionatoria, quedando a salvo la responsabilidad del funcionario que hubiera advertido a su superior de las consecuencias y ante la insistencia del superior.

El segundo Capítulo trata sobre la obligación de rendir cuentas por fondos, valores o bienes, lo que demanda un registro contable de Responsables, el que se trata en el Capítulo sobre Contabilidad Gubernamental. El Decreto Reglamentario, denomina responsables principales a quienes ejerzan sus funciones en relación directa con la Contaduría General (por ejemplo, los Directores Generales de Administración de cada Jurisdicción o Entidad) y subresponsables a aquellos obligados que ejerzan sus funciones en relación de dependencia con el responsable principal (por ejemplo, el responsable de una Caja Chica o por los bienes de una determinada área del gobierno). Así, los primeros rinden cuenta ante la Contaduría General (habitualmente ante las Delegaciones) y los segundos ante los responsables primarios o ante las autoridades de la Jurisdicción o Entidad a la que pertenecen. Sin embargo, el “incumplimiento o negligencia de los subresponsables, no exime a los responsables principales de la obligación de presentar sus cuentas ante la Contaduría General de la Provincia”.

La obligación de rendir cuenta no se extingue por el cese de funciones. Cuando el que cesa es un responsable principal, la Contaduría General realizará un arqueo y transferirá al nuevo responsable las existencias, el estado de los cargos de los subresponsables y la documentación que no pueda rendirse en ese momento, rindiendo de inmediato lo que pueda rendirse. Cuando el que cesa es un subresponsable, el

procedimiento se hará con la participación directa de las autoridades de la Jurisdicción o Entidad a la que pertenezca y se rendirá ante el responsable principal. En caso de fallecimiento, incapacidad, ausencia o negativa del agente, la cuenta se rendirá de oficio por el organismo respectivo con intervención de la Contaduría General y de los derechohabientes y curadores, en su caso, y fiador del causante.

El artículo 116 determina que la rendición de cuentas debe considerar lo dispuesto por el Tribunal de Cuentas respecto de tiempo, lugar y forma. En los casos de gastos reservados, de residencia y eventuales, autorizados por la Ley de Presupuesto, bastará con el recibo firmado por la autoridad competente que haya recibido los fondos.

Cuando la rendición no se presentare en tiempo y forma, el Contador General podrá exigir su presentación a los responsables principales o estos a los subresponsables, para lo que se les autorizan diferentes medidas de apremio. El Contador General podrá iniciar un sumario administrativo para la determinación de responsabilidad (la responsabilidad contable y la administrativa patrimonial pueden ser concurrentes con otras responsabilidades); finalizado el sumario, se elevarán las actuaciones al Tribunal de Cuentas para su fallo definitivo.

Cabe destacar la obligación asignada a las jurisdicciones o entidades de informar a la Contaduría General la infracción de normas o hechos o acciones que produzcan perjuicio fiscal y que la Contaduría, por un lado, podrá tomar medidas preventivas de mayores perjuicios y, por otro, impulsará el sumario en su carácter de sumariante, debiendo trasladar el acto resolutorio, en caso de verificarse la imputación, al Tribunal de Cuentas. A tal efecto, el reglamento faculta al Contador General a delegar la instrucción del sumario en funcionarios de la propia Contaduría o en agentes de las Direcciones de Administración Contable o de las Auditorías Internas o dependencias que hagan sus veces en el Sector Público Provincial.

La Reglamentación incluye un Apéndice que establece los principios generales y regula los procedimientos del sumario administrativo dispuesto para determinar la responsabilidad tanto en lo administra-

tivo patrimonial como ante la falta de rendición de cuentas apropiada, los órganos competentes y el registro y supervisión. El procedimiento puede ser ordinario o abreviado, con menores plazos para la instrucción. El procedimiento ordinario se aplica en la generalidad de los casos, el abreviado puede aplicarse cuando se den alguna de las siguientes condiciones: antes de iniciarse el sumario se hubiera determinado responsabilidad administrativa disciplinaria, el responsable de rendir cuentas no hubiera dado cumplimiento en tiempo y forma a dicha obligación (artículo 116 de la Ley) en la medida que no hubiera sido objeto de análisis por el Tribunal de Cuentas (art. 24, inciso b del Apéndice reglamentario), si hubiera condena judicial por los mismos hechos, si en el marco del régimen específico que regule el cumplimiento de los deberes y funciones se presumiera la autoría del hecho o del daño. Cumplida la instrucción, el área de sumarios elevará su conclusión a consideración del Contador General, quien dictará la Resolución pertinente dando por concluidas las actuaciones y previa notificación al inculcado, las remitirá al Tribunal de Cuentas para su fallo definitivo. El Tribunal de Cuentas podrá disponer medidas para mejor proveer, ante lo cual el Contador General reabrirá el sumario, salvo que por resolución fundada lo estime improcedente; concluida la nueva etapa instructora, devolverá las actuaciones a dicho Organismo. Se deberá llevar un registro de los sumarios iniciados y concluidos, investigaciones preliminares en trámite, procedimientos ordinarios y abreviados y todo otro dato que permita elaborar los indicadores de gestión. Finalmente, algo no menor, en el artículo 11 del Apéndice Reglamentario se da por existentes a las Unidades de Auditoría Interna.

Cuestiones incluidas en otros Títulos de la Ley 13767

Continuando con las funciones de Control en otros Títulos de la Ley 13767 y su Decreto Reglamentario, la Ley 13767 establece otras funciones de control de la Contaduría General de la Provincia. Así, por ejemplo, en lo específico de la Contaduría General, el Título V del

Subsistema de Contabilidad Gubernamental, en su artículo 85 establece el registro y la producción de información y que se faciliten las tareas de control mediante la presentación adecuada tanto de la información como de la documentación de respaldo, sin entrar en detalles, algo similar a la Ley Nacional. El mismo artículo agrega, luego, d) Verificar los balances de rendición de cuentas y e) Controlar la emisión de valores fiscales, es decir, en estos últimos incisos no sólo se manifiesta el rol de órgano de control interno de la Contaduría General, sino que además presenta funciones propias de un órgano de control en su acepción como inspección, aún en un Capítulo que regula la Contabilidad Gubernamental.

Finalmente, en el Título VIII, Capítulo I, sobre Disposiciones Finales, en el artículo 123 se establece que el Poder Ejecutivo puede delegar en el Ministerio de Economía la reglamentación de la ley con excepción de lo relativo al Sistema de Control y el artículo 124 facultó al Poder Ejecutivo a determinar la fecha de entrada de vigencia de la ley con excepción de las disposiciones relativas al Sistema de Control, en ambos casos no explicitó si se refería al Control Interno, al Externo o a ambos.

En el Decreto Reglamentario 3260/08, en el Título II sobre el Subsistema de Presupuesto, en lo referido a las reestructuraciones del presupuesto, el artículo 37 prescribe que, en el caso de modificaciones mediante decretos, una vez aprobada la solicitud de modificación al Presupuesto “corresponderá la intervención de la Contaduría General”; mientras que, en el caso de modificaciones mediante resoluciones, la Contaduría General deberá tomar intervención previa.

En el Título III sobre el Subsistema de Crédito Público, en el artículo 64 se dicta que los actos administrativos que aprueben o propicien operaciones de reestructuración de la deuda pública deberán contar con la intervención previa de los organismos de asesoramiento y control. Estas dos intervenciones serán realizadas en el nivel central.

En el Título IV sobre el Subsistema de Tesorería³³, el artículo 74 determina que todos los pagos, sean efectuados por la Tesorería General o por las Tesorerías Centrales (mencionadas tanto en la Ley como en el Decreto Reglamentario, pero no definidas; son las Tesorerías de cada Jurisdicción o Entidad), requieren la intervención previa de la Contaduría General. En el mismo Título, en el artículo 78, que trata sobre los Fondos Permanentes y Cajas Chicas, se precisa que dichos fondos serán librados por la Tesorería General con la previa intervención de la Contaduría General y que los reintegros requerirán de las correspondientes rendiciones de cuentas presentadas a la Contaduría General. En el artículo 83 se establece que, en el caso de anticipar recursos a favor de los entes descentralizados, estos anticipos deberán estar previamente intervenidos por la Contaduría General.

El Control Interno en otras normas

Leyendo otras normas de la administración financiera y de los recursos reales de la Provincia de Buenos Aires, nos encontramos con que en la Ley 13981 de Contrataciones ya en su artículo 4 alude, para los contratos no comprendidos en el régimen y celebrados con Estados u Organismos Internacionales, a “las facultades de fiscalización sobre ese tipo de contratos que la Ley 13767 y sus modificaciones confiere a los Organismos de Control”. Más adelante, en el artículo 13 sobre procedimiento de las contrataciones, determina que “los Organismos de Asesoramiento y de Control intervendrán previo al dictado del acto administrativo, en forma sucesiva o simultánea, y se expedirán en el plazo máximo de diez (10) días”. Finalmente, en el artículo 25 sobre liquidación de mayores daños establece que “la Contaduría General de la Provincia sustanciará el procedimiento que establezca la cuantía de aquellos” y que “podrá disponer la no apertura del procedimiento precedente en caso que resultare antieconómico para el Estado provincial o que la Fiscalía de Estado haya iniciado las acciones pertinentes para

33 Ya se ha destacado la cuestión del artículo 69 del Decreto Reglamentario y la conformación de un cuerpo de auditores por parte de la Tesorería General.

la reparación de los daños”. Su decreto reglamentario 59/19 afirma en el artículo 11 que, la autoridad de aplicación podrá fijar los precios de referencia para las contrataciones y dictar normas interpretativas o aclaratorias, “sin perjuicio de los controles que corresponda realizar a los organismos de asesoramiento y control”.

Continúa el Decreto 59/19 en el artículo 13 sobre procedimiento estableciendo la intervención de los Organismos de Asesoramiento y Control en los casos enumerados en el apartado 5, que se refieren a las condiciones de intervención previa a la aprobación del pliego y la autorización del llamado (según el monto y siempre que no sean pliegos tipo) y previa al acto administrativo de adjudicación (según el monto o cuando hubiere impugnaciones al Pliego o al Dictamen de Preadjudicación, hubiera rechazo de ofertas por causas formales y según el monto, o si el proceso fuera encuadrado en una licitación pública internacional). Este apartado aclara también que las contrataciones cuyo monto no iguale ni supere el de contratación directa “deberán contar con la intervención de la Contaduría General de la Provincia con anterioridad a la notificación de la orden de compra o suscripción del contrato”. El decreto también dice, en su artículo 16 sobre invitaciones que “las comunicaciones se extenderán también a los Organismos de Asesoramiento y Control a los efectos del artículo 17, apartado 5, del presente Reglamento”³⁴. Luego, el decreto en el artículo 17, apartado 5 sobre apertura de ofertas, dice que los “Organismos de Asesoramiento y Control pueden destacar asistentes”. A continuación, en el artículo 18 sobre contratación directa, se establece respecto de la compra de inmuebles, que “en todos los casos, de forma previa a la adjudicación se deberá dar intervención a los Organismos de Asesoramiento y Control, acompañando proyecto del mencionado acto, sin importar el monto de la contratación”.

Posteriormente, en su artículo 20, el decreto sostiene que, en caso de impugnación al Pliego de Bases y Condiciones Generales, se dará

34 El artículo 17 apartado 5 del Decreto Reglamentario se refiere a la apertura de ofertas.

intervención a los Organismos de Asesoramiento y Control para que se expidan al respecto. Finalmente, en el artículo 21, el decreto determina que el acto administrativo de la adjudicación requiere la vista previa o intervención de los Organismos de Asesoramiento y Control, de acuerdo con lo previsto en la reglamentación del artículo 13.

Por su parte, la Ley 6021 de Obras Públicas, establece en su artículo 69, respecto de la transferencia de contratos, la exigencia de que, previamente, la financiación bancaria a la institución prestataria se encontrara cancelada. Esta exigencia demanda que la institución bancaria o de crédito haya denunciado ante el Ministerio respectivo y la Contaduría General la financiación otorgada al contratista para una obra, dentro de los quince días de su otorgamiento. El decreto reglamentario de esta ley 5488/59, refiere en el artículo 22 sobre la adjudicación y el contrato que “la intervención de la Contaduría General de la Provincia se tomará por intermedio del Delegado Fiscal”. Luego, en su artículo 25, el decreto sostiene que cuando proceda el pago de intereses por desistimiento debido a mora de la Administración Pública, sin perjuicio de la liquidación y pago, corresponderá “iniciar las actuaciones tendientes a deslindar la responsabilidad de los funcionarios intervinientes, las que se remitirán a la Contaduría General de la Provincia”. Finalmente, en el artículo 46 el decreto establece que el Banco de la Provincia comunicará a la Contaduría General, la Tesorería General y demás organismos encargados de la liquidación de intereses moratorios sobre certificados de obras públicas, las modificaciones en las tasas de interés sobre descuentos de certificados y la fecha a partir de la cual regirán. En cuanto a las Obras Públicas resta mencionar el Decreto 290/21 sobre Redeterminación de Precios en Contratos de Obra Pública que en su Anexo Único, en el artículo 14 establece la intervención previa de los Organismos de Control antes de la firma conjunta del Acta de Redeterminación de Precios y en el artículo 16 reitera la intervención previa de los Organismos de Control antes de la emisión del Acto Administrativo que convalide el pro-

ceso de redeterminación, dicha intervención implica la convalidación de los nuevos precios determinados.

En cuanto a la Ley 10430 de Estatuto y Escalafón para el Personal de la Administración Pública, solo dice, en el artículo 78 sobre deberes de los empleados, que los agentes deben cumplir “estricta e ineludiblemente” con la obligación de “dar cuenta, por la vía jerárquica correspondiente a los organismos de fiscalización y control, de las irregularidades administrativas que llegaren a su conocimiento”.

La Ley 10189, Complementaria Permanente de Presupuesto, en su artículo 33 determina la intervención previa de la Contaduría General a la incorporación en el presupuesto de la Dirección General de Cultura y Educación de los créditos para gastos a ser financiados con el producido de las herencias vacantes. La misma ley, en el artículo incorporado por la Ley 13929, establece también la intervención previa de la Contaduría General en las modificaciones presupuestarias de las Jurisdicciones “Administración de Justicia” y “Ministerio Público”. Finalmente, en su artículo 36, faculta a la Contaduría General a que autorice al Banco de la Provincia de Buenos Aires a regularizar la apropiación de las sumas equívocamente acreditadas y/o debitadas en las Cuentas Fiscales como consecuencia de errores que pudieran producirse.

En cuanto al plano interno de la Contaduría General y las normas que dictó sobre el tema que se trata, debe mencionarse nuevamente la Resolución 358/11 sobre la intervención previa de la Contaduría General a través de las Delegaciones a las que se le delegan dichas facultades, la que fue complementada por la Resolución 153/17 que incorpora la intervención en los contratos de locación de obra y en los reconocimientos de gastos sin amparo contractual comúnmente llamados “legítimo abono”.

A esto deben agregarse las Resoluciones 276/19 sobre Procedimientos de Arqueo³⁵, que los actualiza dado que la anterior norma era

35 Todas las Resoluciones de la Contaduría General que se mencionan en este Capítulo se pueden encontrar en la página web de la Contaduría General.

del año 2009 y para el dictado de esta nueva norma ya se habían implementado los sistemas SIGAF-PBA de Administración Financiera y GDEBA de Gestión Documental Electrónica; y la Resolución 403/19 que establece por primera vez un “Instructivo de Acciones de Control Interno por Cambio de Gestión”.

A continuación, hay que destacar tres Resoluciones dictadas en forma concurrente, la Resolución 33/20 sobre Procedimientos de constitución, reposición y rendición de Cajas Chicas comunes, la Resolución 34/20 sobre Procedimientos de constitución, rendición y reposición del fondo rotativo de anticipos para viáticos y movilidad y la Resolución 35/20 sobre Procedimientos de constitución, registración, control e intervención de los denominados Fondos Permanentes del artículo 78° de la Ley de Administración Financiera, las tres aprobando por primera vez su materia.

Control Administrativo y Auditoría

Llegado este punto es necesario distinguir entre el Control Administrativo y la Auditoría, diferencia fundada en el momento en que se realiza, en la ubicación del control en el proceso administrativo y en las condiciones del sujeto que lo realiza. Así, el primero puede realizarse en cualquier momento, es decir, puede ser previo, concomitante y posterior, en cambio, la Auditoría es necesariamente posterior. El Control Administrativo puede estar integrado al proceso administrativo o no, la Auditoría, siendo posterior, no está integrada al proceso administrativo. Por otra parte, el Control Administrativo puede ser independiente o no, mientras que la Auditoría siempre debe ser independiente, por ello debe estar separada del proceso administrativo, ya que no podría evaluar aquello de lo que ha participado, aunque sea sólo en el carácter de intervención. Finalmente, si bien tanto el Control Administrativo como la Auditoría pueden estar vinculados a ambas acepciones del control (dominio e inspección), la denominación de Control Administrativo, asociada en nuestro país a los modelos tradicionales de control, ha quedado más vinculada a la segunda

acepción mencionada (inspección) y la Auditoría a ambas. De esta forma, la Auditoría, vinculada a un modelo de control correctivo y no punitivo, conlleva una visión de asesoramiento a la alta dirección, lo que incluye no solo el cumplimiento, la fiabilidad de los registros y la salvaguarda de los activos, sino también los otros propósitos referidos anteriormente (al momento de mencionar el modelo COSO), como el logro de los objetivos y la eficiencia de las operaciones, además de la gestión de los riesgos.

La Ley 13767 prevé diversas formas de Control Administrativo, entre las que se mencionan por ser muy características de este modelo de control vigente en la Provincia de Buenos Aires, el dictamen previo realizado en el nivel central desde la Subsecretaría Legal y las intervenciones realizadas tanto en las Delegaciones como en el nivel central desde la Subsecretaría Contable, lo que incluye controles previos (de legalidad) y concomitantes (administrativo). Luego, la revisión de rendiciones o los arqueos coinciden tanto en este modelo como con otros modelos de control, pero se diferencian en los casos en que de esta revisión dependa el avance del procedimiento como, por ejemplo, la reposición de fondos.

Ahora bien, en cuanto a la palabra “auditoría”, la Ley 13767 sólo la menciona una vez³⁶, en el artículo 104 inciso f cuando se determina que la Contaduría General tiene competencia para “efectuar tareas de control preventivo, simultáneo o posterior en la Administración provincial, mediante los procedimientos usuales de auditoría e inspección”, mención que es ampliamente reiterada en el correspondiente artículo 104 del Decreto Reglamentario, a lo que ya nos hemos referido más arriba.

Se ha señalado ya que el artículo 11 del Apéndice Reglamentario da por existentes a las Unidades de Auditoría Interna y que el artículo 69 del Decreto 3260/08 establece la conformación de un cuerpo de auditores de las Unidades de Tesorería por parte de la Tesorería General.

36 En el artículo 27 menciona al Tribunal de Cuentas como “auditor externo”.

Pero como ya se mencionó, la auditoría es posterior, está desligada de los procesos que audita y es realizada por un sujeto independiente del auditado. Las Delegaciones, si bien tienen independencia de las jurisdicciones y entidades en dónde realizan su labor, efectúan un control concomitante, cuya intervención está integrada a los procesos administrativos. Su propia imposibilidad de realizar auditorías, restringe las posibilidades que esta ofrece en término de cumplimiento de objetivos, eficiencia de las operaciones, evaluación y mitigación de riesgos y asesoramiento general a la alta dirección que la auditoría supone en su concepción moderna como así también como parte de un Sistema de Control Interno.

Para resolver esta situación, la Contaduría General cuenta con un área de auditoría, también se han creado auditorías en otras jurisdicciones y entidades. La Dirección General de Auditoría depende de la Secretaría de Contabilidad y Control de Gestión, al igual que la Dirección General de Control Contable (de donde dependen las Delegaciones)³⁷ y la Dirección General de Autorizaciones de Pago.

Respecto de la cuestión específica del área de Auditoría en la Contaduría General, en 2017 la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires decidió ordenar el ejercicio de la auditoría interna en el ámbito del Sector Público Provincial ejerciendo la coordinación efectiva de las unidades de organización que, con distintas denominaciones y jerarquías, realizaban el monitoreo del control interno de las jurisdicciones y entidades. Un primer relevamiento de las diferentes áreas de auditoría interna comprobó que la administración provincial cuenta con auditores internos capaces, pero que no formaban un sistema, no tenían coordinación entre sí ni con la Contaduría General, no había una estrategia de control provincial, ni –atendiendo al modelo COSO– había una metodología única relativa a: Supervisión y Planeamiento, Evaluación de riesgo, Procedimientos y Actividades de Control, Información y Comunicación y Seguimiento de Observacio-

³⁷ La denominación “Control Contable” no parece, en sentido estricto, totalmente abarcadora de las funciones a cargo.

nes. Estas unidades de organización aplicaban distintas técnicas, en general del ámbito de la auditoría interna, pero sin una clara orientación general desde la Contaduría General; desvinculadas entre sí y sin contacto con la Contaduría General, que, conforme el artículo 103 de la Ley 13737, ejerce el control interno de la gestión económico financiera del Sector Público y a la que la reglamentación le encomienda desarrollar e instrumentar el Sistema de Control Interno.

El proyecto se basaba en tres engranajes coordinados: Normativa, Capacitación y Sistemas; y aplicaba el mencionado modelo COSO, adoptado por INTOSAI, OLACEFS, por los entes rectores nacionales de control público (AGN y SIGEN), implícito en la Ley 13767 (por ejemplo, en los artículos 4 y 101) y enfocado en el control interno y que puede complementarse con otras normas de aseguramiento como, por ejemplo, ISO (enfocadas en la calidad y la autovaloración).

Se pretendían establecer normas de auditoría interna, definir criterios y objetivos de control, implantar sistemas de información para el planeamiento y la ejecución de auditorías y su supervisión e impulsar un intenso programa de capacitación. Todo con el objetivo de que la auditoría interna de la Administración Provincial tenga una estrategia de auditoría compartida, basada en normas, programas y aplicaciones comunes para todo el sistema.

Se analizaron en el Marco del IIA (Instituto de Auditores Inter-nos), las Normas de Auditoría Interna de SIGEN y SIGEBA, los Referenciales 13 y 15 de IRAM, pronunciamientos profesionales y Normas de Auditoría Interna Gubernamental de OLACEFS.

Después de un período de inducción y capacitación de las unidades de auditoría interna existentes, el 6/12/2017 se dictó la Resolución N° 405/2017 que establece el instructivo para la confección de los planes anuales de auditoría interna y la presentación de los proyectos de auditoría, elegidos conforme a su riesgo y la capacidad de trabajo de las auditorías y que incluye, además de la evaluación de riesgos, la fijación de objetivos de auditoría, la distribución de horas disponibles, la

planificación anual como parte del plan ciclo, la descripción y análisis de la jurisdicción o entidad y sus recursos operativos.

El mismo día se emitió la Resolución 406/2017 con directivas del Contador General para la elaboración del Planeamiento Anual 2018, que fijó una estrategia de auditoría que planteaba la importancia de las auditorías de gestión y del seguimiento de las observaciones realizadas por la Contaduría General, la Tesorería General y el Tribunal de Cuentas, los cambios suscitados por nuevas aplicaciones informáticas, el relevamiento de procesos y la evaluación de riesgos, a la vez que reglamentaba una forma simplificada de hacer el planeamiento para 2018.

El modelo de informe de auditoría que se propuso respondió al estado del arte en su momento y si bien podría ser modernizado en la estructura para agilizar su lectura y confección e introducir la obligatoriedad de algún procedimiento sobre las bases de datos aprovechando los avances en la informatización del estado provincial, sus normas no parecen haber sufrido obsolescencia, por lo que resulta conveniente su mantenimiento, tal como se expresa más abajo.

En cuanto a las normas específicas para el planeamiento del año 2018, es cierto que el proceso de innovación produjo esta segunda resolución (la 406/17) con cierta tardanza, pero se estableció ese ejercicio como un ejercicio de prueba y transición que permitiría a las auditorías internas familiarizarse con los instrumentos entonces novedosos y finalizar la capacitación.

Estas normas se basaron en ciertos criterios comunes:

- Promover un enfoque de gestión sobre los procesos sustantivos de las jurisdicciones y entidades, centrándose en los procesos, identificándolos, verificando las normas de procedimiento asociadas, relacionándolos con las misiones y funciones de cada jurisdicción y entidad y estableciendo las diferencias.
- Planificar conforme a riesgos, pudiendo utilizar tanto el enfoque matricial de procesos con estimación de su impacto y probabili-

dad como el enfoque de puntaje o *scoring* en base a inconsistencias, u otros que se deberían describir adecuadamente.

- Utilizar herramientas informáticas de auditoría y adaptar las técnicas de revisión al nuevo entorno tecnológico de la administración provincial.
- Seguir sistemáticamente el levantamiento de las observaciones formuladas por la auditoría interna y, cuando corresponda, las efectuadas por la Contaduría General o el Tribunal de Cuentas.
- Confeccionar un ciclo plurianual de auditoría interna para cada jurisdicción o entidad.

Con posterioridad se han dictado similares resoluciones para las planificaciones de los siguientes años, en general con algunos atrasos, lo que dificulta la planificación. Así, la correspondiente a la planificación del 2019 (549/18) se dicta el 10/12/18, la del 2020 (137/20) el 18/3/20, la del 2021 (303/20) el 29/10/20, la del 2022 (113/22) el 5/5/22, la del 2023 (364/22) el 27/12/22 y la del 2024 (72/24) el 23/1/24.

En general se observan, además de las dificultades para la planificación por la emisión extemporánea de las resoluciones, algunas iniciativas positivas, como, por ejemplo, una mayor atención a la fijación de procedimientos mínimos de auditoría, la incorporación de nuevos objetos de auditoría, la referencia a incumplimientos de las Unidades de Auditoría Interna (ya desde la correspondiente al ejercicio 2021 se faculta a que la Secretaría de Contabilidad y Control de Gestión, por intermedio de la Dirección General de Auditoría, intervenga ante el incumplimiento en el envío de la información que las Jurisdicciones se encuentren obligadas a remitir por la normativa vigente y/o ante requerimiento de esta Contaduría General, aunque no especifica en qué consistiría esa intervención) y –a partir de la planificación para el ejercicio 2024- la diversificación de las especificaciones sobre procedimientos según la jurisdicción o entidad de que se trate. Por otro lado, a partir de la planificación del ejercicio 2023 se establece que “las Unidades de Auditoría Interna o áreas con competencia en la materia

(...) deberán presentar el informe final de auditoría para el ejercicio 2023 a la Dirección General de Auditoría de esta Contaduría General, antes del 30 de septiembre de 2023”, lo cual parecería cerrar las actividades de auditoría en esa fecha.

A su vez, en el año 2021 se le han asignado a la Dirección de Auditoría actividades en la línea de procesos de desafectación de deven-gados, lo que parece más una actividad de intervención previa que de auditoría, de hecho, la Auditoría no podría nunca auditar estos procesos³⁸.

Desde el año 2023, la Contaduría General tiene un convenio de capacitación con la Sindicatura General de la Nación, que ha hecho extensible no solo a su propio personal sino también a agentes de las diferentes unidades de auditoría interna.

De todo esto se puede extraer como conclusión positiva que el proceso de planificación y la dirección de ese proceso por la Contaduría General se ha consolidado en el tiempo, incluyendo el requisito de presentación del Plan Anual y la fijación de objetos de la auditoría y procedimientos obligatorios, así como el plazo para la presentación de informes.

No parece necesario entonces cambiar el instructivo para el planeamiento anual dado que las novedades ocurridas no ameritan modificaciones mientras la continuidad hace a la estabilidad del sistema, aunque sí habría que tomar medidas para una efectiva materialización de los planes, su presentación y el cumplimiento de las auditorías, tal cual surge de la lectura de las resoluciones publicadas. En este sentido, debería, por un lado, determinarse cuáles son los cursos de acción en función de las facultades propias de la Contaduría General y, por otro, incluir la auditoría de las Jurisdicciones y Entidades cuyas unidades de auditoría interna no cumplen con lo solicitado, además de aquellas que carecen de dichas áreas. Adicionalmente debería cuidarse de

38 En el ámbito nacional se puede observar una situación similar en el inciso n del artículo 104 del Decreto 1344/07 reglamentario de la Ley 24156 que establece que la Sindicatura ejerce las funciones de control (previo) derivadas de (y establecidas por) la Ley 23982 de Consolidación de la Deuda Pública.

adelantar la emisión de la resolución correspondiente al planeamiento de cada año de manera de que este pudiera presentarse antes del inicio del año calendario por el que regirá y podrían ponerse plazos para presentar el análisis de riesgos o un borrador del Plan (elaborado considerando dichos riesgos) para que la Dirección de Auditoría Interna produzca observaciones previo a la aprobación. Un plan que contemple las necesidades de control del auditado y que gane su confianza, tal cual lo plantean Moreno y Pellegrini (2016). En definitiva, la auditoría debe ser correctiva, no punitiva, por lo que es de utilidad que se mencionen en los informes los llamados “hallazgos positivos” o “*positive findings*”.

Además, no hay publicación de las aprobaciones de los planes de auditoría presentados ni mención de los no presentados en las resoluciones de planificación de los ejercicios subsiguientes (el mero hecho de mencionar públicamente los incumplimientos puede ser un aliciente importante para mejorar el cumplimiento), de la misma forma que no hay publicación de los informes de auditoría, ni las que realizan las unidades de auditoría interna ni las que efectúa la propia Contaduría General, tampoco hay difusión de las comunicaciones y el seguimiento.

La Contaduría General de la provincia de Buenos Aires tiene entonces la particularidad, a diferencia del modelo nacional, que es a la vez, el órgano rector del Subsistema de Contabilidad Gubernamental (artículo 87 de la Ley 13767) y ejerce el control interno de la gestión económico financiera de los tres poderes del Estado (artículo 103 de la ley citada). A lo que hay que agregar que, en esta segunda función, si bien incluye, en sus definiciones generales, características propias del modelo moderno desarrollado en el ámbito nacional; en sus definiciones específicas y detalladas parece remitir al modelo tradicional de Control Administrativo, en concordancia con el modelo de Control Externo por cortes, generando una confusión normativa que complica el desarrollo de nuevas formas de control.

En el sistema nacional la forma de monitorear el control interno es a través de la auditoría, mientras que en la Provincia de Buenos Aires la Contaduría General utiliza métodos de control de la segunda línea de defensa como la contabilidad y de la tercera línea de defensa como la auditoría (El Modelo de las Tres Líneas del IIA 2020), pero además existen otros medios como la intervención previa, que, en tanto son controles administrativos (incluyendo de legalidad), podrían asimilarse a las tareas de cumplimiento de la segunda línea de defensa en el modelo moderno desarrollado por el Instituto de Auditores Inter-nos, con amplia aceptación internacional. Sin embargo, son distintos modelos de control que obedecen a lógicas diferentes, una vez más, la Ley 13767 mezcló los conceptos de la Ley 24156 de Administración Financiera con los de la anterior Ley de Contabilidad (Decreto - Ley 23354/56 ratificado por la Ley 14467 de 1958)³⁹.

En este contexto, se presentan varias diferencias. Así, la Contaduría General ejerce el control interno sobre los tres poderes del Estado mientras la Sindicatura aplica y coordina un sistema de control interno integral e integrado sobre el Poder Ejecutivo. En razón de su mayor alcance o ámbito de actuación, el Contador General es nombrado por el Gobernador de la Provincia con acuerdo del Senado y el Síndico General es designado por el Presidente de la Nación. La labor de control administrativo (integrado, previo y concomitante y de carácter orgánico) es efectivamente realizada por la Contaduría General tanto desde el nivel central como desde el nivel desconcentrado de las Delegaciones. La pregunta pendiente es que tanto se efectúa la labor de control integral, posterior y de carácter orgánico, sin cuya asistencia no puede evaluarse el Sistema de Control Interno.

Por otro lado, como ya se ha dicho, la auditoría es uno de los medios, no el único con que se ejerce el control interno y, en el caso provincial, se ejerce en el mismo organismo que ejecuta el control administrativo previo y concomitante. En un mismo organismo, un área realiza un control previo y concomitante integrado y otra debe

³⁹ Lo mismo ocurre con el subsistema contable.

realizar un control posterior integral, dificultado por la consecuente circunstancia de tener la Contaduría que auditarse a sí misma. Ante esta dificultad, y con la reiteración del conflicto lógico que provoca la confusión de modelos, se busca una posible solución al problema.

En el modelo moderno, dice el Instituto de Auditores Internos que, puede ocurrir que la Auditoría Interna sea también responsable de funciones de la segunda línea de defensa como la gestión de riesgos y el cumplimiento, (en el caso provincial la Contaduría General es Órgano Rector del Subsistema Contable y ejerce el Control Administrativo), ante ello “es esencial implementar salvaguardas para proteger la independencia y/o la objetividad y validar rutinariamente que las salvaguardas estén funcionando eficazmente” (Auditoría Interna y la Segunda Línea de Defensa - IPPF Guía Práctica, pág. 4). En estas situaciones la Guía presenta propuestas acerca de cómo mantener la independencia y objetividad de la Auditoría⁴⁰. Entre ellas, el Director de Auditoría debe comunicar los riesgos a la alta dirección, ya que es importante que se documente que las máximas autoridades comprenden los riesgos que esto implica, ya que “es necesario acordar, implementar y validar periódicamente salvaguardas y controles adecuados, para garantizar que la objetividad de auditoría interna se mantenga correctamente” (Auditoría Interna y la Segunda Línea de Defensa - IPPF Guía Práctica, pág. 12), además debe confirmarse anualmente el estatus de la función de auditoría interna en cuanto a su independencia de la organización a la vez que debe divulgarse cualquier impedimento o menoscabo, sea de hecho o aparente. En definitiva, la concurrencia de responsabilidades de la segunda y de la tercera línea de defensa debe ser reflexionada, deliberada y basada en un análisis de riesgo y un debate sustancial. La Dirección de Auditoría “debe asegurarse de que las salvaguardas y los controles apropiados, identificados en esta guía, sean implementados y validados periódicamente para mantener la in-

40 En el caso provincial el conflicto es entre la labor de Control Administrativo y la labor de Auditoría, inconsistencia grave de la Ley provincial que aquí se trata de salvar con una interpretación quizás forzada de la guía del IIA.

dependencia y objetividad de auditoría interna” (Auditoría Interna y la Segunda Línea de Defensa - IPPF Guía Práctica, pág. 16).

La Contaduría General tiene una Dirección de Auditoría dentro de la estructura de la entidad que depende de unas de las Secretarías del organismo, de la que también dependen las Delegaciones. Entre los principios básicos de la función de Auditoría Interna, se cuentan que reporte directamente a la máxima autoridad del organismo y que se mantenga desvinculada completamente de las otras áreas de la organización y de sus procedimientos.

También hay que señalar que, en un contexto en donde el mismo organismo titular del Control Interno, la Contaduría General, cuenta con un extendido sistema de control interno preventivo materializado en las Delegaciones, que aseguran un estricto control administrativo (que incluye la legalidad y también, en parte, la fiabilidad de los registros y la salvaguarda de los activos), pareciera que la Auditoría Interna debería centrarse más en la gestión, haciendo especial hincapié en la eficacia y la eficiencia⁴¹, tanto de los procedimientos administrativos como de las operaciones reales, en dónde se pueden encontrar diversos aspectos en los que la inteligencia artificial puede acudir en apoyo, así como en otras facetas del control y la auditoría. Por otra parte, surge de esta convivencia de ambos sistemas, uno preventivo y otro posterior, la cuestión de la independencia del segundo.

En síntesis, se puede decir que el modelo de Control Interno de la Provincia de Buenos Aires definido en la Ley 13767 es claramente inconsistente al confundir dos modelos de control diferentes. Además, si bien contiene conceptos y definiciones vinculados tanto al modelo “tradicional” de Control Administrativo como al “moderno” de Auditoría, tanto en el desarrollo de la norma como en los hechos, parece más cercano al modelo tradicional, quizás por la necesidad de un mayor desarrollo de la Auditoría.

Así, el Control Administrativo está muy bien integrado a los procedimientos usuales, pero el Control específico de legalidad, ejercido

⁴¹ Los auditores internos pueden ser los promotores de las mejores prácticas.

mediante el dictamen, o el Control Administrativo, ejercido mediante la intervención, por ser esencialmente previo y concomitante respectivamente, no pueden alcanzar el control integral pues la eficacia y la eficiencia son hechos a medir ex-post, lo que implica una tarea pendiente en esta cuestión.

En el marco de la Ley 13767 tal cual hoy rige y dado el gran desarrollo del Control Administrativo, sobre la legalidad de los actos, la fiabilidad de los registros y la salvaguarda de los activos, se entiende que el control posterior de la Contaduría General debería ampliar el control a la gestión para lo cual está facultada por el artículo 101 de la Ley 13767 cuando establece que abarque “la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía⁴², eficiencia y eficacia”, pero sin descuidar las responsabilidades en términos de definiciones normativas, de supervisión, coordinación y auditoría, pues, en definitiva, no se puede concebir un Sistema de Control Interno sin una completa y robusta auditoría

Referencias bibliográficas

- Anderson, D., & Eubanks, G. (5 de Mayo de 2024). *Aprovechar El Coso en las Tres Líneas de Defensa [2015]*. Obtenido de Fundación Latinoamericana de Auditores Internos: https://laflai.org/documentos/COSO_2015-3LOD-Thought-Paper-FULL_r3_ES.pdf
- Atchabahian, A. (2013). *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública*. Buenos Aires: La Ley.
- Chapman, W. L. (2010). *El Modelo de Control Interno de la Ley 24156*. Buenos Aires: Publicaciones Técnicas de la Sindicatura General de la Nación.
- Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires. (21 de Febrero de 2024). *Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires*. Ob-

42 Aunque las modernas normas de Contrataciones pongan en conflicto el criterio de la economía y el criterio de la conveniencia en el proceso de selección de proveedores y co-contratistas.

- tenido de Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires:
<https://www.cgpb.gov.ar/Institucional/Historia>
- Dominguez Alfaro, I. C. (2022). Evolución De La Definición De Control Interno Entre 1949 Y 2013. *Contabilidad y Auditoría*, N° 56, año 28, 119-140.
- Franco Ruiz, R. (2020). Las teorías del control y evaluación organizacional independiente. *Criterio Libre Año 18 N° 32*, 71-107.
- Giusti, J. L., & Colombo, L. (2023). *El control sobre la administración pública*. Buenos Aires: EUDEBA.
- Gordillo, A. A. (2013). *Teoría general del derecho administrativo*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Ivanega, M. M. (2003). *Mecanismos de control público y argumentaciones de Responsabilidad*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- Mansilla B., S. A. (2018). *Auditoría del Control Interno*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Moreno, M. E. (2015). Entidades Fiscalizadoras Superiores y Accountability. Murcia, España: Universidad de Murcia - Escuela Internacional de Doctorado.
- Moreno, M. E., & Pellegrini, M. L. (2016). El rol del control interno en la gestión gubernamental. En M. E. Moreno (Compiladora), *Auditoría gubernamental, desafíos del nuevo paradigma* (págs. 451-472). Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Librería Editorial.
- Painter, M., & Peters, B. (2010). *Tradition and Public Administration*. Londres: Painter, Martin y Peters, B. Guy (Eds) .
- Schafrik, F. (2012). *La creación de la Auditoría General y su incidencia en el mejoramiento externo del presupuesto*. Buenos Aires: Eudeba.
- Sistema de Cuentas Nacionales 2008. (26 de 4 de 2024). *Naciones Unidas*. Obtenido de <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/sna2008spanish.pdf>
- The Institute of Internal Auditors. (5 de 5 de 2024). *Auditoría Interna y la Segunda Línea de Defensa - IPPF Guía Práctica*. Obtenido de

IAI Ecuador: https://iaiecuador.org/documentos/AISegundaLineaDefensa_TheIIA2016.pdf

The Institute of Internal Auditors. (5 de Mayo de 2024). *El Modelo de Las Tres Líneas del IIA 2020*. Obtenido de The Institute of Internal Auditors: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-spanish.pdf>

EL SISTEMA DE CONTROL EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Alejandro Disanti¹

Introducción

En la Provincia de Buenos Aires, el control público reviste características similares respecto del ámbito nacional, como así también con relación a las demás provincias y muchas veces con los municipios o departamentos comunales, claro está desde una perspectiva de paralelismo administrativo, contable y financiero, sin pretender asemejarlo desde el alcance o grado normativo de sus disposiciones.

No obstante ello, se erigen otras particularidades que lo diferencia y muchas veces lo constituye como precursor e innovador de lineamientos o prácticas que se vieron receptadas en las distintas legislaciones.

Para abordar a una descripción del mismo deviene necesario y como primera medida, describir conceptualmente la materia y el ámbito o momento de aplicación del mismo, como así también resulta imperioso determinar su estructura institucional de raigambre constitucional.

¹ Alejandro Oscar Disanti es abogado y escribano (UNLP). Asesor de la Vocalía de Reparticiones Autárquicas y Entes Especiales del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Se ha desempeñado en diversas posiciones de dirección en el ámbito público de la Provincia de Buenos Aires.

Otro tópico que contribuye también a comprender su funcionamiento y alcance viene dado por las diversas entidades -estatales y no estatales- que se encuentran sometidas a su revisión, extremo que corresponde conceptualizar primigeniamente, como así también enmarcarlo en la amplia estructuración del Sector Público Provincial.

Por último y delimitado dicho esquema institucional, alcance, momento y ámbito de aplicación, y encontrándose el punto de vista centrado en el final de la gestión y a posteriori de la ejecución de la política pública desarrollada, se acerca al lector el análisis en general de la actuación y aplicación del accionar del Tribunal de Cuentas, y en el particular, la determinación y alcance de las medidas relacionadas a la entidades autárquicas y entes especiales provinciales.

Los organismos constitucionales de control

El control público es una revisión metodológica y organizada de los procedimientos administrativos y los actos de gobierno que procura examinar el accionar de las distintas dependencias o acciones desempeñadas en una organización, cotejando el rendimiento esperado con lo observado, para con ello verificar el cumplimiento efectivo y eficaz de los objetivos predeterminados. Es por ello que se constituye dentro del Estado democrático de derecho y su ejercicio está a cargo de diferentes órganos que consagran el equilibrio entre los demás poderes.

Asimismo, el concepto de control abarca también otras nociones utilizadas usualmente, como auditoría o fiscalización, específicamente la auditoría representará la aplicación de una tecnología determinada y la fiscalización será la acción por medio de la cual se evalúan y revisan las acciones desarrolladas evaluando su veracidad, su razonabilidad y su legalidad y se ejecutarán acciones jurisdiccionales que, a la postre, habilitarán el juicio de cuentas y la determinación de la responsabilidad del funcionario actuante.

Para que un Organismo de control alcance sus cometidos deben concurrir determinadas garantías en su accionar, como es la independencia respecto de los sujetos controlados, la imparcialidad, la

neutralidad política-partidaria, la garantía de defensa del ciudadano frente al poder del Estado, la publicidad y la transparencia de los actos de gobierno. A ello se le adiciona también, procurar la probidad administrativa estimulando el buen manejo del patrimonio público, evitando con su accionar el entorpecimiento de la administración o impidiendo su gestión.

También esos Organismos, independientemente de su denominación o forma de gobierno en la que actúan², deben regirse por variados principios que concurren en resguardo del debido proceso, como el de legalidad, que les impone cumplir con las normas establecidas; el de regularidad, que determina el asiento de las operaciones y actos administrativos en registros contable-financieros y/o presupuestarios, de acuerdo con las normas vigentes en la materia; el de responsabilidad que establece las obligaciones y deberes de los funcionarios públicos por el resguardo físico y jurídico de los recursos públicos y su utilización, y por último aparecen los principios de economía, eficiencia y eficacia en la gestión pública.

En nuestro país muchos han sido los cambios que se han dado en los últimos años sobre la normativa en los sistemas de control, como así también, los derivados por los desarrollos tecnológicos y el acceso a la información pública, extremos que han inspirado a la sociedad a exigir mejores sistemas, el uso eficiente y eficaz de los recursos, como así también la obtención de resultados concretos tendientes a satisfacer las necesidades públicas.

2 Varias denominaciones se le han otorgado a estos Organismos de Control, instancia en la que resulta insoslayable la reflexión del Profesor Atchabahian cuando expresa: "Nada importa qué nombre se le asigne, si Contraloría General (según esa tradición anglosajona) o Tribunal de Cuentas (acorde con la tradición hispánica), o bien Auditoría General. Ello es cuestión dependiente, en gran medida, de circunstancias bien de orden histórico, o bien reflejo del sistema jurídico dentro del cual tales organismos surgieron o se han de desempeñar". No radica allí lo substancial: lo substancial se halla en saber qué papel institucional le es atribuido en la estructura republicana de gobierno, qué funciones le son confiadas, cómo esté prevista la manera en que ha de ejercerlas, cuál es el grado de independencia de que gocen sus integrantes, cómo han de ser estos designados o removidos, cuáles los requisitos o antecedentes profesionales para tal designación, o las causales válidas para su remoción (Atchabahian, 2006, p. 19).

En ese marco existencial, la actual Constitución de la Provincia de Buenos Aires establece cuatro Organismos con funciones de supervisión y contralor de la administración, con una misión común y determinada en velar por el resguardo patrimonial y coadyuvar con el equilibrio y el republicanismo.

Los mismos fueron incorporados en los Capítulos VI y VII de la Sección V Poder Ejecutivo (extremo que valió de muchas críticas por la dependencia que ello implica y que atentaría contra la independencia que los mismos requieren), en los artículos 155 al 159 inclusive, y siguiendo el orden allí establecido se denominan Fiscalía de Estado, Contaduría General, Tesorería General y Tribunal de Cuentas, cuyas funciones y composición se identificarán más adelante y de manera sucinta al solo efecto de diferenciarlos por sus características propias.

En ese universo de contralor existe también, aunque no fuera creado constitucionalmente, pero con una basta y extensa trayectoria doctrinaria y académica, la Asesoría General de Gobierno que reviste el carácter de órgano consultivo y consejero del Poder Ejecutivo, interviniendo así en todos los procesos y procedimientos de su competencia.

Funciones de los organismos provinciales de control público

En el contexto constitucional descripto precedentemente y a título meramente informativo aunque acotado, puede decirse que la Contaduría General es quien persigue la transparencia, honestidad y calidad del gasto público mediante la fiscalización del mismo, emitiendo normas, capacitando al personal y a los organismos públicos, perfeccionando los procesos de contabilización. Posee un organigrama sencillo compuesto por el Contador General quien es secundado por un Subcontador, contadores mayores y dos (2) Secretarías (la de Legal y Técnica y la de Contabilidad y Control de Gestión), con una serie de direcciones generales y de línea.

Así también, se encuentra la Tesorería General quien realiza la centralización y el registro de los ingresos y egresos de fondos, la pla-

nificación del financiamiento, la articulación con la Contaduría General para abonar las órdenes de pago remitidas por esta última, la toma de fondos autorizados por el ejecutivo, el registro créditos de los acreedores y, finalmente, la elaboración del presupuesto de caja (la proyección de las entradas y salidas de efectivo, sobre las que se debe informar mensualmente). Su composición es muy parecida al anterior con un Tesorero General, un Subtesorero y una Secretaría General con direcciones Generales y de Línea.

Seguidamente, se encuentra la Fiscalía de Estado que tiene la doble función de representar a la Provincia en los juicios contencioso administrativos y en todos aquellos en que se controviertan intereses del Estado, y así también, verifica la legalidad de decisiones gubernamentales o actuaciones administrativas que el ejecutivo adoptará. Esta función es una “vista” previa y sirve para prever posibles acciones como resultado de la aplicación de la medida propuesta. Este Organismo, además, puede promover una impugnación judicial contra el ejecutivo cuando considere que existan actos administrativos contrarios a la Constitución y, además de establecer la defensa del patrimonio del fisco de la Provincia, ejecuta las resoluciones y sentencias del Tribunal de Cuentas. Se compone del Fiscal de Estado, quien es secundado por dos fiscales adjuntos y nueve subsecretarías, con Direcciones Generales y de Línea.

Por último, el Tribunal de Cuentas, es el Organismo que se ocupa de auditar los ejercicios presupuestarios del Sector Público y de los 135 municipios bonaerenses, aprobando o desaprobando sus cuentas, procediendo, además, a imponer sanciones al funcionario o los funcionarios responsables. Asimismo, posee la facultad de inspeccionar las oficinas públicas de los niveles estatales mencionados “que administren fondos públicos”. Su composición está integrada por un presidente y cuatro vocales (uno por la administración central, otro por las reparticiones autárquicas y los entes especiales y dos por los municipios), con sus respectivas relatorías, completando su esquema por siete secretarías, Direcciones Generales y de Línea.

Todos los Organismos poseen un denominador común resultando que la titularidad de los mismos guarda un marco de estabilidad propio, distinto al resto del Poder Ejecutivo, donde su nombramiento se define mediante acuerdos entre el Ejecutivo y el Senado (artículos 82 y 144 de la Constitución bonaerense).

El control interno y externo. Previo y posterior

Ahora bien, habiéndose conceptualizado el control público y descripto la función y el ámbito de aplicación de los Organismos provinciales actuantes, deviene oportuno cuanto más necesario determinar que tipología de control desempeñan cada uno, por cuanto el ejercicio del control público, funciona en dos momentos y procesos ampliamente diferenciados, tal es así que pueden desempeñar sus funciones de manera previa, concomitante o en forma posterior al desarrollo de la gestión de la política pública.

Tanto a nivel nacional, como provincial y comunal, los ordenamientos institucionales prevén oficinas de control que vigilan concretamente los actos de los organismos y dependencias del Estado, integrando la actividad y proponiendo todos los procedimientos y las instrucciones necesarias para la mejor adecuación de los servicios a las exigencias funcionales (forman parte de la estructura de la entidad). Tales oficinas no tienen en su accionar incidencia externa, son órganos de la misma Administración activa y hacen al buen funcionamiento de los servicios. Esta forma de control se denomina “control interno”.

Fuera del ámbito de la Administración activa, se realiza un preciso control de la Administración del Estado y de los recursos públicos asignados, que asume diversas formas y contenido según los sujetos que la realizan y se lo denomina “control externo”.

Este tipo de revisión es el que ejercen los órganos especializados en tal función, con independencia del Poder Administración y con cierta autonomía de gestión, radicando en esa independencia -enten-

dida como garantía de imparcialidad- la justificación esencial de la actividad del control.

En suma, existen diferentes clases de control público, destacándose desde el punto de vista de la dependencia del órgano de control de la jurisdicción o entidad sujeta a verificación, el control interno es el que ejerce un órgano que se encuentra dentro de la jurisdicción controlada, y que ejerce control concomitante, y por otro lado, un control externo que es ejercido por un órgano independiente de la administración, se realiza previamente o a posteriori, y además, posee garantías suficientes de neutralidad y objetividad en su accionar.

Así también, y desde el punto de vista de la temporalidad, podemos nombrar que existe un control preventivo y un control concomitante. El primero de ellos se ejerce con el propósito de revisar un acto administrativo antes de su emisión o ejecución y el segundo de ellos es el que lleva a cabo la propia administración mediante su estructura jerárquica y se ejerce al mismo tiempo en que se ejecutan los actos administrativos.

Por último, en concordancia con el desarrollo conceptual descripto, el control público también puede dividirse desde el punto de vista temporal, el que podrá ser previo -y a su vez interno y concomitante-, o posterior o *ex-post* que se ejerce luego de la ejecución del acto administrativo, o bien, para los actos recurrentes, y luego de finalizado el ejercicio contable-financiero, realizando un juicio de cuentas y valorización del grado de responsabilidad de los funcionarios actuantes.

En cuanto a la responsabilidad que da lugar al juicio de cuentas referida al cuidado y a la administración de los bienes públicos que viene acompañado, en general, por la potestad del organismo de control externo para la aplicación de sanciones, y desde el punto de vista del alcance, este ejercerá un control de legalidad orientado a asegurar el respeto a la ley en el manejo de los fondos públicos, sujetando la actividad financiera al ordenamiento jurídico existente, y garantizando que los fondos se administran con propiedad y honestidad, mediante la constatación, comprobación y verificación del cumplimiento de las

disposiciones vigentes respecto de los actos sometidos a verificación. Por otro lado, ejercerá también un control de regularidad consiste en examinar la sujeción a las normas vigentes de las operaciones llevadas a cabo por la actividad financiera de la administración, comprobando la forma, las justificaciones, la exactitud numérica, la veracidad y la integridad de los datos contables.

Por último, existe también un control de gestión consistente en el examen independiente sobre las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno, para evaluar si estos operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora. Se propone promover constructivamente la gobernanza económica, eficaz y eficiente, la rendición de cuentas y la transparencia, a través de recomendaciones que se orientan a la retroalimentación de la gestión.

Esos cometidos y exigencias se desarrollan y materializan mediante el accionar realizado en un control previo y otro posterior a la gestión, tal es así que, en el ámbito de actuación descripto precedentemente, la Asesoría General de Gobierno, la Contaduría General de la Provincia, la Fiscalía de Estado y la Tesorería General de la Provincia, realizarán su intervención antes que se materialice la tramitación (anterior), y el Honorable Tribunal de Cuentas será el organismo que controle la legalidad, audite, apruebe o sancione posteriormente los efectos que se produjeron con el desarrollo de dicha gestión (posterior).

Como se describiera precedentemente un Organismo encargado del control interno es la Contaduría General de la Provincia, a quien le compete la fiscalización y vigilancia de todas las operaciones financieras y patrimoniales del Estado. Tiene a su cargo, administrativamente, el examen de las cuentas de inversión, recaudación y distribución de los caudales, rentas, especies y otras pertenencias de la provincia o confiadas a la responsabilidad del gobierno provincial. Asimismo, posee funciones de inspección de los servicios contables administrativos, con facultad de arqueos, organización y verificación del régimen patrimonial de la provincia, la recepción de las rendiciones de cuentas

de la administración general, entidades descentralizadas y empresas de la provincia, entre otros que delimitan las competencias como órgano de control interno en esta provincia.

Por otra parte, en control externo y posterior lo efectúa el Tribunal de Cuentas quien ejerce la función de manera de determinar la adecuación de los actos económico-financieros y toda otra operación que afecte la hacienda pública provincial, respecto del marco legal aplicable. A tal efecto, ejerce control de legitimidad de los actos de gobierno en materia de hacienda pública y fiscaliza la gestión del presupuesto del Estado en sus diferentes niveles y jerarquías. Realiza el juicio de cuentas (cuyo objeto es aprobar o desaprobar las rendiciones efectuadas por los responsables de los tres poderes del Estado) y, conjuntamente con la Contaduría General de la Provincia o las áreas específicas municipales, el juicio administrativo de responsabilidad (que tiende a determinar los ilícitos cometidos por los agentes del Estado y a sancionarlos por los hechos, actos y omisiones que lesionan la hacienda pública).

El Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires al igual que otros organismos de control externo, como los de Uruguay o Chile, poseen un diseño jurídico institucional que les impide realizar lo que se denomina “controles de oportunidad, mérito y conveniencia”³, circunscribiéndose sus competencias al control de cumplimiento, extremo que acota su accionar en materia de control de gestión, limitándolo casi exclusivamente a lo reglado por las leyes y normas aplicables.

En efecto, la idea de “oportunidad, mérito y conveniencia” refiere al concepto de las atribuciones, o potestades discrecionales de los responsables de la gestión, que implican la posibilidad de adoptar de entre dos o más soluciones válidas e igualmente justas, aquella que satisfaga en “mayor” medida en el caso “singular” y “concreto” la finalidad de interés público, entendiéndose por oportunidad al tiempo y

3 Artículo 42 de la Ley N° 10869 y modificatorias “El estudio de la cuenta no podrá recaer sobre cuestiones de mérito, oportunidad o conveniencia”.

ocasión de ocurrencia, el mérito como la valoración que otorga el que ejerce el control, y la conveniencia como la utilidad o provecho que se deriva del acto administrativo analizado.

Ley de Administración Financiera y el Sector Público Provincial

A esta altura de conceptualización y marco estructural provincial, reviste primordial interés analizar, en su parte pertinente, la Ley de Administración Financiera N° 13767 en su perspectiva sistémica de la Administración al establecer los principios que comprenden el conjunto de subsistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado provincial.

Con relación concreta al Sistema de Control su articulado reglamenta que deberá ser integral e integrado, abarcando aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, como así también establece que la evaluación de programas, proyectos y operaciones estará fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

A tal efecto, dentro de sus objetivos determina que se deberá garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos. Sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del Sector Público Provincial, como así también desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero de la Provincia, para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas competentes.

En ese contexto, determina que se deberá establecer como responsabilidad propia de los órganos superiores del Sector Público Provincial, la implementación y mantenimiento de un subsistema contable adecuado a las necesidades del registro e información y acorde con su naturaleza jurídica y características operativas, un eficiente y eficaz

sistema de control previo y posterior, normativo, financiero, económico y de gestión, y establecerse procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones.

Todas las disposiciones que esta Ley establece se aplican a todo el Sector Público Provincial⁴, el cual se encuentra definido e integrado por: a) Administración Pública Provincial, conformada por la Administración Central y las entidades descentralizadas, b) empresas y sociedades del Estado provincial que abarca a las empresas públicas, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, las sociedades de economía mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado provincial tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias y c) fondos fiduciarios existentes y a crearse con posteridad a la entrada en vigencia de la presente Ley, integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado provincial.

Además, las normas de la Ley alcanzan también todo lo relativo a la rendición de cuentas de las organizaciones privadas a las que se hayan otorgado subsidios o aportes y a las instituciones o fondos cuya administración, guarda o conservación esté a cargo del Estado provincial en forma directa o a través de entidades provinciales, salvo en los casos en que una ley especial tenga otro régimen establecido.

En ese marco normativo y con relación a la Contaduría General destaca y le asigna cuatro funciones fundamentales constituyéndola en el Órgano Rector del Subsistema de Contabilidad, en el Órgano de Control Interno, en el Órgano Rector y Autoridad de Aplicación del Subsistema de Contrataciones, y como responsable de los Sistemas Informáticos que soporten las funciones anteriores.

En el ámbito del Subsistema de Contabilidad determina como objetos propios el de registrar sistemáticamente las transacciones que produzcan y afecten la situación económica financiera de los Poderes

⁴ Artículo 8° de la Ley N° 13767 y modificatorias.

Ejecutivo, Legislativo y Judicial y de las entidades, procesar y producir información financiera para conocimiento público y la adopción de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera provincial, presentar la información contable y la respectiva documentación de apoyo, ordenada de tal forma que facilite las tareas de control, verificar los balances de rendición de cuentas, controlar la emisión de valores fiscales y todas aquellas demás funciones que se le asignen por vía reglamentaria, quedando dicho Organismo de Control como el responsable de reglamentar, poner en funcionamiento y mantener dicho subsistema en todo el ámbito del Sector Público Provincial.⁵

Por otra parte, con relación al Sistema de Control, la Contaduría General ejercerá el control interno de la gestión económico-financiera del Sector Público Provincial y de los Poderes Legislativo y Judicial, con amplias facultades para ello.⁶

Por último, con relación al Subsistema de Contrataciones la Ley N° 13981 lo incorpora al Sistema de Administración Financiera de la Provincia, al tiempo que lo hace consistente con sus objetivos, incorporando como Principios Generales de las Contrataciones, además del de igualdad ya contemplado por la normativa anterior, los de razonabilidad, publicidad, concurrencia, libre competencia, economía y transparencia. Estableciendo, además, la obligatoriedad de realizar la Programación de las Contrataciones, así cada Jurisdicción o Entidad formulará su Programa Anual de Contrataciones ajustado a la naturaleza de sus actividades y a los créditos o recursos disponibles, permitiendo no sólo la centralización para una sola Jurisdicción sino también entre varias Jurisdicciones, incorporando una “Unidad de Contrataciones” como unidad de medida para todos los límites numéricos del subsistema y da impulso a las Contrataciones Electrónicas⁷.

Finalmente y desde la modificación introducida en 2016, los Procedimientos Electrónicos de Compras, al incorporar su cumplimiento

5 Artículo 90 de la Ley N° 13767.

6 Artículo 104 de la Ley N° 13767.

7 Artículo 10 de la Ley N° 13981.

por el criterio del “principio de ejecución” facilitó su reglamentación y puesta en vigencia, dando tiempos suficientes para la implementación de un sistema de esta complejidad, concretado en el sistema PBAC (Provincia de Buenos Aires Compra) bajo la responsabilidad de la Contaduría General y su reglamentación designó a la Contaduría General autoridad de aplicación quien lleva actualmente adelante las licitaciones para las modalidades de Compras Unificada (o Centralizada) y Convenio Marco que implican presupuestos de varias o de todas las Jurisdicciones.

Los entes públicos. Autonomía y autarquía. Centralización, desconcentración y descentralización

Encontrándose delimitado el Sector Público Provincial, se observa que se encuentra constituido por un gran cúmulo de Jurisdicciones de distinta estructuración jurídico-contable, extremos estos que exigen encuadrarlas con precisión meridiana al momento de ejercerse el control de su accionar previo o posterior y determinar -si correspondiere- el grado de responsabilidad al momento de ejercerse el juicio de cuentas respectivo.

A tal efecto, al momento de ejercerse el control sobre una Jurisdicción en el ámbito provincial, urge tener previamente presente y determinada la organización administrativa de la misma, por lo que se debe precisar la tipificación del Ente que se va a controlar.

Concretamente⁸, su tipología es diversa y se definirá por su grado y forma de constitución en razón que pueden ser centralizados lo que implica que las facultades de decisión de una entidad están reunidas en los órganos superiores de la administración, o desconcentrados en ocasión de haberse atribuido partes de competencia a órganos inferiores, pero siempre dentro de la misma organización o del mismo ente estatal (V.gr.: Jefe de Gabinete, Ministros, Secretarios de Estado, etc.).

8 Gordillo, Agustín A. *Entes Públicos*. Capítulo VII, pág. 153 y ss.

O bien, pueden ser descentralizados donde aparecen cuando la competencia se ha atribuido a un nuevo ente, separado de la administración central, dotado de personalidad jurídica propia y constituida por órganos propios que expresan la voluntad del ente. Hay casos, aunque sin personalidad jurídica propia, como las autoridades administrativas independientes (Auditoría General de la Nación).

Es aquí donde mayores interrogantes se suscitan a la hora de realizar los controles, por ello deviene necesario analizar las características generales que revisten principalmente los entes estatales descentralizados (entes autárquicos, empresas del Estado, etc.).

En tal sentido, esta tipología de entidades que han cobrado mayor importancia y número en las últimas décadas, deberán poseer una personalidad jurídica propia, contar o haber contado con una asignación legal de recursos públicos, su patrimonio es estatal y son básicamente de “propiedad” del Estado y este puede eventualmente suprimirlas y establecer el destino de sus fondos, aunque en las que no fueran de propiedad del Estado, este no puede disponer de los fondos, sino que deben reintegrarse a sus respectivos propietarios. Estas entidades tienen la facultad de administrarse a sí mismos, son creadas por el Estado y poseen un fin público, aunque se debe admitir la posibilidad que efectúen actividades comerciales o industriales.

En estas entidades el ámbito y la extensión del control es variable, en efecto dicho control presupuestario y de la inversión quedará bajo el control externo y posterior, la designación de las autoridades (presidente y parte del directorio) podrá estar constituida por representantes públicos y privados, y excepcionalmente se puede admitir la facultad de intervención (V.gr. Consorcios de Gestión Portuaria).

En sus relaciones con la administración central y otros entes estatales se rigen por el derecho público y con los particulares pueden regirse parcialmente por el derecho privado (actividades comerciales o industriales).

Estas características son determinantes al momento de determinar la competencia que al HTC le asigna el cometido constitucional⁹, en razón que no es exclusivo o excluyente que la entidad sea a o no estatal, sino que la misma sea pública (Entes Públicos no estatales).

Es común hablar indistintamente de “entes públicos” y “entes estatales” como sinónimos¹⁰, pero ese concepto tradicional -afirmaría Sayagues Laso- pudo ser exacto durante el siglo pasado, cuando existían solamente las entidades estatales territoriales, actualmente existen entidades no estatales reguladas indudablemente por el derecho público. En efecto, el autor describe que existen personas jurídicas que indudablemente no son estatales, que no pertenecen a la colectividad ni integran la administración pública, sea porque el legislador las creó con este carácter, sea porque su propia naturaleza resulta incompatible con la calidad estatal.¹¹

En suma, deviene conducente adherir a la hipótesis que los entes públicos pueden o no ser estatales, pero no puede darse la hipótesis inversa, es infrecuente que el Estado intente crear entidades estatales regidas por el derecho privado, o estatizar empresas privadas con la intención de manejarlas por el derecho privado.

La doctrina moderna en materia de personalidad deja de admitir la “doble personalidad del Estado” por la de la “personalidad única”, que pregonan que por el solo hecho de formar parte del Estado, las Entidades adquieren un indudable carácter público, a pesar de que puedan estar en alguna medida regidas por el derecho privado en

9 Artículos 159 Constitución Provincial y 15 de la Ley N° 10869.

10 Sayagués Laso: “La doctrina clásica sostenía que las personas públicas eran del Estado, creadas por el Estado y para el Estado. Ello llevaba a una perfecta coincidencia de los conceptos de persona pública y entidad estatal. En otras palabras, toda entidad estatal era pública y toda persona pública era necesariamente estatal. Como corolario, si una entidad no era estatal, forzosamente se regulaba por el derecho privado, no podía ser pública. En definitiva: público y estatal venían a ser la misma cosa”.

11 El ejemplo más típico de esa clase de instituciones lo constituyen los Colegios de Abogados y otras órdenes profesionales, cuando han sido creados y organizados por ley. Si bien en el caso de las entidades asociativas profesionales ello es claro, aún si son creadas compulsivamente por la ley, la cuestión permanece en la oscuridad en cuanto se refiere a las asociaciones que manejan fondos de jubilaciones y pensiones.

cuanto al objeto de sus actos.¹² O sea, todas las entidades estatales son siempre públicas, aunque puedan estar parcialmente regidas por el derecho privado.¹³

Por ello, para saber si un ente es público o privado, la regla general establece que todo ente creado por ley es de naturaleza pública; lo mismo si la ley asigna a una entidad carácter público en forma expresa: es lo que ocurre con el art. 33 del Código Civil (solo al efecto enunciativo), que establece que tienen carácter público el Estado, las provincias, los municipios y las entidades autárquicas. Siendo el derecho público, en consecuencia, el que determinará en definitiva cuáles son las entidades que integran o se incorporan a su régimen normativo.

También poseen un fin de utilidad general que persigue la entidad y detenta facultades públicas, además de tener control del Estado sobre ella.

Asimismo, para saber si es estatal o no, será estatal cuando el Estado es el único titular del capital de una entidad y el tratamiento en el orden jurídico y administrativo es netamente diferenciado a los fines económicos, presupuestarios, impositivos, aduaneros, cambiarios, bancarios, crediticios, etc. También en el régimen de las entidades estatales es común que el destino de sus fondos.

Si el Estado no es el único titular del capital de la entidad, no tiene lógicamente tal facultad, en cuanto puede disponer a título de propietario solamente en aquella parte del capital que le corresponde como tal entidad. Estimamos que este conjunto de razones justifica suficientemente el estipular que denominaremos entidad estatal solamente a aquella cuyo patrimonio pertenece exclusivamente al Estado.

12 Ello es así porque todo lo que hace a la creación y supresión, competencia, formación de la voluntad, etc., estará siempre regido por el derecho público y sólo podrá quedar para el derecho privado lo referente al contenido de sus actos o contratos.

13 Procuración del Tesoro de la Nación - Entidades autárquicas y empresas del Estado-PTN, *Dictámenes*; 84: 133: "No debe interpretarse [...] que al actuar en la esfera del derecho privado las entidades autárquicas pierdan, por ello, su personalidad jurídica de derecho público, que es la única sin desdoblamiento que poseen y que no les impide en absoluto adquirir derechos y contraer obligaciones que estarán regidos, según corresponda, por el derecho público o por el derecho privado".

En cambio, si el capital de la entidad pertenece sólo parcialmente al Estado y en otras partes a personas privadas, será pues una sociedad de economía mixta, o una sociedad anónima de capitales mixtos, etc.

Encontrándose tipificado el Ente a auditarse corresponde precisar la capacidad de actuación que el mismo detenta, y ello dependerá si resulta ser un ente autónomo o autárquico.

Para lo cual será autárquico cuando tiene capacidad para administrarse a sí mismo o autónomo cuando, además de administrarse a sí mismo, posee también la capacidad para dictarse sus propias normas, dentro del marco normativo general dado por un ente superior.

Es una diferencia de grados y el hecho de darse sus propias normas dentro de un marco normativo superior, abarca a los entes autárquicos, pues éstos, dentro del marco de sus estatutos, también se dictan sus propias normas, claro está que sean para reglar el propio funcionamiento, por cuanto su funcionamiento y al decir de Marienhoff la normativa financiera “viene impuesta”¹⁴.

Al respecto, una enumeración general de los distintos tipos de personas estatales, públicas no estatales y privadas existentes o posibles, determinará la injerencia o ausencia del control público sobre las mismas, y por ende la aplicación del plexo normativo respectivo.

Como se describiera, puede afirmarse que existen dos grandes divisiones de entidades sometidas a control, quedando a expensas de ello, las íntegramente privadas que se rigen por el derecho común (Civil y Comercial).

Se encuentran las Entidades Públicas Estatales que son íntegramente del Estado y, por lo tanto, públicas, las Entidades Públicas no Estatales, donde se debe distinguir entre las que tienen participación estatal y las que carecen de ella.

14 Marienhoff, Miguel S: “ ‘ Autarquía ’, en cambio, significa que el ente tiene atribuciones para administrarse a sí mismo, pero de acuerdo a una norma que le es impuesta”. TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO (Tomo I) Administración Pública. Derecho administrativo. Estado y Administración Pública. Organización administrativa. Pág. 169.

Finalmente, como se enumerara anteriormente, están las Entidades Privadas de interés privado que son la generalidad de las sociedades del derecho civil y comercial, por ende, sometidas al derecho privado.

El control del Honorable Tribunal de Cuentas de la PBA. La prevención y el juzgamiento

Analizado en espectro abarcativo del Sector Público Provincial corresponde especificar y clasificar -aunque fuera sucintamente- cuáles jurisdicciones y entidades de la Provincia de Buenos Aires resultan susceptibles de control.

La Ley Orgánica del Honorable Tribunal de Cuentas (Ley N° 10869 y modificatorias) utiliza una fórmula concreta y amplia al establecer en su Artículo 5° que *“el Tribunal determinará su organización interna a efectos de la realización del estudio de rendiciones de cuenta correspondientes de la Administración Central, Poder Legislativo, Poder Judicial, Reparticiones Autónomas o Autárquicas, Municipalidades y Entes que reciban, posean o administren fondos o bienes fiscales conforme a sus facultades”* y en su Artículo 15 determina que *“el Tribunal es la única autoridad que puede aprobar o desaprobar definitivamente las cuentas rendidas por los obligados previstos en el artículo 5° de la presente ley”*.

Dicho Organismo desde el año 1994 (última reforma constitucional), continuó con el modelo del control patrimonial y de responsabilidad acorde con los lineamientos internacionales contra la corrupción y a favor de la transparencia en los actos públicos.

Se continuó encomendando el examen de 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. Asimismo, mantuvo la facultad de inspección de las oficinas provinciales y municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cual-

quier irregularidad en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley (Artículo 159 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires).

En su ámbito de actuación como cometido constitucional, su interés primordial, es tutelar los intereses públicos de contenido patrimonial, a resguardo de asegurar el correcto uso de las atribuciones conferidas a los órganos del Estado en protección del patrimonio de la hacienda, ejerciendo un control y el juzgamiento derivado del deber que debe cumplir el Estado como representante de la sociedad.

Hablar del Tribunal de Cuentas en la Provincia de Buenos Aires es hablar de una institución con trayectoria histórica, como una “jurisdicción” especial que actúa a nivel de los distintos órganos de gobierno con cierta independencia funcional de quienes ejercen su cometido, ejerciendo las funciones de control legal y técnico, y de control jurisdiccional.

Dentro de la revisión legal que ejerce -como se describieran precedentemente- se encuentran los controles de la aplicación de los actos administrativos y normativa correspondiente (legalidad) y respecto al control técnico se refiere a evaluaciones y verificaciones de índole contable y económica (auditoría).

Por último, el control “jurisdiccional” comprenderá concretamente, la determinación del juicio de cuentas y de responsabilidad.

La Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires ha tenido oportunidad de expedirse en cuanto a la naturaleza constitucional del Tribunal de Cuentas de dicha provincia y sobre su jerarquía legal indicando que: “La mención del Tribunal de Cuentas en la Constitución provincial no lo eleva a la jerarquía de poder constitucional, ya que fuera de las tres funciones esenciales del Estado no existe ningún otro poder que ejerza en forma inmediata su potestad de gobierno (...). El Tribunal de Cuentas constituye un órgano estatal cuya competencia y organización se encuentran atribuidas por ley, a partir de pautas fijadas por la Constitución, y atento su inclusión constitucional en la sección cuarta referida al Poder Ejecutivo de la

Provincia de Buenos Aires, resulta de aplicación a sus decisiones la doctrina jurisprudencial que atribuye a la sentencia dictada por Tribunales administrativos, carácter de resolución definitiva equivalente a un decreto del Poder Ejecutivo en cuanto a su recurribilidad ante la Corte por demanda contencioso administrativa”.¹⁵

El control que realiza es de legalidad, no sobre cuestiones de oportunidad, conveniencia y eficacia de los actos. El Tribunal de Cuentas no tiene facultades de control previo, pero sí está facultado a realizar control concomitante y posterior.

Conforme la ley 11755, el Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires también puede actuar como auditor externo de organismos financieros nacionales o internacionales, en las operaciones de crédito que los mismos realicen en jurisdicción territorial de la Provincia, con esta o con sus municipios y/o entes que administren fondos públicos, ejerciendo dicho control con el alcance que en cada caso se convenga.

La Ley 10869 Orgánica del Tribunal de Cuentas consolida a este Tribunal como única autoridad que puede aprobar o desaprobar definitivamente las cuentas rendidas por los obligados a ello. Asimismo, dicha ley estipula que, en el ejercicio de sus atribuciones de control de la hacienda pública, o cuando se obstruyan sus actos, o frente a la desobediencia a sus resoluciones, el Tribunal de Cuentas puede aplicar diferentes tipos de sanciones tales como llamados de atención, amonestaciones, cargos pecuniarios y multas.

En conclusión, el Tribunal de Cuentas prevé tres tipos de procedimientos: 1) Procedimiento de control de rendición de cuentas (examen y juicio de cuentas), 2) Auditorías, comprobaciones, verificaciones, inspecciones y/o recabar los informes que considere necesarios, y 3) Requerimiento de toda documentación y registros; solicitud de informes que estime necesarios.

15 SCBA - “Pizzagalli Eduardo Elmo c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa”, 28/10/1986, Expediente B-49102.

En relación al juicio de responsabilidad, resulta insoslayable mencionar que es el Contador General de la Provincia quien tiene a su cargo la investigación y resolución de la totalidad de los sumarios de responsabilidad en jurisdicción provincial. Es decir, que el Contador General puede impulsar el sumario en razón de actuaciones remitidas por la propia jurisdicción afectada, o intervenciones previas de otras áreas de la Contaduría General, informes de auditoría, e incluso por denuncia de agentes o ciudadanos.

Previo informe conclusivo de la Dirección de Sumarios, dictará la resolución pertinente dando por concluidas las actuaciones y previa notificación al inculcado. Dará por concluido el sumario si de la prueba reunida no configura perjuicio fiscal o, también, podrá determinar la existencia de perjuicio sin imputar responsabilidad, o determinar la existencia de perjuicio e imputar responsabilidad.

En su caso, se remiten las actuaciones al Tribunal de Cuentas, quien dictará la decisión definitiva, y determinará el perjuicio fiscal, la responsabilidad, el cargo pecuniario, intimará a su depósito y, si este no se efectiviza remitirá lo actuado a la Fiscalía de Estado para la iniciación del juicio de apremio.

En su accionar respecto al Estudio de la Cuenta tiene por finalidad ejercer una auditoría basada en riesgos sobre los aspectos presupuestarios, financieros y patrimoniales que permitan a los funcionarios auditores emitir una opinión sobre la cuenta auditada y sobre los hallazgos u observaciones formuladas a fin de que, a través de la instancia del Juicio de Cuenta se culmine con la firma de su decisorio.

En el fallo el Honorable Cuerpo se pronuncia en orden a la aprobación o desaprobación de la cuenta rendida, y determina, de corresponder, las responsabilidades y los alcances del caso, tal como el mandato constitucional lo establece.

En el desempeño de su función de contralor y respecto a la Auditoría de la Cuenta, el proceso da comienzo tempranamente, incluso antes del inicio del ejercicio anual que se someterá a estudio, instancia donde el Auditor planifica, con base a criterios técnicos, cómo habrán

de desarrollarse sus actividades, incorporándose todas las variables contextuales que se evalúan relevantes, obteniéndose como resultado, por aplicación de criterios de materialidad, confiabilidad del control interno y evaluación de riesgos (Programa de Auditoría).

En la segunda fase, ya durante el ejercicio objetivo, la tarea consiste en aplicar técnicas de auditoría destinadas a la obtención de evidencias que describan adecuadamente los procedimientos aplicados por el administrador en el ejercicio de sus funciones y que posibiliten concluir el examen, la formación de una opinión al respecto. Ese período resulta de intenso intercambio de información, visiones y opiniones entre el controlado y el controlante, extendiendo el tiempo, fluctuante y adaptativo a las distintas realidades que cada administración evidencia.

La etapa siguiente consiste esencialmente en sintetizar y sistematizar las evidencias obtenidas, concluyendo con la elaboración del Informe que cierra el proceso de Auditoría de la Cuenta: el Dictamen Final.

Por último, en relativo al Juicio de Cuenta, una vez finalizado el proceso de la Auditoría de la Cuenta, se dará comienzo al Juicio de Cuenta donde, tomando las evidencias e indicios obtenidos, los Relatores de Sede Central elaboran el informe del artículo 26 de la Ley N° 10869 y modificatorias, que da cuenta, pormenorizadamente, de cuáles son las observaciones planteadas durante el año sometido a estudio, determinando cada una de ellas el o los funcionarios responsables según sus áreas de incumbencias.

Este informe, una vez concluido, se traslada formalmente a cada funcionario involucrado a efectos de que quede resguardado su derecho a defensa, garantizando asimismo el legítimo ejercicio de la función jurisdiccional que la Constitución de la Provincia de Buenos Aires asigna al Honorable Tribunal de Cuentas (Artículo 18 de la Constitución Nacional y 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires).

Como respuesta al traslado efectuado, los funcionarios pueden aportar pruebas que no hayan sido provistas hasta el momento y que hagan a la demostración de las razones de sus actos.

Cada una de las argumentaciones planteadas y de las pruebas aportadas por los funcionarios es puntualmente considerada por los Relatores de Sede Central, escrutando individualmente las mismas y también evaluándolas en conjunto a efectos de formarse una opinión técnica y legal sobre la adecuación de los procedimientos y documentos eventualmente observados, desestimando aquellos que hayan sido debidamente justificados y manteniendo fundadamente los que carezcan de tales razones. Finalizada esta actividad, el Relator de Sede Central elabora un Informe Conclusivo que se constituye en el principal insumo del Fallo de la Cuenta.

El fallo es el producto final de un proceso que exterioriza las decisiones del Honorable Cuerpo sobre la aprobación o desaprobación de las cuentas rendidas. En el año 2023 el Organismo realizó cuatrocientos veinticuatro (424) estudios de cuenta y ochenta y cinco (85) auditorías financieras, operacionales o de gestión, llegando a aplicar, en general, unas mil seiscientas noventa y seis (1.696) sanciones a los responsables.

Frente a ese decisorio queda abierta la vía recursiva, concretamente la Ley N° 10869 establece en su artículo 31 que “las resoluciones definitivas del Tribunal de Cuentas, podrán ser recurridas ante los juzgados contenciosos administrativos, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Contencioso Administrativo, con aplicación de las reglas del proceso ordinario (Título I) a los fines de la determinación de la competencia, se aplicará lo dispuesto en el artículo 5° inciso 2), apartado a, del citado Código”, y a su vez el artículo 38 determina que “contra los fallos del Tribunal no habrá otros recursos que el autorizado por el artículo 31 de esta Ley y el de revisión. Este último deberá ser interpuesto ante el mismo Tribunal dentro del término de quince días contados desde la fecha de la notificación por la persona declarada alcanzada, o sus representantes, fundado en pruebas o documentos nuevos que justifiquen las partidas desechadas o en la no consideración o errónea interpretación de los documentos ya presen-

tados. No será necesario el previo depósito del alcance para intentar este recurso”.

Además de la actividad descripta precedentemente, también el HTC cumple una importante y determinante función preventiva, la cual -aunque no reviste un carácter vinculante-, deviene necesaria para que las diferentes jurisdicciones, sean del ámbito provincial o municipal, accedan a una vía previa de consulta de la política pública que pretenden implementar, pudiendo requerir un dictamen (que basado en la normativa vigente y en los antecedentes existentes), que permitirá contar con certeza en el desarrollo eficaz y ajustado a derecho de su gestión.

Así también ese Organismo de Control cuenta con la facultad –compartida con el Ministerio de Hacienda– de pronunciarse sobre la legalidad de la operación y las posibilidades financieras de la comuna en materia de empréstitos¹⁶.

Por último, cabe resaltar que también posee un canal de denuncias -en todo su ámbito de actuación-, las cuales se analizan a través de las Vocalías competentes, y luego de ello y en el seno del Honorable Cuerpo, se imparte el decisorio arribado.

Las reparticiones autárquicas y entes especiales. Alcance y medidas de control

Conforme su Ley Orgánica, el Tribunal de Cuentas posee autonomía administrativa, funcional, presupuestaria, y su Decreto Reglamentario N° 1770/09 distribuye su estructura de control en distintas Vocalías conforme los entes a fiscalizar: a) Administración Central (los Poderes Legislativo y Judicial, ministerios, gobernación, organismos de la Constitución); b) Reparticiones autárquicas (organismos descentralizados y entes especiales del ámbito provincial e interprovinciales) y c) Municipalidades (por medio de las delegaciones zonales).

¹⁶ Artículo 46 y ssqtes. de la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires (Decreto-Ley N° 6769/58 y modificatorias).

Mediante la Ley N° 13963 se incorporaron varias Delegaciones en los diferentes organismos controlados respecto de las cuentas municipales, así como también un oficial letrado con título de abogado, de manera de avanzar hacia un control interdisciplinario. En la comuna trabaja por intermedio de un relator contador (senior) y un oficial mayor de estudio contador (junior), que realizan auditorías mensuales a las distintas dependencias.

La Ley Orgánica N° 10869 consolida al Tribunal de Cuentas como única autoridad que puede aprobar o desaprobar definitivamente las cuentas rendidas por los obligados a ello. Asimismo, dicha ley estipula que, en el ejercicio de sus atribuciones de control de la hacienda pública, o cuando se obstruyan sus actos, o frente a la desobediencia a sus resoluciones, el Tribunal de Cuentas puede aplicar diferentes tipos de sanciones tales como llamados de atención, amonestaciones, cargos pecuniarios y multas.

Dedicada al estudio de las cuentas rendidas por organismos descentralizados y entes especiales del ámbito provincial e interprovinciales.

En conjunto, la Vocalía Administración Central y la Vocalía Reparticiones Autárquicas y Entes Especiales concentran la fiscalización de variados aspectos dentro de la provincia de Buenos Aires tales como Producción, Seguridad, Control y Recaudación, Administración de Justicia, Cobertura y Prestación de Servicios de Salud, Previsión Social, Cultura y Educación, Medioambiente, Saneamiento e Infraestructura, Fideicomisos, Organismos de Investigación, Entes Reguladores de Agua y Energía, Habitacionales y Servicios de Transporte.

Para el funcionamiento de sus sistemas de administración financiera y de control, todas las jurisdicciones y entidades están encuadradas en las disposiciones de la Ley N° 13767 y su reglamentación aprobada por el Decreto N° 3260/08, reciban o no aportes del Tesoro provincial.

Para llevar a cabo el control integral e integrado, existe una articulación interinstitucional del Tribunal con la Contaduría General de la Provincia, quien ejerce el control interno de la gestión económico-financiera del Sector Público Provincial y de los poderes Legislativo y Judicial; y con la Fiscalía de Estado, que tiene a su cargo el control de legalidad de los actos administrativos, conforme a lo dispuesto en la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y sus respectivas leyes orgánicas.

Asimismo, existen también bajo la órbita del control del H. Tribunal de Cuentas, otros organismos que no se encuadran como sociedades jurídicamente tipificadas como tales. Estos entes son interjurisdiccionales con actividades regidas por sus propias leyes de creación y cuyo control se articula con la entidad fiscalizadora de cada jurisdicción.

Conclusión

El control público puede ejercerse en diferentes instancias, con formalidades propias y en distintos momentos y alcances, por ello existen en la Provincia de Buenos Aires controles internos que se realizan dentro de las mismas estructuras jurisdiccionales como las Áreas de Auditoría Interna, como asimismo controles externos que pueden a la vez diferenciarse porque unos se ejecutan de manera previa y concomitantes a la política pública a desarrollarse, como otro que se efectúa posteriormente a su implementación.

A tal efecto, aquellos que se realizan internamente y dentro de la misma estructura institucional son creados por la misma jurisdicción, en cambio aquellos que se efectúan externamente revisten carácter constitucional.

Siguiendo la inteligencia conceptual desarrollada precedentemente se está en condiciones de afirmar que la Contaduría General de la Provincia, la Tesorería General de la Provincia y la Fiscalía de Estado son Órganos de Control externos y previos, mientras que el Honorable Tribunal de Cuentas será de carácter externo y posterior.

Dicho control posterior recaerá sobre la universalidad determinada en el Sector Público Provincial comprendiendo, como describiera la Ley Orgánica del Organismo, a la Administración Central, Poder Legislativo, Poder Judicial, Reparticiones Autónomas o Autárquicas, Municipalidades y Entes que reciban, posean o administren fondos o bienes fiscales (artículo 5°).

Dentro de esa universalidad se encontrarán entidades estatales y no estatales teniendo como denominador común para su intervención la existencia de fondos públicos, cualquiera sea su asignación o modalidad de otorgamiento y conforme ello será el grado de injerencia de su accionar, por cuanto puede acaecer que en determinadas entidades conviva el derecho público y privado al momento de ejecutar sus acciones.

Particularmente, esa condición o dualidad se manifiesta en la Vocalía relacionada con las Entidades Autárquicas y Entes Especiales, que habiéndose reservadas las Jurisdicciones centralizadas a una Vocalía propia (Vocalía Administración Central), las entidades descentralizadas y desconcentradas (Concejos Escolares) se auditarán en ella, con las particularidades que cada una reviste, en cuanto a la autonomía o autarquía financiera se refiere.

En suma, congruente con la misión y visión institucional, toda la actividad que desarrolla el Honorable Tribunal se realiza contribuyendo a la transparencia y mejora de la gestión pública, procurando un control independiente, profesional y eficaz, y promoviendo la prevención y el buen uso de los recursos públicos, para mejorar la gestión municipal y provincial, con la finalidad de redundar en un beneficio para toda ciudadanía.

APUNTES SOBRE EL FISCAL DE ESTADO Y EL CONTROL DE LEGALIDAD EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Por Nicolás Diana¹

“He distinguido dos procesos causales: el natural, que es el resultado incesante de incontables e infinitas operaciones; el mágico, donde profetizan los pormenores, lúcido y limitado. En la novela, pienso que la única posible honradez está con el segundo. Quede el primero para la simulación: psicológica”.

Jorge Luis Borges, *El arte narrativo y la magia*²

Introducción

El control de la actividad administrativa interesa al Estado y la sociedad toda, “porque los protege contra eventuales ilegalidades o arbitra-

¹ Abogado y Especialista en Derecho Administrativo y Administración Pública (UBA), miembro de la Asociación de Derecho Administrativo de la Ciudad de Buenos Aires y la Asociación Argentina de Derecho Administrativo. Docente de grado y posgrado en UNPAZ, UNLAM y la Universidad Austral. Director del Observatorio de Contratos de Participación Público Privada de la UNPAZ. Miembro del consejo de redacción de la Revista de Contrataciones Públicas (IJEEditores). Co-director del Suplemento Administrativo de La Ley y de la Revista “Dimensiones Jurídicas Bonaerenses” (ISSN 2796-9746), matriculado en el Colegio de Abogados de la Capital Federal, el Colegio de la Abogacía de La Plata y la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata. Desde 2021 se desempeña como Fiscal de Estado Adjunto de la Provincia de Buenos Aires.

² Borges, Jorge Luis, “El arte narrativo y la magia”, Obras Completas 1923-1972, Buenos Aires, Emecé, 1974, p. 232

riedades que pueden llegar a presentarse en oportunidad de ejercerse el poder estatal”³

El Fiscal de Estado tiene encomendada una función por demás relevante en materia de control de legalidad y prevención de daños al patrimonio del Fisco y los particulares.

En un libro que da cuenta de los 130 años de la Fiscalía de Estado,⁴ el Dr. Hernán R. Gómez, su titular, destaca que no es común que una institución pública cumpliera un aniversario similar, manteniendo durante su existencia las notas distintivas de su esencia.

Lógico sería que, las calidades originales, se hubieran ido difuminando. La Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires resulta ser una excepción a la regla. Su historia está signada por la manda constitucional del actual art. 155, desplegada en sus dos funciones esenciales: como órgano de control (y tutela del principio de legalidad) y otra de protectora de los intereses provinciales en juicio.

La historia de la Fiscalía de Estado es, también, la historia del derecho público provincial y sus instituciones.

Sobre el Fiscal de Estado y la Fiscalía de Estado

La tarea del Fiscal de Estado se remonta a la época colonial y su figura se fue definiendo a medida que avanzaba el proceso independentista del país a comienzos del siglo XIX. Se trata de una institución de hondo arraigo en el derecho público provincial que constituye un mecanismo idóneo para la protección de los intereses patrimoniales del Estado.⁵

El art. 155 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires (1994), establece que habrá un fiscal de Estado inamovible, “encar-

3 Seara, Juan Ignacio, “Los órganos de control de la Administración pública: comparación de los sistemas provincial y nacional”, RAP Buenos Aires, Sección Doctrina, 15:8.

4 Recuperar nuestra historia: 130 años de la Fiscalía de Estado (1890-2020), La Plata, Fiscalía de Estado, 2020, Presentación, p. 9; disponible en: <https://www2.fepba.gov.ar/wp-content/uploads/2021/05/libro-130-digital-final.pdf>.

5 Cfr. <https://www2.fepba.gov.ar/defender-lo-que-es-de-todos/>.

gado de defender el patrimonio del Fisco, que será parte legítima en los juicios contencioso administrativos y en todos aquellos en que se controviertan intereses del Estado. La ley determinará los casos y la forma en que ha de ejercer sus funciones”.

El Fiscal de Estado como Órgano de Control y de tutela del Fisco, no estaba en la primera norma fundamental de 1854, nace en la Constitución Provincial de 1889 (art. 152).⁶ Desde la técnica constitucional puede apreciarse que, desde su recepción en 1889, las reformas ulteriores (1873, 1934, 1949 y 1994), mantuvieron la visión orgánica y personalista que se puede ver, incluso, en el desarrollo de las instituciones provinciales de control y gestión (v.gr. Contador General, Subcontador General, Tesorero General y Subtesorero General –arts. 156/158-).

La inclusión del art. 152, en el marco de la Convención Constituyente encuentra, recuerda Tribiño, fundamento en la sesión de 14 de septiembre de 1885, con la intervención del convencional Languenheim al señalar que: “Lo que se va buscando con la creación de este empleo es la garantía del buen acierto por parte del Poder Ejecutivo en las resoluciones que toma respecto de los intereses públicos; esta es la razón de este artículo”. Luego, el convencional Gonnet adujo que la justificación del rango constitucional del órgano tenía que ver con la consagración de la inamovilidad del funcionario, para garantizar que “no pueda el Poder Ejecutivo, por actos contrarios a los actos administrativos que haya practicado, influir en la Legislatura” para que sea suprimido. Finalmente, el convencional Fonrouge sostuvo que, al establecerse constitucionalmente un mecanismo especial de designación para el Contador General, “en el régimen administrativo provincial no tiene menos importancia el fiscal que el contador”.⁷

6 Para profundizar sobre sus orígenes legales en 1854, con la sanción de la Ley de Presupuesto para 1855 y la creación del cargo de “Fiscal General del Estado”, y ulterior evolución ver: Tribiño, Carlos R., *El Fiscal de Estado*, Buenos Aires, Ábaco, 2001, pp. 37-43

7 Tribiño, C. R., *op. cit.*, pp. 46/7, con cita de Debates de la Convención Constituyente, Buenos Aires, El Censor, 1891, t. I, pp. 270/1 y t. I, p. 109 y ss.

En cuanto a la cuestión personalista de la figura, es un aspecto que puede llevar a una confusión teórica y a veces práctica, entre el órgano persona-órgano institución. Esto, en especial, cuando tanto Fiscalía de Estado, Contaduría General de la Provincia y el Tribunal de Cuentas, por caso, integran el sistema de control provincial en los términos del art. 3º de la Ley Nº 13767. A su vez, el texto de facto que aprueba la Ley Orgánica de la Fiscalía de Estado (Decreto Ley Nº 7543/69 –t.o. 1987- y modif.), vigente, refiere tanto al órgano como a la institución.

A sólo modo argumental, siguiendo a Gordillo, las entidades estatales manifiestan su actividad y su voluntad a través de sus órganos; el concepto de órgano sirve, pues, para imputar a la entidad de que el órgano forma parte el hecho, la omisión o la manifestación de voluntad de que se trate. Para algunos autores el órgano es un conjunto de competencias —algo así como un “cargo,” office, ufficio, Amt, etc.— que será ejercido por una persona física —el funcionario público, agente o “personal” del Estado— que, al actuar dentro de las atribuciones o funciones que le han sido conferidas, produce tal imputación. En este concepto se distingue entre el “órgano jurídico” —el conjunto de competencias— y el “órgano físico”, o sea, la persona llamada a ejercer esas competencias. En otra terminología, se distingue entre el “órgano-institución” y el “órgano-individuo.” Para otros autores, el órgano sería la suma de los dos elementos, el cúmulo de las funciones individualizadas y la persona llamada a ejercerlas. Estamos frente a situaciones que no se confunden; una es la repartición de atribuciones en diferentes unidades, otra es la imputación de una conducta al Estado, una tercera es la situación del funcionario.⁸

8 Gordillo, Agustín, Tratado de derecho administrativo y obras selectas, t. 1, Parte general, 1ª ed., Buenos Aires, FDA, 2013, cap. XII-1, y sus citas: Villegas Basavilbaso, Benjamín, Derecho Administrativo, t. II, Buenos Aires, TEA, 1950, p. 530 y ss.; Trevijano Fos, José Antonio, Principios jurídicos de la organización administrativa, Madrid, 1957, p. 88; Silvestri, Enzo, L'attività interna della pubblica amministrazione, Milán, Giuffrè, 1950, p. 8 y ss.; Sayagués Laso, Enrique, Tratado de derecho administrativo, t. I, Montevideo, 1953, p. 181; Marienhoff, Miguel S., Tratado de derecho administrativo, t. I, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1965, p. 493; Bandeira de Mello, Celso Antônio, Apontamentos sobre os agentes e órgãos públicos, San Pablo, 1972, p. 66. 4 Caetano, Marcello, Manual de direito administrativo, Río de Janeiro, 1970, t. 1, p. 197.

El ejercicio de la competencia constitucional del Fiscal de Estado y su reglamentación legal (*v.gr.* Ley Orgánica y normas especiales), particularmente, en su intervención administrativa, se corresponde con la nominalmente asignada a la persona y la institución (Fiscalía de Estado). En el pasado y en una posición contraria, se ha dicho que: “Las facultades que la Constitución acuerda al fiscal de Estado –de índole jurídica y profesional letrada, aun cuando dentro del mecanismo de la administración del Estado– le dan el carácter de funcionario de la Constitución y no de órgano de la misma”.⁹

El Fiscal de Estado es el encargado de defender el patrimonio fiscal, representa a la Provincia, sus organismos autárquicos y cualquier otra forma de descentralización administrativa en todos los juicios en que se controviertan sus intereses cualquiera sea su fuero o jurisdicción.

En cuanto al Poder Ejecutivo, sabido es que solo podrán resolver los expedientes en que pudieran resultar comprometidos los intereses fiscales con, entre otras condiciones, vista del Fiscal de Estado, lo que expresamente incluye todo asunto que verse sobre la rescisión, modificación o interpretación de un contrato celebrado por la Provincia, sin que pueda considerarse definitiva tal resolución hasta que se notifique al mencionado funcionario.¹⁰

Lejos de la discusión devenida en abstracto, por cuanto el Fiscal de Estado es un órgano constitucional, sin lugar a dudas, importa destacar los aspectos centrales como tal:¹¹

- Autonomía técnica e institucional, sin relación jerárquica ni de tutela con el Poder Ejecutivo Provincial.
- Inamovilidad vitalicia de su titular, pudiendo ser removido únicamente por juicio político.¹²

9 Picone, Francisco Humberto, “El Fiscal de Estado”, Revista del Colegio de Abogados de La Plata”, año II, N° 4, t. II, 1960, p. 255.

10 SCBA, causa A. 69.572, “Milantic Trans S.A.”, sent. 30-III-16.

11 Al respecto, por todos, ver: Tribiño, C. R., *op. cit.*, pp. 19-24.

12 Cfr. arts. 73 inc. 2 y 144 inc. 18 ap. 1 de la Constitución Provincial.

- Mismos requisitos para su designación que los integrantes de la Suprema Corte Provincia, a quien se los equipara salarial y constitucionalmente.¹³
- Tiene a su cargo la representación de la Provincia, sus organismos autárquicos y cualquier otra forma de descentralización administrativa, en todos los juicios en que se controviertan sus intereses, cualquiera sea su fuero o jurisdicción.¹⁴
- Ejerce el control de legalidad del ejercicio de la función administrativa en cuanto exista un interés fiscal comprometido, a través de la Vista Fiscal y la notificación previa a la ejecución de los actos dictados con su intervención obligatoria.¹⁵
- Está facultado para impugnar judicialmente toda resolución administrativa que hubiese sido dictada con transgresión de la Constitución, de la ley o de reglamento administrativo.¹⁶
- Ejecuta los fallos del Tribunal de Cuentas.¹⁷

El desafío de los últimos años, más allá de la competencia constitucional del Fiscal de Estado, ha sido y sigue siendo, desde el plano contencioso, pero también administrativo, el reconocimiento formal y material de los derechos humanos como una base mínima de realización de los bonaerenses en el Estado constitucional y convencional de derecho.

Los Derechos Humanos se sostienen sobre dos pilares esenciales de la humanidad: la libertad y la plena igualdad entre todos los seres humanos.

El concepto de Derechos Humanos hace referencia al sentido de la dignidad humana antes que a cualquier formulación jurídica o política.

13 Cfr. art. 155 de la Constitución Provincial.

14 Cfr. art. 1º, Decreto Ley N° 7.543/69 (t.o. 1987) y modif.

15 Cfr. arts. 38, 40, 41 y 43, Decreto Ley N° 7.543/69 (t.o. 1987) y modif., y art. 102 de la Ley N° 13767; arts. 57, 101 y 123 del Decreto Ley N° 7.647/70.

16 Cfr. arts. 40 y 42, Decreto Ley N° 7.543/69 (t.o. 1987) y modif.

17 Cfr. art. 159 de la Constitución Provincial.

Parafraseando a Bobbio, cualquiera que sea el fundamento filosófico de los derechos “inviolables” del individuo ante un Estado liberal o un Estado democrático, los derechos humanos hoy, “son el supuesto necesario del correcto funcionamiento de los mismos mecanismos fundamentalmente procesales que caracterizan un régimen democrático. Las normas constitucionales que atribuyen estos derechos no son propiamente reglas del juego: son reglas preliminares que permiten el desarrollo del juego.”¹⁸

Si el derecho administrativo, como rama autónoma del derecho público, es el derecho constitucional concretizado,¹⁹ que incluye, desde 1994 (y aun antes como derecho de gentes en el art. 102 de la Constitución histórica), al derecho internacional de los derechos humanos, su concretización exige considerar desde la teoría y práctica un sistema convencional integrado con nuestro sistema jurídico.²⁰

La construcción de un contencioso cercano de las y los bonaerenses, a partir de la vigencia del Código Contencioso Administrativo y la implementación de su fuero especializado, en clave con el rol tutelar de la Fiscalía de Estado en el control de legalidad, se ha traducido en la delineación de un interés fiscal menos formal y más comprometido con una realidad jurídica dinámica y que excede, en mucho, la mera cuestión patrimonial del Fisco.

En ese norte, el Plan Estratégico de la Fiscalía de Estado 2023-2026, incluye entre sus ejes, acompañar las necesidades del actual contexto social mediante el ejercicio del derecho con profundo sentido público y la defensa del interés de la provincia desde un enfoque de derechos, transversalizando la perspectiva de la igualdad de género,

18 Bobbio, Norberto, *El futuro de la democracia*, 1ª ed. Español, México, FCE, 1986, p. 15.

19 Cfr. Werner, Fritz, “Verwaltungsrecht als konkretisiertes Verfassungsrecht”, en *Deutsches Verwaltungsblatts*, 1959, pp. 527-533.

20 Como sostiene Patricio Sammartino, en un nuevo marco institucional e histórico donde el derecho administrativo se asume como derecho constitucional y convencional concretizado, “Responsabilidad del Estado: características generales del sistema legal vigente”, en Alonso Regueira, Enrique M. (director), *El control de la actividad estatal II*, Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 2016, p. 525.

la diversidad y la no discriminación en la organización interna de la institución.

De esta forma, las funciones clásicas de la Fiscalía, hoy se incorporan otras, transversales a aquéllas, en línea con un enfoque de derechos.

La “Vista Fiscal” y la Fiscalización Administrativa Externa

Con proyección en el presente, se ha sostenido que “[la] legalidad administrativa impone a la Administración Pública un obrar supeditado al cumplimiento de normas jurídicas preestablecidas. Este principio, en la actualidad mayoritariamente aceptado por la doctrina y jurisprudencia, requiere, para su cumplimiento, formas de control que aseguren su operatividad”.²¹

En el orden federal, con un rol netamente de máximo asesor jurídico del Estado Nacional, la Procuración del Tesoro de la Nación cabeza del cuerpo de abogados del Estado (cfr. Ley N° 12954), ha indicado que el control de legalidad que ejerce se limita a los aspectos jurídicos, debiendo por ello abstenerse de abrir juicio sobre los asuntos de carácter técnico, financiero o económico, sobre la equidad o inequidad de las fórmulas contractuales o respecto de cuestiones de prudencia política de oportunidad, mérito o conveniencia por ser todas ellas ajenas a su competencia funcional.²²

Tales aspectos, excluidos del control de legalidad, son meritados, evaluados, verificados y certificados a través de los respectivos informes técnicos elaborados por las áreas con competencia específica en cada materia, los que merecen plena fe.²³

21 Marafuschi, Miguel Ángel, “Formas y órganos de control sobre la administración pública de la Provincia de Buenos Aires”, en *Control de la Administración Pública – Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho*, Buenos Aires, RAP, 2003, p. 39.

22 Arg. PTN, Dictámenes, 229:119; 236:202; 241:140; 258:214, entre muchos otros.

23 Arg. PTN, Dictámenes, 315:425. Esto así, en tanto, siempre que sean suficientemente serios, precisos y razonables, no adolezcan de arbitrariedad aparente, y no aparezcan

Bajo el esquema organizacional provincial actual, regulado por la Ley N° 15477 de Ministerios, es a la Asesoría General de Gobierno a quien le corresponde asistir jurídicamente al Poder Ejecutivo y a todos los Organismos que integran la Administración Pública, centralizada y descentralizada, representarlos en juicio, con excepción de los casos en los que se controviertan intereses fiscales de competencia de la Fiscalía de Estado, o de los que la ley les atribuyese (art. 36).

En el orden provincial, la fiscalización administrativa externa del Estado se encuentra, por mandato constitucional,²⁴ a cargo de la Fiscalía de Estado, la Contaduría General de la Provincia y el Tribunal de Cuentas.²⁵

En lo que interesa al presente, la Fiscalía de Estado no dictamina en las actuaciones administrativas, sino que emite la denominada “Vista Fiscal”, intervención que “posee un carácter fundamentalmente fiscalizador, vale decir, se confiere para que aquél, en su rol de defensor del patrimonio de la provincia, tome conocimiento de la cuestión a resolver y fije su posición al respecto, de modo que la autoridad administrativa la considere al dictar el acto pertinente y evite, en su caso, la eventual promoción de una demanda judicial por parte del Fiscal de Estado”.²⁶

La Vista Fiscal no es un dictamen jurídico. Se trata de una intervención obligatoria del Fiscal de Estado, no vinculante, con una función preventiva en tutela del interés fiscal, el cual no es necesariamente de carácter patrimonial, en un estricto control de legalidad concomitante al ejercicio de la función administrativa.

En efecto, el art. 38 del Decreto Ley N° 7.543/69 (t.o. 1987) y modif., establece que:

“El Poder Ejecutivo y los institutos autárquicos sólo podrán decidir los expedientes en que pudieren resultar afectados los intereses

elementos de juicio que destruyan su valor (Dictámenes, 233:525; 253:167; 263:344; 326:80).

24 Ver, Marafuschi, M. A., *op. cit.*, p. 44 y ss., a donde nos remitimos.

25 Cfr. arts. 155-159 de la Constitución Nacional y art. 3°, Ley N° 13767.

26 Cfr. Tribiño, C. R., *op. cit.*, pp. 103/4.

patrimoniales de la Provincia con el previo informe de la Contaduría General, dictamen del Asesor General de Gobierno y vista del Fiscal de Estado. Esta disposición comprende: a) Todo proyecto de contrato que tenga por objeto bienes del Estado, cualquiera sea su clase; b) Toda licitación, contratación directa o concesión; c) Las transacciones extrajudiciales que se proyecten; d) Todo asunto que verse sobre la rescisión, modificación o interpretación de un contrato celebrado por la Provincia; e) Las actuaciones por contratación directa de los bienes declarados de utilidad pública; f) El otorgamiento de jubilaciones y pensiones; g) Toda reclamación por reconocimiento de derechos por los que puedan resultar afectados derechos patrimoniales del Estado, en cumplimiento de lo normado por el artículo 143 de la Constitución de la Provincia; h) (Texto según Decreto-Ley 9140/78) Todo sumario administrativo cuando de modo directo existan intereses fiscales afectados. Se exceptúan los sumarios sustanciados contra personal de Policía y Servicio Penitenciario de la Provincia; i) Todo recurso contra actos administrativos para cuya formación se haya requerido la vista del Fiscal de Estado”.

Con anterioridad al dictado del Decreto Ley N° 7543/69, la Ley N° 2749 (1901), en sus arts. 2° y 3°, establecía que: “En todo asunto sobre enajenación, permuta, donación, arrendamiento o concesión de tierra pública o de otros bienes del Estado, en la transacción en que el Estado sea parte interesada, en la interpretación de contratos celebrados por el Estado; en las expropiaciones que deben ser indemnizadas por el Estado; en toda concesión de jubilaciones o pensiones de Montepío y en las reclamaciones o gestiones iniciadas por particulares contra el Fisco para el reconocimiento de un derecho, se dará al Fiscal vista de los antecedentes respectivos, cuando éstos se encuentren en estado de resolución definitiva”, y “el Fiscal deberá expedirse, dentro de los diez días de la notificación y el Poder Ejecutivo podrá prescindir de esa vista, si vencido el término señalado, ella no fuese evacuada”.

Luego, bajo la vigencia de la Ley N° 4371 (1935), se preveía en su art. 19 que:

“En todo asunto sobre enajenación, permuta, donación, arrendamiento o concesión de tierra pública o de otros bienes del Estado, en las concesiones y licitaciones de cualquier naturaleza siempre que puedan afectar intereses fiscales: en las transacciones extrajudiciales que celebre el Poder Ejecutivo en que el Estado sea parte interesada; en la interpretación de contratos efectuados por el Estado; en las expropiaciones que deben ser indemnizadas por el Estado; en toda concesión de jubilaciones o pensiones de Montepío Civil y en las reclamaciones o gestiones iniciadas por particulares contra el Fisco para el reconocimiento de un derecho se dará vista al Fiscal de Estado de los antecedentes respectivos por los señores Ministros, a fin de que emita su opinión, si lo estima del caso, una vez que la actuación administrativa se encuentre en estado de dictarse resolución definitiva”.²⁷

En ese contexto normativo, se señalaba que la opinión del Fiscal de Estado era facultativa y no podía ser obligado a darla, si estimaba no hacerlo, en tanto, con un criterio abandonado normativa, jurisprudencial y doctrinariamente, “el ejercicio de toda función pública exige como atributo indispensable al mismo un mínimo de facultad discrecional y en la especie esa facultad está dada por la valoración que realiza el órgano-persona sobre la necesidad o conveniencia de evacuar”.²⁸

Esa opinión doctrinaria, actualmente, no se compadece con los caracteres propios de la competencia asignada al órgano, con autonomía de su fuente constitucional, legal o reglamentaria, entre los cuales se encuentran su obligatoriedad e irrenunciabilidad en el ejercicio.²⁹ Más aun, cuando como en el caso de la vista fiscal, se trata de un requisito

27 No analizamos: (I) la Ley N° 5688 (1952), en tanto bajo un criterio diferencial desde el plano de la técnica de redacción, incluye el rol de “asesor” del Poder Ejecutivo (art. 2°), además de recibir instrucciones de aquél (art. 1°) y (II) el Decreto Ley N° 7247/66, por cuanto extiende la representación de la Provincia cuando se controviertan sus intereses, sean o no patrimoniales (art. 1°), aunque los arts. 25-29, por caso, son análogos a los arts. 38-42 del Decreto Ley N° 7543/69.

28 Picone, F.H., *op. cit.*, pp. 258/9.

29 Cfr. art. 3° del Decreto Ley N° 7647/70.

necesario para la validez y legitimidad de la decisión administrativa,³⁰ sumada a la eficacia condicionada a la notificación del Fiscal de Estado.³¹

En las tramitaciones administrativas, el Fiscal de Estado “no debe desempeñarse con un criterio de parcialidad, tratando de obtener en cualquier forma beneficios patrimoniales para el Fisco en detrimento de los derechos de los particulares. Si procediese de esa última forma, su actuación de tornaría totalmente perjudicial para el interés de la comunidad en general y para la vigencia plena del Estado de derecho [...] la aludida intervención debe llevarse a cabo con un criterio de legalidad objetiva, controlando que el reconocimiento de derechos en favor de los administrados (o, en su caso, de las entidades públicas intervinientes) se efectúe de acuerdo con las normas y principios jurídicos que rigen en la Provincia”.³²

El Fiscal de Estado actúa, según lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia, por expreso mandato de la Constitución provincial, en defensa del patrimonio y los intereses del Estado provincial (art. 155).

En el cumplimiento de ese cometido constitucional, no es posible considerarlo vinculado por el contenido de las decisiones dictadas por los entes y órganos de la Administración Pública provincial. Ello es, así al punto que, de considerar la decisión administrativa contraria a derecho, la ley misma lo autoriza expresamente a demandar judicialmente su nulidad e inconstitucionalidad, según corresponda (cfr. art. 40 *in fine*, Decreto Ley N° 7543/69).³³

30 Incluso, durante la vigencia de la Ley N° 2749, el art. 3° no autorizaba la no emisión de la vista fiscal; una vez requerida, su prescindencia era potestativa para el Poder Ejecutivo provincial, vencido el plazo de 10 días de remitidas las actuaciones, con el riesgo en cuanto a la cobertura de legitimidad de la decisión carente de aquella.

31 Cfr. arts. 38 y 40, Decreto Ley N° 7543/69 (t.o. 1987) y modif.; arts. 57, 101 y 123 del Decreto Ley N° 7647/70.

32 Tribiño, Carlos R., “El Fiscal de Estado”, en Control de la Administración Pública – Jornadas Organizadas por la Universidad Austral – Facultad de Derecho, Buenos Aires, RAP, 2003, p. 58.

33 SCBA, causa B. 63.363, “Clementoni, Águeda Noemí c/IPS”, sent. 2-XI-16, voto del Dr. Soria.

La aptitud para accionar conferida al citado Órgano de la Constitución por el art. 40 in fine, cit., es un reflejo de la función de control de legalidad que principia con la vista que debe tomar el Fiscal de Estado en los expedientes en que pudieren resultar afectados los intereses patrimoniales de la Provincia.

En consecuencia, la pretensión impugnativa que habilita incoar la ley orgánica de la Fiscalía de Estado, debe perseguir la invalidez del acto o norma impugnada cuando, a más de haber quebrantado el ordenamiento aplicable, menoscabe o pueda lesionar aquellos intereses provinciales.

Aquella es la inteligencia que mejor se corresponde con el texto del art. 155 de la Constitución Provincial, puesto que toda otra intervención ante los estrados judiciales constituye, como ya lo ha sostenido el Tribunal, materia propia de discreción legislativa. Se infiere, así, que el Fiscal de Estado dispone de la acción judicial, pero en los específicos supuestos normativamente contemplados y no para velar por el genérico interés en la observancia de la juridicidad.³⁴ Sin perjuicio de ello, queda a salvo el supuesto de legitimación del Fiscal de Estado para impugnar la constitucionalidad de normas que reglamentan las atribuciones del cargo que desempeña.³⁵

La intervención que le cabe, entonces, en defensa de los intereses patrimoniales de la Provincia debe llevarse a cabo con un estricto criterio de legalidad objetiva, controlando que el reconocimiento de derechos a favor de los administrados se efectúe de acuerdo con las normas y principios que rigen en la Provincia, pero sin mengua de los derechos de los particulares.³⁶

34 SCBA, causa I. 2335, “*Fiscal de Estado. Inconstitucionalidad de la ley 12313*”, sent. 21-X-09 con cita de causas B. 60.898, sent. 18-II-04; B. 54.102, sent. 7-III-95; I. 1499, sent. 9-III-99; I. 2316, sent. 26-IX-01; B. 64.519, sent. 23-X-02.

35 SCBA, causas 440, sent. 26-VI-1909; B. 44.231, sent. 31-V-1966; I. 1434, sent. 30-III-1993; I. 1705, sent. 24-XI-1994.

36 SCBA, causa L. 78.608, “*Gnemmi, Irene A. c/DGCyE*”, sent. 9-XII-03.

Conclusiones

La adultez de las personas y las instituciones, se vislumbra cuando llegamos a la plenitud de crecimiento o desarrollo (democrático).

En ningún país del mundo “el método democrático puede durar sin volverse una costumbre. ¿Pero puede volverse una costumbre sin el reconocimiento de la fraternidad que une a todos los hombres en un destino común? Un reconocimiento, tan necesario hoy, que nos volvemos cada vez más conscientes de este destino común y deberíamos, por la poca luz de razón que ilumina nuestro camino, actuar en consecuencia”.³⁷

En este camino, un punto interesante, para reflexionar en materia de control de legalidad, planteado años atrás, es que el “sometimiento a la legalidad formal puede ocultar, sin embargo, maniobras especulativas que justifiquen el erario público”.³⁸

Esa supuesta legalidad formal –en rigor de verdad, *ilegalidad material*– aplicada a los procedimientos de contrataciones, sería un eventual desvío al control de legalidad, amparado en cuestiones de oportunidad, mérito o conveniencia, o criterios de prudencia política, cuando no lo son. En ese marco, un alcance más eficiente y efectivo del control de legalidad, debería incluir la idea de grave inoportunidad acuñada por Gordillo,³⁹ considerándola como un vicio autónomo que afecta la validez del acto.⁴⁰

En virtud de la presunción de legitimidad que ostentan los actos administrativos, se presume que toda actividad de la administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, presunción que subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente.⁴¹

37 Bobbio, N., ob. cit., p. 31.

38 Marafuschi, M. A., *op. cit.*, p. 49.

39 Gordillo, Agustín, Tratado de derecho administrativo y obras selectas, t. 11, Marchas y contramarchas en economía y derecho administrativo 1ª ed., Buenos Aires, FDA, 2015, Secc. II, Cap. IV, p. 172.

40 Gordillo, A., Tratado..., t. 11, *op. cit.*, p.175.

41 Arg. Fallos, 319:1476; 336:1579; 339:876.

En el *iter* formal de esa presunción, dentro del ámbito del procedimiento administrativo provincial, la vista fiscal se constituye en una herramienta por demás útil, para garantizar los principios de regularidad financiera, legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos.⁴² Reforzada esa herramienta, en torno al control de legalidad, *ex post*, con el requisito de notificación al Fiscal de Estado, previo a la notificación y/o publicación del acto dictado luego de la vista fiscal y la potestad de accionar judicialmente contra la decisión administrativa dictada en violación a la Constitución Provincial, la ley o un reglamento.

Jugando con las palabras de la cita inicial de Borges, hemos intentado distinguir, en el presente, al menos dos procesos causales confundidos: (I) el exegetico: resultado incesante de incontrolables e infinitas operaciones y tensiones políticas, económicas, sociales y culturales y (II) el dogmático: donde los autores profetizamos los pormenores de la realidad frente al modelo ideal, en el presente, del control de legalidad. En el derecho administrativo, al igual que en la novela, la única posible “honradez” está con el segundo, lo que no significa que no se encuentre contaminado.⁴³

Como en otros tantos trabajos, recordamos a Lao-Tse, para quien “un camino de diez mil millas se inicia con un primer paso”.⁴⁴

Estamos caminando hace un tiempo ya, por lo que, parafraseando a Gordillo, tenemos que señalar que no hablamos para el futuro, sino para el inquietante presente en torno al control de legalidad y el ejercicio de la función administrativa en la Provincia de Buenos Aires.

La pregunta, entonces, no es dónde estaremos dentro de cien años, sino en qué dirección estamos ahora dando qué pasos,⁴⁵ para mejorar

42 Cfr. art. 4° inc. a), Ley N° 13.767.

43 Nieto, Alejandro/Gordillo, Agustín, Las limitaciones del conocimiento jurídico, Barcelona, Trotta, 2003.

44 Máxima que nos regalara el reciente desaparecido Agustín Gordillo en su obra y en sus clases. Nuestro sentido homenaje a nuestro Maestro.

45 Gordillo, Agustín, Tratado de derecho administrativo y obras selectas, t. 7, El derecho administrativo en la práctica, 1ª ed., Buenos Aires, FDA, 2013, Sección II, Cap. VIII, p. 107.

la gestión de la cosa pública en un contexto hostil y crítico al concepto de Estado y sus funciones.

EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Patricia Libertad González¹

Introducción

El Control Público

A fin dar una definición del término Control Público utilizado en el ámbito de la Auditoría Gubernamental como una función del Estado, se forma desde y para la organización estatal. Posee un fundamento democrático, pues la sociedad entrega al Estado una parte de sus recursos para que los administre y los utilice en la obtención de bienes y servicios que satisfagan los intereses comunitarios.

El control es necesario para los procesos de toma de decisiones y es esencial en la determinación de las políticas públicas. En efecto, el responsable de fijarlas debe contar con información precisa para definir los objetivos, procedimientos y técnicas para evaluar las necesidades de la sociedad. Encuentra sustento en el propio Estado de Derecho, siendo el medio más eficaz y directo para lograr que la Administración en su conjunto cumpla con sus objetivos.

¹ Abogada (UNLP). Especialista en Derecho Público y Provincial de la Provincia de Buenos Aires (AGG). Docente colaboradora de la Cátedra de Finanzas y Derecho Financiero I de Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la UNLP. Letrada del Honorable Tribunal de Cuentas de la Pcia. de Buenos Aires.

Cuando se controla, se está realizando una verificación crítica de conformidad o disconformidad a cierto patrón que puede incluir la valuación de las respectivas causas y consecuencias.

La acción de control no es sólo punitiva sino también preventiva y correctiva. Debe servir de orientación de la política porque el control de la Hacienda Pública es una función de gobierno, propia del ejercicio político del poder.²

En la actualidad la administración pública municipal no cuenta con un organismo de control interno determinado por la legislación vigente. El único control que existe es el externo que es llevado adelante por el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, el que se efectúa en relación a cada ejercicio fiscal vencido, pero no tiene injerencia alguna respecto del que se encuentra en curso, es decir que se encarga del análisis de lo ejecutado y la subsanación de posibles errores que se hayan podido cometer.

No obstante, se infiere de la normativa aplicable a los gobiernos comunales, que existe un control interno realizado por el Contador Municipal. La suprema Ley Orgánica de las Municipalidades, establece en el Capítulo IV Del Departamento Ejecutivo, apartado II b) Contaduría, ARTÍCULO 186: “El contador municipal no dará curso a resoluciones que ordenen gastos infringiendo disposiciones constitucionales, legales de ordenanzas o reglamentarias. Deberá observar las transgresiones señalando los defectos de la resolución que ordene el gasto, pero si el Departamento Ejecutivo insistiera en ella por escrito, le dará cumplimiento quedando exento de responsabilidad. Esta se imputará a la persona del Intendente”.

ARTÍCULO 187: Son obligaciones del contador Municipal:

- 1° Tener la contabilidad al día y dar balances en tiempo oportuno para su publicación.
- 2° Practicar arqueos mensuales de Tesorería, conciliar los saldos bancarios con los municipales y denunciar inmediatamente toda falla al Departamento Ejecutivo.

2 MACOEX-Manual de Control Externo HTC.

- 3° Controlar la entrega de valores con cargo a los recaudadores, realizar arqueos mensuales de sus cuentas y poner inmediatamente en conocimiento del Departamento Ejecutivo las diferencias que determine.
- 4° Informar todos los expedientes de créditos suplementarios, ampliaciones y deducciones del presupuesto de gastos, dictaminando acerca del carácter legal de tales operaciones y de las posibilidades financieras de las mismas.
- 5° Intervenir los documentos de egreso e ingreso de fondos a la Tesorería.
- 6° Expedirse en todas las actuaciones vinculadas a las actividades económico-financieras del municipio.

Esta ley asegura al contador el más amplio amparo de sus derechos de funcionario en tanto actúe de conformidad con las obligaciones que el presente artículo le impone. En caso contrario, el Tribunal de Cuentas podrá declararlo personal o solidariamente responsable de los daños, perjuicios y otras consecuencias emergentes de sus actos de incumplimiento e inhabilitarlo por el tiempo que la sentencia fije.

Como órgano de fiscalización interna del municipio, el contador es personalmente responsable de los gastos que se realicen fuera del marco legal, responsabilidad que deberá responder en el juicio de cuentas ante el HTC provincial, por ello, cuenta con la posibilidad de observar cualquier gasto que considere fuera de las normas, pese a ello y siendo un subordinado del Intendente municipal, en caso de que éste insista en el gasto el mismo podrá realizarse aunque obviamente en ese caso el contador quedará exento de responsabilidad.

A las funciones que claramente enumera la ley, es necesario adicionarle todas aquellas funciones que la realidad contable del municipio le adiciona, y por las cuales, si bien no deberá responder ante el Tribunal de Cuentas en la oportunidad del juicio de cuentas, hacen al buen funcionamiento de las cuentas municipales. Tales funciones pueden resumirse en ver los estados de cuentas bancarias, listados de

deudas, estados de ejecución y presupuestaria, índice de cobrabilidad, flujo de ingresos y en base a ello realizar una proyección financiera, decidir pagos, etc.³

Clasificación del control interno y externo. Definición

Existen numerosas formas de realizar una clasificación del control. Una de ellas la consideramos particularmente pedagógica por cuanto lo hace desde el punto de vista de la ubicación del sujeto de control respecto de la organización. El control interno se ejerce por órganos que forman parte de la organización del ente fiscalizado, mientras que el externo es el ejercido por órganos que se encuentran fuera del controlado.

El control interno es el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y el personal, con el propósito de brindar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término “controles” se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del sistema de control interno (Informe COSO).⁴

3 Régimen Jurídico Municipal de la Provincia de Buenos Aires. Segunda Edición de Sebastián Di Pacua, Copyright * 2006 de Ediciones Centro Norte. Publicado por Carlos Vicino Editor.

4 El Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations) es un documento que contiene las principales directrices para la implementación y gestión de un sistema de control interno. Desde su publicación en 1992, se ha convertido en el estándar de referencia en todo lo relacionado al control interno. El presente trabajo tiene como finalidad realizar un estudio sobre manejo adecuado del Informe COSO para el control interno de una organización. El estudio se realizó bajo una metodología de tipo documental bibliográfica, bajo la modalidad de revisión, ya que estudia la información existente en la literatura referentes al control interno y el informe COSO. De tal manera se concluye que, este informe ayuda y ofrece seguridad razonable en cuanto al logro de los objetivos que se propongan las entidades ya que las organizaciones pueden cumplir las normativas establecidas por las entidades de control, mejorar el nivel de eficiencia operativa y obtener razonabilidad de la información financiera, las mismas que serán de apoyo para la toma de decisiones dentro de la organización.

Los ordenamientos prevén oficinas de control que, como resultado de la misma expresión literal, vigilan, en concreto, los actos de los organismos y dependencias del Estado, integrando la actividad y proponiendo todos los procedimientos y las instrucciones necesarias para la mejor adecuación de los servicios a las exigencias funcionales. Tales oficinas no tienen en su accionar incidencia externa, son órganos de la misma Administración activa y hacen al buen funcionamiento de los servicios. Esta forma de control se denomina “control interno”.

Fuera del ámbito de la Administración activa, se desarrolla el control externo de la Administración del Estado, que asume diversas formas y diverso contenido según los sujetos que la realizan. Se denomina “control externo” al que ejercen órganos especializados en tal función, con independencia del Poder Administración y con cierta autonomía respecto del Poder Legislativo, radicando en esa independencia –entendida como garantía de imparcialidad– la justificación esencial de la actividad del control (Kathrein & Caballero, 2012).⁵

Municipios bonaerenses: situación jurídica

La Constitución Provincial, reformada en 1994 por última vez, trata expresamente del régimen municipal entre los artículos 190 y 197. En ninguno de ellos figura el reconocimiento del carácter autónomo de los municipios.⁶

Mediante el dictado de la “Ley Orgánica de Municipalidades”, Decreto-Ley N° 6769/58 (LOM)⁷, se organiza el régimen municipal, normativa provincial que ordena el funcionamiento de sus municipios. En ella se atribuyen competencias, se asignan deberes y se establece la

5 Rabario, F. & Kathrein, C. (2019). Los órganos de control de la Administración Pública de la provincia de La Pampa y su contraste con otros sistemas de control. *Revista Perspectivas de las Ciencias Económicas y Jurídicas*, Vol. 9, N° 2 (julio-diciembre). Santa Rosa.

6 Masserdotti, G. (2015). Hay autonomía municipal. El caso de la Provincia de Buenos Aires [en línea], *Forum. Anuario del Centro de Derecho Constitucional*, 3.

7 Decreto-ley 6769/1958. Fecha de publicación: 30/09/1958 Ley orgánica de las Municipalidades. (CARTA-LOM) (DL:6769/58).

organización del ente municipal, siendo un marco autárquico condicionado por su imperio.

No obstante, a partir de la Reforma Constitucional de 1994 operada en el ámbito federal, el Máximo Tribunal bonaerense ha trabajado el concepto de autonomía de los municipios generando una rica jurisprudencia que admite esta intrínseca característica de los partidos bonaerenses.⁸

No obstante, así como la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, también rige el Reglamento de Contabilidad y Disposiciones de Administración para las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, las Disposiciones de Administración aprobadas por el Decreto Provincial N° 2980/00 y ratificadas por la Ley N° 13295 sobre el Régimen Provincial de Responsabilidad Fiscal Municipal, Resoluciones del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, Doctrina y Jurisprudencia.

El Reglamento de Contabilidad y Disposiciones de Administración para las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires⁹ establece las regulaciones administrativas y contables para las municipalidades de la Provincia de Buenos Aires. Detalla las responsabilidades del departamento ejecutivo y deliberativo, intendente y la contaduría municipal, incluyendo llevar la contabilidad, intervenir en el presupuesto, controlar los fondos, y asesorar al departamento ejecutivo.

Por su parte este Reglamento de Contabilidad que actúa como un decreto reglamentario de la LOM, aplicado por el HTC sistemáticamente respecto del accionar de los municipios, también especifica los requisitos para el contador municipal y sus funciones de control interno, y dejando en forma expresa a “la Contaduría como órgano de

8 Un análisis de la situación jurídica de los Municipios bonaerenses. Ab-Revista de Abogacía, Año II, N° 3, noviembre de 2018, Agustín Tupac Cifre Puig.

9 Reglamento de contabilidad y disposiciones de administración para las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires. Aprobado por Resolución del Honorable Tribunal de Cuentas en su Acuerdo el día 23 de octubre de 1991, con vigencia a partir del 1 de enero de 1992.

contralor interno de la Municipalidad” según surge del Artículo 9° del mencionado Reglamento.

Reforma de la Administración de los Recursos Financieros y Reales en el Ámbito Municipal

Evolución

En el año 2000 se inició, a través del Decreto N°2980/00, la Reforma de la Administración de los Recursos Financieros y Reales en el Ámbito Municipal (RAFAM).¹⁰ La misma trajo consigo un sinnúmero de novedades y reglas que generaron un gran avance en la administración financiera municipal, y fue complementada con el desarrollo de un Software informático que implicó un cambio categórico en la forma de llevar adelante la gestión de la administración financiera, como también la registración contable y presupuestaria de los municipios, permitiendo la homogeneización de la información y la posibilidad de su consolidación. Esto significó, además, que desde la órbita provincial se pueda contar con mayor y mejor información municipal, a fin de optimizar las políticas públicas con impacto en este sector tan importante para la Provincia.

Luego de más de veinte años de su aprobación, y aún con todas las ventajas que trajo el Decreto N° 2980/00, surgió de los municipios y de diferentes agentes que interactúan con el RAFAM, la necesidad de una actualización, tanto de la normativa vigente (Decreto N° 2980/00 y modificatorio) como del Software que permite aplicarla. Fue en este marco que el Ministerio de Hacienda y Finanzas receptó tal solicitud y se dispuso a generar un plan de acción para poder abarcar un proyecto tan amplio como ambicioso.

El proyecto se inició bajo la premisa de encausar una modernización, tanto del Decreto como del Software, que recepte las novedades de las últimas dos décadas, y que a su vez permita flexibilizar la

10 RAFAM 2. Ministerio de Hacienda y Finanzas de la Provincia de Buenos Aires - Subsecretaría de Coordinación Económica y Estadística - Dirección Provincial de Coordinación Municipal y Programas de Desarrollo. Publicación octubre 2022.

incorporación de futuras actualizaciones. Esto implicaba lograr una norma que perdure y que no quede pétrea y, por consiguiente, antigua al poco tiempo de su sanción. En este marco, desde el Ministerio de Hacienda y Finanzas se procedió a firmar un préstamo con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), individualizado como BID 4435 OC-AR, con el fin de desarrollar la normativa y el nuevo software, contratando consultores expertos en cada una de las temáticas que abarca la Administración Financiera y de Recursos Reales de los Municipios. En una primera etapa, se procedió a realizar un diagnóstico, una propuesta de mejoras y generar un primer borrador del Proyecto de Decreto. Esta tarea fue llevada adelante entre personal del Ministerio y el grupo de consultores expertos contratados a tal fin.

Luego, en una segunda etapa, y en aras de dar intervención a otro organismo que interactúa y aplica diariamente la normativa RAFAM, se invitó al Honorable Tribunal de Cuentas (HTC) de la provincia a participar del trabajo. Así, junto con personal del Ministerio de Hacienda y Finanzas se hizo un recorrido por cada artículo involucrado en el documento, perfeccionándolo a partir de las diferentes opiniones que surgieron, y llegando a obtener el segundo borrador de Proyecto de Decreto.

En una tercera etapa, y habiéndose incorporado al texto original las modificaciones acordadas con el HTC, las autoridades del Ministerio de Hacienda y Finanzas pusieron el Proyecto de Decreto a consideración de la totalidad de los Municipios de la Provincia y de la Comisión de Profesionales en Ciencias Económicas en el Ámbito Municipal, perteneciente al Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, para su conocimiento y a fin de que pudieran exponer todos los comentarios y observaciones pertinentes. El objetivo planteado fue abrir una etapa de consulta con dichos actores, para receptar sus opiniones e intercambiar puntos de vista sobre la materia, promoviendo la participación de todos los municipios.

De esta última etapa, surgió el Proyecto de Decreto que finalmente se tramitó y se publicó en el Boletín Oficial del 27/10/2022,

como Decreto N° 1555/22. Vale aclarar, que la sanción del Decreto N° 1555/22, es el punto de partida del proceso de modernización del RAFAM, siendo su basamento legal y lo que le da sustento, pero al mismo tiempo y en forma continua se encuentra en desarrollo el Software informático, el cual se erige como el soporte vital y necesario para que la norma pueda aplicarse y el proceso de modernización sea provechoso.

El Decreto N° 1555/22, conforme lo disponen sus artículos, implica un proceso de transición entre el Decreto N° 2980/00 y la nueva norma. Dicho proceso se inicia con algunos municipios pilotos que designará al efecto el Ministerio de Hacienda y Finanzas, y paulatinamente se irán incorporando otros municipios, a los que les será de aplicación la nueva normativa. Conforme lo dispone el mencionado Decreto, para el año 2030 todos los municipios deberán estar aplicando sus disposiciones.

Por otra parte, los formularios y anexos del Decreto N° 2980/00 continuarán siendo de aplicación hasta tanto el Ministerio de Hacienda y Finanzas como Autoridad de Aplicación de la norma vaya sustituyéndolos.

La nueva normativa en materia de administración financiera y de recursos reales municipales, es un producto que implicó un trabajo de más de tres años, en el cual se procuró generar una norma de consenso que recoja las opiniones, intereses y objetivos de los actores que aplican diariamente e interactúan con la normativa RAFAM, sin perder de vista las necesidades que generaron esta actualización.

Dichas necesidades se plasmaron en los siguientes objetivos, perseguidos por el Decreto N° 1555/22:

- Unificar y actualizar el plexo normativo, a fin de consolidar criterios que ofrezcan soluciones para afrontar las circunstancias que se suscitan en el ámbito municipal, receptando los cambios normativos a nivel provincial y nacional.
- Procurar la centralización normativa, la sistematización de los datos, la incorporación de documentos electrónicos con firma

digital y electrónica, y la recepción de estándares nacionales y provinciales en materia de herramientas informáticas de gestión.

- Cubrir los vacíos legales existentes, profundizando la aplicación de herramientas de gran utilidad en la tarea de administrar financieramente el Sector Público Municipal, generando herramientas de gestión de información económica financiera que permitan una planificación a corto, mediano y largo plazo, para que los Estados provincial y municipal puedan alcanzar a cada bonaerense.
- Que en el Reglamento de Contabilidad deben ser incorporadas aquellas disposiciones que hagan a una moderna administración financiera y de recursos reales en el ámbito municipal bonaerense, de modo tal que los gobiernos comunales puedan cumplir en forma apropiada las funciones que le competen.

Control de legalidad: régimen laboral

Dentro de las atribuciones que tiene el Honorable Tribunal de Cuentas, también previene cualquier irregularidad en las relaciones de empleo público de los trabajadores de las municipalidades de la Provincia de Buenos Aires que se rigen por las Ordenanzas dictadas por sus Departamentos Deliberativos y los Convenios Colectivos de Trabajo y, supletoriamente por la ley provincial 14656 ¹¹ de Empleo Público Municipal, vigente en la actualidad.

Con la sanción a fines del año 1995 de la Ley 11757, con el nombre de Estatuto para el personal de las municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, popularmente conocida como la “Ley de la Inestabilidad”, la presente ley se constituyó en un contexto de primacía de una visión de achicamiento del rol del Estado y de un retroceso de las condiciones laborales de los trabajadores en general y en particular de los trabajadores estatales en sus distintas dimensiones. Además, la

11 Ley 14656 del Estatuto para el personal de las municipalidades. Paritarias municipales- empleados- Deroga Ley 11757, fecha de publicación: 06/01/2014 y su Decreto reglamentario 784/2016, fecha de publicación: 11/07/2016.

Ley 11757 dejó sin efecto el avance que los municipios habían logrado, a partir del retorno del régimen democrático, para establecer las condiciones y el régimen laboral en sus distritos, dejando sin efecto la ordenanza general 207 que se había impuesto bajo la dictadura militar del año 1976. En este sentido consideramos que la Ley 11757 se inscribe en la continuidad histórica del proceso iniciado bajo la dictadura militar de 1976 y que sirvió para precarizar y flexibilizar el empleo público municipal y producir una fenomenal caída en la calidad de vida de los trabajadores municipales.

Bajo el disfraz de “generar un proceso de modernización de la función pública y municipal” (mensaje de elevación del proyecto de Ley 11757), en la práctica miles de trabajadores se vieron perjudicados en su vida cotidiana al sufrir una merma en sus derechos laborales, o bien expulsándolos del sistema o bien socavando las condiciones logradas luego de varios años de lucha. Por otro lado, los trabajadores municipales, puntualmente, son los más perjudicados al no tener la posibilidad por norma de discutir sus derechos y condiciones laborales bajo la figura de la negociación colectiva. Bajo el principio de igualdad, aquí se busca lograr un piso de uniformidad de los trabajadores municipales en relación a los trabajadores provinciales y nacionales, sin que esto signifique coartar la autonomía de los municipios.

Con la sanción de la nueva Ley 1656, el régimen de empleo público, principalmente en su Sección I, constituye el contenido mínimo del contrato de empleo municipal, de orden público, y son de aplicación los principios de irrenunciabilidad, justicia social, gratuidad de las actuaciones en beneficio del trabajador, primacía de la realidad, indemnidad, progresividad y, en caso de duda, interpretación a favor del trabajador. Será nula y sin valor toda convención de partes que suprima o reduzca los derechos previstos en las Secciones I y II de esta Ley, los estatutos profesionales, las convenciones colectivas o los contratos individuales de trabajo, ya sea al tiempo de su celebración o de su ejecución, o del ejercicio de derechos provenientes de su extinción.

Esta nueva ley considera el derecho a la negociación colectiva siendo una herramienta imprescindible para el diálogo social, garantizando a los gremios concertar convenios colectivos de trabajo, cosa que con la Ley 11757 los trabajadores municipales adolecían. A su vez, respeta la Constitución Nacional en su artículo 14 bis, asegurando al trabajador la estabilidad del empleo público y en relación al artículo 39 que reconoce que el trabajo es un derecho y un deber social expresa en el inciso 2 que “la Provincia reconoce los derechos de asociación y libertad sindical, los convenios colectivos, el derecho de huelga y las garantías al fuero sindical de los representantes gremiales.” En su inciso 4 dice: “La Provincia garantiza a los trabajadores estatales el derecho de negociación de sus condiciones de trabajo”.

Otro tema es el de la autonomía municipal, la Ley 11757 se contradecía con los principios establecidos en los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional:

Artículo 5: Cada provincia dictará para sí una constitución bajo el sistema republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

Artículo 123: Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

La Ley 11757 avasallaba la autonomía municipal toda vez que legisla sobre materia propia de cada municipio. La autonomía municipal se encuentra consagrada en el artículo 190 de la Constitución Provincial y el derecho a nombrar los funcionarios municipales se encuentran consagrados en el artículo 192 inciso 3) de la constitución provincial, y en consecuencia reglar las modalidades laborales de sus agentes.

Artículo 190: La administración de los intereses y servicios locales en la Capital y cada uno de los partidos que formen la Provincia,

estará a cargo de una municipalidad, compuesta de un departamento ejecutivo unipersonal y un departamento deliberativo, cuyos miembros, que no podrán ser menos de seis ni más de veinticuatro, durarán cuatro años en sus funciones, renovándose cada dos años por mitad y serán elegidos en el mismo acto que se elijan los senadores y diputados, en la forma que determine la ley.

Artículo 192: Son atribuciones inherentes al régimen municipal: Nombrar los funcionarios municipales. El régimen de Negociación Colectiva, que se inserta en la sección III de la presente ley, y que se eleva a vuestra consideración atiende a las características diferenciales que emanan de la naturaleza del poder municipal y de la estructura constitucional nacional y provincial. Esto es, atender a la “autonomía” de los municipios. El poder municipal (cada municipio), en tanto atribuido de autonomía suficiente para organizar y administrar su funcionamiento, incluido el de su personal, es el ámbito natural y sujeto de la negociación. Es por eso que se hace menester lograr un espacio de negociación propio de los trabajadores municipales, amén de las negociaciones marco que se realicen a nivel provincial, que permitan atender y mejorar los requerimientos de los trabajadores en su propio distrito.

Por todo lo dicho, la nueva Ley 14656 contempla los principios y derechos señalados al legislar provincialmente, en beneficio del trabajador municipal.

El control externo municipal

Centrándonos en el estudio y análisis de la administración pública municipal, debemos hacer constar que la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, únicamente contempla el sistema de control externo el que, conforme su artículo 159, se pesa sobre el Tribunal de Cuentas de la Provincia¹² sin dar detalles en relación al sistema de control interno.

¹² Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires <https://www.htc.gba.gov.ar>

Únicamente se establece el control externo el que queda en cabeza del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.

La Constitución provincial refiere en su art. 159 que:

“La Legislatura dictará la ley orgánica del Tribunal de Cuentas. Este se compondrá de un presidente abogado y cuatro vocales contadores públicos, todos inamovibles, nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado. Podrán ser enjuiciados y removidos en la misma forma y en los mismos casos que los jueces de las Cámaras de Apelación”.

La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha tenido oportunidad de expedirse en cuanto a la naturaleza constitucional del Tribunal de Cuentas de dicha provincia y sobre su jerarquía legal indicando que:

“La mención del Tribunal de Cuentas en la Constitución provincial no lo eleva a la jerarquía de órgano constitucional, ya que fuera de las tres funciones esenciales del Estado no existe ningún otro poder que ejerza en forma inmediata su potestad de gobierno (...) El Tribunal de Cuentas constituye un órgano estatal cuya competencia y organización se encuentran atribuidas por ley, a partir de pautas fijadas por la Constitución, y atento su inclusión constitucional en la sección cuarta referida al Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires, resulta de aplicación a sus decisiones la doctrina jurisprudencial que atribuye a la sentencia dictada por Tribunales administrativos, carácter de resolución definitiva equivalente a un decreto del Poder Ejecutivo en cuanto a su recurribilidad ante la Corte por demanda contencioso administrativa (SCBA, “Pizzagalli Eduardo Elmo c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa”, 28/10/1986, Expediente B-49102)”.

Independientemente de ello, el Tribunal de Cuentas posee autonomía administrativa, funcional y presupuestaria.

El decreto reglamentario 1770/2009 (Reglamentación de la Ley Orgánica del Honorable Tribunal de Cuentas 10869) distribuye en distintas vocalías los entes a fiscalizar a razón de: a) Administración

Central (los Poderes Legislativo y Judicial, ministerios, gobernación, organismos de la Constitución); b) reparticiones autárquicas (organismos descentralizados y entes especiales del ámbito provincial e interprovinciales) y c) municipalidades (por medio de las delegaciones zonales).

A efectos de atender el control de la administración de los Municipios, el Honorable Tribunal de Cuentas creó Delegaciones, mediante la Ley 13963, en los diferentes organismos controlados, integradas por un Auditor Jefe, Auditores, Analistas, Oficiales Letrados y Agentes Administrativos, determinándose el número en función a la distancia, cantidad y tareas de los estudios de cada Delegación. El Auditor Jefe, los Auditores y Analistas deberán poseer título de Contador Público y el Oficial Letrado título de Abogado.

Asimismo, la Constitución Provincial, determina como atribuciones inherentes del Tribunal de Cuentas las siguientes:

- 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.
- 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.

El control que realiza es de legalidad, no sobre cuestiones de oportunidad, conveniencia y eficacia de los actos. El Tribunal de Cuentas no tiene facultades de control previo, pero sí está facultado a realizar control concomitante y posterior.

La Ley 10869 Orgánica del Tribunal de Cuentas consolida a este Tribunal como única autoridad que puede aprobar o desaprobar definitivamente las cuentas rendidas por los obligados a ello. Asimismo, dicha ley estipula que, en el ejercicio de sus atribuciones de control de

la hacienda pública, o cuando se obstruyan sus actos, o frente a la desobediencia a sus resoluciones, el Tribunal de Cuentas puede aplicar diferentes tipos de sanciones tales como llamados de atención, amonestaciones, cargos pecuniarios y multas.

En conclusión, el Tribunal de Cuentas prevé tres tipos de procedimientos:

- Procedimiento de control de rendición de cuentas (examen y juicio de cuentas).
- Auditorías, comprobaciones, verificaciones, inspecciones y/o recabar los informes que considere necesarios.
- Requerimiento de toda documentación y registros; solicitud de informes que estime necesarios.

Según lo establece el artículo 23 de la Ley Orgánica del HTC, cada Intendente Municipal presentará al Concejo Deliberante al 31 de marzo de cada año, la Rendición de Cuentas de la percepción e inversión de los fondos comunales.

El Concejo Deliberante analizará los estados y se pronunciará sobre la Rendición de Cuentas dentro de los sesenta (60) días corridos. Si vencido ese plazo no se expidiere, las mismas quedarán aprobadas. Su pronunciamiento será remitido a la Delegación del Tribunal y al Departamento Ejecutivo dentro de los diez (10) días corridos.

Si el Intendente o el Concejo Deliberante no cumplieran con las obligaciones y plazos establecidos anteriormente, el Honorable Tribunal de Cuentas, aplicará las sanciones legales correspondientes.

En relación al procedimiento de rendición o juicio de cuentas propiamente dicho, la mencionada Ley, establece plazos para el estudio de las cuentas municipales de cada Ejercicio; al 31 de marzo de cada año, el Departamento Ejecutivo remitirá a la Delegación la rendición de cuentas del Ejercicio Anual; al 15 de junio, la Delegación complementará el estudio de la cuenta y remitirá el informe de auditoría al Relator; Este, antes del 15 de agosto, solicitará al Municipio y a los responsables la totalidad de los elementos que necesite para informar.

El Municipio y los responsables, al 30 de septiembre deberán completar los elementos requeridos y remitirlos al Honorable Tribunal de Cuentas.

Finalmente, el Honorable Tribunal de Cuentas debe dictar sentencia hasta el 30 de abril del año siguiente. El fallo hará cosa juzgada, en sede administrativa, en lo referente a si la percepción e inversión de los fondos ha sido hecha de acuerdo a las disposiciones legales vigentes, al monto de las cantidades percibidas e invertidas, a la imputación del pago con relación a la exactitud de los saldos.

Contra los fallos del Tribunal se podrá recurrir dentro del término de 15 días contados desde la fecha de notificación, fundando en pruebas o documentos nuevos que justifiquen las partidas desechadas o en la no consideración o errónea interpretación de los documentados ya presentados.

En caso de que se declare procedente la revisión, se deberá remitir el expediente con los nuevos antecedentes o documentos que deben considerarse al relator, para que se pronuncie. Del informe de relator se correrá traslado, por un término que no excederá de 30 días, al administrador para que lo conteste dentro del término que se fije, no mayor de 30 días; y, una vez recibida la contestación o vencido el término para presentarla, el expediente pasará nuevamente a sentencia.

El art. 31 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas indica que las resoluciones definitivas del mismo podrán ser recurridas ante los juzgados contencioso administrativos.

MACOEX¹³

El Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (HTC) para desarrollar su cometido utiliza técnicas de auditoría gubernamental. La práctica de la auditoría gubernamental requiere de instrumentos que le permitan desempeñarse de manera eficiente y eficaz para promover la rendición de cuentas, la transparencia y

13 Manual de Control Externo: de fecha 16/10/2014 del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.

la integridad del gobierno, contemplando la continua evolución del marco normativo. La rendición de cuentas es constitutiva del régimen democrático, representativo y republicano de gobierno que, en el mismo momento que efectúa la delegación de poder en los mandatarios, crea los procesos institucionales a través de los cuales éstos deben informar y justificar sus decisiones. El HTC es un engranaje crucial para el funcionamiento de estos procesos y, por tanto, para el fortalecimiento de la confianza de la sociedad en su gobierno a través de la prevención, corrección, mejora, responsabilización y sanción de las conductas de los funcionarios en el ejercicio de su rol de acuerdo con los criterios establecidos. El presente Manual es una herramienta de trabajo cuyo propósito es sistematizar y promover la mejora de las prácticas de auditoría gubernamental que lleva adelante el HTC. Abarca las distintas modalidades de auditoría en sus diferentes fases de desarrollo y establece criterios y recomendaciones en aquellos aspectos que considera críticos para el logro de sus objetivos. El Manual no sustituye el juicio de los auditores para evaluar situaciones y tomar decisiones en función del saber y la experiencia profesional. Tampoco es un producto definitivo que se establezca de una vez y para siempre. Es, por el contrario, una herramienta de apoyo a la tarea profesional de los auditores que está abierta al aprendizaje y la mejora continua.

El presente Manual de Auditoría Gubernamental es proceso sistemático y objetivo de obtención y evaluación de evidencias, con el propósito de determinar si la información o las condiciones reales bajo examen se ajustan a los criterios establecidos o contruidos para casos específicos, como así también analizar las causas y consecuencias de estas situaciones. Se trata de un examen objetivo, independiente e imparcial de las actividades financieras, administrativas y operativas, ejecutadas por organismos del sector público u otras entidades y personas que reciben asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales. Tiene su fundamento en la Ley Orgánica del Honorable Tribunal de Cuentas, en la cual se expresa que el HTC determinará su organización interna a efectos de la realización del estudio de las ren-

diciones de cuentas, facultándolo además a realizar toda otra actividad que coadyuve al cumplimiento de las funciones en ella previstas, para lo cual se hace necesario el dictado de reglamentos, manuales, instructivos y demás disposiciones necesarias para el cumplimiento de su misión. Paralelamente a las normativas citadas, el HTC al ser miembro afiliado desde el año 2012 de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) hace suyos los Estándares Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) compatibles con su propia organización y alineadas en el presente Manual. Asimismo, fueron consideradas al momento de realizar el presente Manual, las Resoluciones Técnicas aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

El HTC tiene como mandato constitucional el examen de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas provinciales y municipales, por lo tanto, el Estudio de la Cuenta, constituye el principal componente del mandato asignado al HTC por la Constitución Provincial. Su materia auditable son los estados financieros, sus respectivos registros contables y documentación de respaldo. El estudio conduce a un Juicio de Cuentas que las aprueba o desaprueba y, en este último caso, determina los alcances de los hechos que motivan esta decisión y los responsables pasibles de eventuales sanciones. El estudio de la cuenta importa la realización de un proceso de auditoría de cumplimiento¹⁴ asociada a una auditoría financiera¹⁵ cuyos resultados constituyen el insumo para la elaboración del Juicio de Cuentas.

14 AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO: examen independiente que se propone determinar en qué medida la entidad auditada ha observado las leyes, los reglamentos, las políticas, los códigos establecidos y las estipulaciones contractuales pertinentes. Puede abarcar gran variedad de materias controladas. Glosario MACOEX.

15 AUDITORÍA FINANCIERA: evaluación independiente que deriva en una opinión de garantías razonables acerca de si la situación financiera presentada por una entidad, así como los resultados y la utilización de los recursos, se presentan fielmente de acuerdo con el marco de información financiera. Glosario MACOEX.

El HTC es, de acuerdo al Artículo N°15 de su Ley Orgánica, la única autoridad que aprueba o desaprueba definitivamente las cuentas rendidas por los entes auditados. El mencionado artículo indica que la competencia otorgada para intervenir en una rendición de cuentas se declara sin recurso alguno y no está sujeta a la solicitud y acuerdo de dichos entes. El artículo N° 5 de la misma Ley delimita los entes cuyas cuentas serán examinadas por el HTC, a saber, la Administración Central, el Poder Legislativo, el Poder Judicial, las Reparticiones Autónomas o Autárquicas, las Municipalidades y todo otro ente que reciba, posea o administre fondos o bienes fiscales conforme a sus facultades.

El manual concluye con un capítulo referido al control de calidad de las auditorías, mediante el cual los trabajos de auditoría son sometidos a una evaluación objetiva que asegura el control de calidad al momento de emisión de los informes o con anterioridad a ellos, a fin de verificar que se respetan las políticas, normas y los procedimientos de auditoría gubernamental; se cumplen los plazos previstos, se efectúan los necesarios ajustes a la planificación, se adoptan medidas correctivas oportunas cuando se identifican desviaciones y se documenta debidamente el proceso para garantizar la sustentabilidad de las conclusiones. Dichas evaluaciones pueden ser internas, cuando comprende las actividades del control interno de calidad que forman parte intrínseca del proceso de auditoría en cada una de sus fases y son llevadas a cabo por el líder y los integrantes del equipo que desarrollan el encargo. Alcanza también a las actividades de supervisión y seguimiento, desarrolladas por profesionales que pertenecen al HTC, pero no son componentes del equipo. O externas, cuando el HTC así lo disponga, se someterá a revisiones externas de calidad, por parte de entidades o colegas externos e independientes y con el propósito de obtener una opinión objetiva sobre la observancia de las políticas, el cumplimiento de las normas técnicas y jurídicas y las metodologías establecidas en el presente manual.

Conclusiones

Si los municipios fortalecen su control interno, el control que tiene la gestión de sí misma, inevitablemente se refleja su mejoría en el control externo.

No obstante ello, el HTC en cumplimiento de su manda constitucional, realiza un control externo a los Municipios bonaerenses mediante el examen de percepción e inversión de las rentas públicas.

Con la sanción y promulgación del Decreto Provincial 1555/22 (conocido como RAFAM II) que reforma y moderniza el Decreto Provincial 2980/00, el mismo ayudó a unificar y centralizar la normativa en materia de administración financiera y de recursos reales para los municipios de la provincia de Buenos Aires.

La importancia de este logro, radica en que el conjunto de normativa que rige el accionar de los Municipios, en su mayoría fue sancionada hace muchos años y en un contexto distinto al actual, como por ejemplo la Ley Orgánica de las Municipalidades del año 1958.

La administración de los Municipios fue transformándose y volviéndose más compleja, absorbiendo responsabilidades y funciones de los estamentos provinciales y nacionales, lo cual fue imprescindible una modernización en la normativa de la administración financiera municipal.

Esto significó, además, que desde el estamento provincial se pueda contar con mayor y mejor información municipal, a fin de realizar por parte del HTC un mejor control externo de la administración financiera municipal.

De esta forma, el estudio de las cuentas municipales se realiza teniendo en cuenta todo el marco normativo, siendo integrado por la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, también rige el Reglamento de Contabilidad y Disposiciones de Administración para las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, las Disposiciones de Administración aprobadas por el Decreto Provincial N° 2980/00, ratificadas por la Ley N° 13295 sobre el Ré-

gimen Provincial de Responsabilidad Fiscal Municipal, Resoluciones del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, Doctrina y Jurisprudencia, y aplicando técnicas de auditoría propias de una auditoría de cumplimiento asociada a una auditoría financiera, comprendiendo la planificación de la misma, y el relevamiento del sistema de control interno, las cuales incluyen la revisión selectiva del universo auditado, con evidencias que se indican y sustentan la opinión del informe.

Referencias normativas

Constitución de la Nación Argentina.

Constitución de la Provincia de Buenos Aires.

Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires.

Reglamento de Contabilidad y Disposiciones de Administración para las Municipalidades de la Provincia De Buenos Aires.

Decreto Provincial N° 2.980/00 Reglamentario de la Ley Orgánica de Las Municipalidades RAFAM – Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal.

Ley provincial 14656 Estatuto para el personal de las municipalidades.

Decreto reglamentario 784/2016 de la Ley 14656.

Ley N° 10869 (Orgánica del Tribunal de Cuentas).

Decreto N° 1770/2009 (Reglamentación de la Ley Orgánica del Honorable Tribunal de Cuentas 10869=

Manual de Control Externo (MACOEX).

CAPITULO IV

Enfoque tributario

POLÍTICA TRIBUTARIA ACTIVA EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Determinantes y determinaciones tributarias en el espacio del federalismo fiscal de los gobiernos intermedios

*Pedro Velasco*¹

Introducción

A riesgo de resultar autorreferencial, se requiere un breve contexto personal, pues entiendo que la convocatoria a ser parte de esta obra no se debió a mis modestos dotes como escritor o docente, sino a los resultados que logramos obtener en la política tributaria de la Provincia, dentro del equipo económico que me tocó integrar entre 2010 y 2015. Pero los partidos se ganan y se pierden en equipo², y el hecho de

1 Licenciado en Economía y Magíster en Finanzas Públicas de la Universidad Nacional de La Plata. Investigador y Director de Proyectos de Investigación y Desarrollo en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP y la UBA desde 2002 y del Instituto de Estudios Tributarios Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social de AFIP. Se desenvolvió como Director de Planificación Tributaria (2011-2013) y como Director Provincial (2013-2015) de la Dirección de Política Tributaria del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. Desde 2019 a la fecha como Analista avanzado de la Oficina de Presupuesto del Congreso de la Nación Argentina. Autor de numerosas publicaciones en revistas, libros y eventos científicos desde 1998 en materia de finanzas públicas, federalismo fiscal y tributación.

2 El agradecimiento a todo el equipo de la Dirección de Política Tributaria de aquel entonces, desde el apoyo técnico, administrativo, pero fundamentalmente humano, sin quienes las líneas vertidas en estas páginas nunca podrían haberse escrito: ALBAMONTE VALDEZ Cecilia Roxana; ÁLVAREZ, Sandra Marcela; ARECHEDERRETA ARRIBALZAGA Emmanuel; BARBIERI, Horacio Gustavo; BEHM Leonardo Andrés; CANTEROS, Gabriel Leonardo; CARDOSO, Roberto Abel; CASTAÑO, Andrea Rosana; CASTILLO Marcelo Fabián; CELAYA, María Gabriela; DARDERES, Constanza; DERUDI, Mabel Irene; ESTEVES, María Del Pilar; FERRARI, Myriam Susana; FLO-

que sea yo quien está describiendo estos partidos, se corresponde más con algunas especificidades técnicas de diseño tributario con las que me siento más cómodo y me reconocen solvente que con la capacidad de gestionar reformas tributarias de forma individual, lo que resulta material y políticamente imposible.

Efectivamente, el presente capítulo relata el esfuerzo por equilibrar la estructura tributaria bonaerense en el que nos aventuramos durante nuestra breve pero intensa gestión dentro del equipo del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires en la Dirección de Planificación Tributaria hasta 2014 tras la convocatoria de Agustín Lódola desde la Dirección de Política Tributaria (DPPT) y Silvina Batakis desde la Subsecretaría de Hacienda, y el posterior reacomodamiento en la estructura que me pondría en la Dirección de la DPPT, al asumir Gabriel Esterelles la Subsecretaría de Hacienda; Lódola la respectiva de Coordinación; con Batakis en la conducción del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

Si bien la descripción detallada de la cronología de las reformas implementadas y sus fundamentos excederían la tolerancia del lector, se mencionarán algunos hitos de política tributaria que permitieron iniciar el proceso de reformas mediante la recuperación del diseño de la política tributaria a la órbita de la respectiva Dirección, escindiéndolo, pero articulándolo con la Agencia de Recaudación, mediante muy productivas mesas de trabajo. De tal forma, puede citarse un primer hito en la creación de la Dirección de Planificación, que liberó a las demás direcciones de línea, en aquel entonces denominadas Dirección de Recursos y Dirección de Legislación Tributaria, del diseño de mediano y largo plazo³ sin afectar sus primordiales tareas de estimación de recursos e interpretación y elaboración de normas, respec-

RES, Fabián; GAYA, Raúl Marcelo; GÓMEZ, Juan Carlos; MAURINO Martín; MENDOZA Mariana; REMIS Joaquín; RIESTRA, Mara; SCHIAFFINO, María Eugenia; TOBES, Marcela Luciana; TRAVERSO, Agustín Pastor; VILLA Raúl Jesús.

3 Mediante el Decreto 2605/10 se establecieron las siguientes funciones para la Dirección de Planificación Tributaria dentro de la Dirección Provincial de Política Tributaria.

tivamente, con el aporte de toda su experiencia histórica y recursos técnicos en la implementación final de las reformas.

Sin duda que tal apoyo institucional representaba una clara determinación política, a la vez que implicaba una gran responsabilidad para los equipos técnicos que, en todos los aspectos resultaron estar a la altura de las circunstancias.

Introducción

El contenido de este trabajo abundará en la descripción de algunas medidas de política tributaria llevadas adelante en el período previamente reseñado, aunque las aspiraciones de este resultarán bastante más pretenciosas.

En efecto, los hechos estilizados descriptos tienen la misión de mostrar la incidencia de los contenidos académicos, técnicos y normativos de la política tributaria en el ámbito subnacional, en la búsqueda de un acercamiento hacia una doctrina menos difusa en lo referente a los gobiernos intermedios.

Desde lo académico, aporta a la comprensión de las relaciones entre flexibilidad suficiencia y equidad de la estructura tributaria de los gobiernos subnacionales ante cambios en el ciclo o modelo económi-

ACCIONES:

- a. Proponer los lineamientos y el diseño de la política tributaria de mediano y largo plazo, a fin de poder dar cumplimiento a las necesidades presupuestarias previstas para el sector público de manera sustentable desde el punto de vista económico y social.
- b. Evaluar y proyectar los impactos sobre los recursos provinciales ante la perspectiva de escenarios cambiantes en materia económica y social (tecnológica, demográfica, natural) y diseñar las correcciones necesarias.
- c. Formular y evaluar las acciones para la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) en el marco de los compromisos de gestión anual.
- d. Planificar políticas de incentivos tributarios que propendan al desarrollo social, económico y a la equidad tributaria en la Provincia.
- e. Articular la política tributaria provincial con la establecida por otras jurisdicciones y municipios.
- f. Participar en la confección de la Ley Impositiva y la Ley de Presupuesto de la Provincia señalando y evaluando el impacto plurianual de las reformas tributarias.
- g. Asistir a la representación de la Provincia en el Organismo Fiscal Federal, ante otros organismos provinciales e interjurisdiccionales en materia de tributaria, evaluando el impacto sobre los recursos tributarios provinciales en el mediano y largo plazo.

co. Desde lo técnico, utiliza algunos hitos de política tributaria ocurridos en entre 2010 y 2014 para mostrar la necesidad de una política activa patrimonial, aportando herramientas para el diseño particular de los impuestos de potestad provincial de relación más directa con la capacidad contributiva. Finalmente, desde lo normativo, intentará mostrar la necesidad de perseguir el criterio de justicia tributaria para lograr la cohesión necesaria en transformaciones de tan fuerte percepción (responsabilidad fiscal) como las correspondientes a la tributación patrimonial, cuando esta potestad se encuentra constitucionalmente ubicada en el ámbito provincial.

Suele decirse que el “objeto de estudio” elegido por el investigador es la primera muestra de falta objetividad, y es por ello que corresponde pedir las disculpas pertinentes por no profundizar en muchos aspectos del desempeño de la Dirección que hicieron a los resultados de gran parte del manejo de lo tributario y formaron parte de las reformas y las discusiones en materia de Coparticipación; diseño de un nuevo Nomenclador de Actividades del IIB, entre otros temas que seguramente estaré pasando por alto, pero que resultaron cualitativa y cuantitativamente relevantes en los recursos de la Provincia.

El período 2010-2015 podemos resumirlo como uno de “política tributaria activa” (definición que se verá más adelante) con acento en la progresividad sobre la riqueza patrimonial y en la protección de la producción, sobre la base de cinco ejes:

1. La recuperación de la tributación sobre los ingresos brutos con el aporte creciente de sectores económicos concentrados y de los beneficiarios directos del cambio de modelo productivo, con resguardo de las PyMEs para potenciar la producción y el empleo.
2. La diferenciación de los patrimonios según su uso productivo en conjunción con la progresividad de las escalas de alícuotas sobre tales manifestaciones patrimoniales.
3. La actualización de todas las valuaciones inmuebles para lograr la exteriorización de la verdadera capacidad contributiva bonae-

rense, de forma de conseguir una progresividad efectiva en los tributos.

4. El tratamiento de tal capacidad contributiva de manera igualitaria y progresiva en cabeza de cada ciudadano.
5. La descentralización de recursos hacia los gobiernos municipales, con el fin de promover una gestión menos centralizada y más cercana a la gente.

Sin embargo, debido tanto a las posibilidades de extensión de este capítulo, como así también en honor a la coordinación con otros capítulos de la presente obra, nos ocuparemos primordialmente de los puntos 2, 3, y 4 señalados, centrándonos en la discusión de la tributación directa patrimonial que, aunque en aquel entonces aún resultaba incipiente e incluso desapercibida para aquellos que no estuvieran empapados en la materia en la Argentina pero que, aun intentándose persistir en su denostación, reviste nuevamente notoriedad a nivel mundial con las aberraciones distributivas acrecentadas tras la pandemia de COVID 19.

Como última advertencia al lector, se menciona que no debe esperarse más que la descripción de los hitos mencionados puestos en el contexto de su implementación, señalando que no se pretende evaluar las políticas que le precedieron o le sucedieron, sino tan solo explicar lo realizado bajo nuestra responsabilidad “académica”, “técnica”, y “política”, utilizando estos hechos estilizados para ayudar a “entender”, “diseñar” y “modificar”, respectivamente, la tributación en la Provincia de Buenos Aires.

De tal forma, este capítulo de la obra se organiza de la siguiente manera: una vez explicitado el “qué” se va a tratar, el resto del trabajo se ocupará de explicar el “por qué” y el “cómo” de forma de articular los objetivos con los instrumentos necesarios en la solución de un sistema tributario provincial deseable.

Para ello, en lo que sigue, dentro del “por qué”, comenzaremos con una breve introducción de lo que se espera de un sistema tributario,

luego circunscribirlo a lo posible en el contexto de los países en desarrollo (punto 2) dentro del nuevo entendimiento que se le está dando a la tributación patrimonial en el mundo (punto 3), señalando las posibilidades tributarias desde el ámbito subnacional (punto 4), para finalmente identificar la necesidad de implementación de política activa patrimonial en la Provincia de Buenos Aires (punto 5).

En una segunda parte, el “cómo”, se centrará en el tratamiento de la imposición sobre la propiedad y sus transmisiones, desde el valor de justicia en el tratamiento tributario para lograr el consenso de redistribución de la mayor carga patrimonial. De tal forma, estableciendo una dialéctica entre “igualdad”, “progresividad”, y su combinación en “equidad” del tratamiento de los hechos imponibles, las bases imponibles y las estructuras de alícuotas, se aborda “La justicia de la igualdad en el tratamiento de los hechos imponibles” en la creación del Impuesto a la Herencia e Impuesto Inmobiliario Complementario (punto 1), y “la justicia inherente en la diferenciación de los patrimonios para uso productivo, la igualdad en el tratamiento de las valuaciones fiscales, y la progresividad en la carga tributaria” (punto 2).

¿Por qué afrontar el desafío de recuperar la imposición patrimonial hacia un sistema más equitativo?

1. Una apretada noción de “sistema” tributario

La noción de **sistema tributario** surge de la necesidad de contemplar múltiples objetivos que, en consecuencia, requerirán de un conjunto armonizado de instrumentos. De esta manera la estructura de recursos fiscales debe obtener una cantidad de ingresos monetarios, que será determinada, a nivel político, al escogerse el tamaño o la intervención del sector público en la economía. Así, esta **suficiencia** recaudatoria respecto del nivel de gasto público y de las premisas de **equidad horizontal y vertical** establecidos por la sociedad, debería adaptarse a las fluctuaciones del nivel de actividad (**flexibilidad**) y obtenerse con la **mínima distorsión de los incentivos privados** previos

a la intromisión estatal, recolectando los recursos de forma **simple** para los contribuyentes y a **bajos costos para las administraciones tributarias**. Todo esto sólo podrá alcanzarse de manera aproximada, y en la medida que los recursos sean obtenidos a través de un conjunto de instrumentos coherentemente armonizados.

Sin embargo, una tributación que no altere los incentivos sólo puede lograrse mediante la aplicación de impuestos de suma fija, que en caso de montarse de manera uniforme para todos los agentes (*lump-sum tax*) atentaría contra la sustentabilidad social del tributo en términos de equidad.

Efectivamente, toda vez que la recaudación solo pueda obtenerse sobre bases tributarias determinadas ex post las “actitudes” que los contribuyentes deciden ponerle a sus “aptitudes”, el monto del impuesto podrá ser alterado (reducido) por la modificación de las primeras (disminuyendo la base imponible), lo que genera la aparición de incentivos “tributarios” privados en la asignación de los recursos económicos, que no siempre se corresponderán con la asignación social eficiente de los mismos.

En la medida que pudieran gravarse las “aptitudes” ex ante cualquiera sean las “actitudes” que los agentes económicos decidan aplicar para aprovecharlas, los problemas de eficiencia y equidad serían resueltos simultáneamente a través de la aplicación de impuestos de suma fija per cápita diferentes para cada individuo. Pero aún no nos encontramos en ese estado de desarrollo de las capacidades de predicción de las administraciones tributarias, planteándose conflictos entre los objetivos de eficiencia y equidad que, dependiendo del nivel de desarrollo de las economías en cuestión, predominarán en un sentido o en el otro.

2. La encrucijada de los países en desarrollo

Es así, como desde los países desarrollados suele entenderse que la persecución de la equidad atenta sobre la eficiencia económica y el crecimiento, mientras que los países en desarrollo aún se encuentran luchando por intentar remover las barreras al desarrollo que las trampas

de las desigualdad⁴ (no sólo de educación y otros factores productivos, sino de género, de etnia, y tantas otras formas de discriminación) plantean respecto de un mayor aprovechamiento del “recurso humano”⁵.

En consecuencia, los países en desarrollo se encuentran en una encrucijada: por un lado, se ven en la necesidad de asignar recursos para quebrar las trampas de la desigualdad que la imperfección de los mercados, y de los Estados, han esparcido sobre el tejido social, y así poder aprovechar el recurso humano para lograr el desarrollo de las capacidades; por otro lado, la recaudación deberá obtenerse (y la intervención estatal en general habrá de lograrse) con la menor interferencia posible en los incentivos a la inversión, para lograr reducir la brecha de crecimiento respecto de las sociedades más desarrolladas.

En la mayoría de las experiencias de América Latina, las fuentes “subjetivas” de recaudación sobre ingresos y patrimonios no aportan una proporción necesaria de recursos, lográndose la **suficiencia** recaudatoria a través de la carga sobre transacciones, y cuyo abuso en conjunción con la aplicación de regímenes simplificados que omiten consideraciones sobre la situación particular de los contribuyentes y/o del balance global de negocios, privilegian el objetivo recaudatorio a costa de las premisas respecto de la **neutralidad, la equidad o la flexibilidad de la tributación**. A su vez, estas causales de largo plazo suelen verse acompañadas de emergencias presupuestarias que

4 CEPAL (2018), “La ineficiencia de la desigualdad”. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43566/1/S1800302_es.pdf

5 En el análisis de igualdad de oportunidades que desarrolla Amartya Sen, señala que puede resultar insuficiente observar la desigualdad ya sea en ingreso, riqueza, consumo o utilidades, para luego realizar un juicio respecto de si la situación es o no equitativa. Se necesita información adicional respecto a las circunstancias que dieron lugar a dicha distribución. Una cierta distribución debe considerarse equitativa si es el resultado de elecciones de individuos informados, que, al momento de elegir, enfrentaban “el mismo conjunto de elecciones” con “igualdad de capacidades”. Aún si los individuos enfrentaran igualdad de oportunidades (entendidas como el conjunto de circunstancias que afectan los resultados de las personas, pero que no dependen de su esfuerzo o decisión y por lo tanto están fuera de su control), ellos debieran poder contar con una dotación inicial de capacidades que les permitieran aprovecharlas, para que el concepto de igualdad de oportunidades pudiera resultar en igualdad de posibilidades de desarrollarse y alcanzar igual bienestar.

no puedan ser resueltas en el corto plazo mediante el endeudamiento a tasas sustentables, creándose fuentes de recursos extraordinarias⁶ de difícil remoción en la medida que los cambios necesarios para ello requieren avances estructurales de décadas de esfuerzo.

3. El estado del arte en la evaluación de la imposición patrimonial⁷

Tradicionalmente se le reconoce como ventaja respecto de los impuestos sobre los ingresos de capital, que los gravámenes sobre la riqueza permiten captar el flujo de bienestar de los poseedores de los bienes que no generan flujos de ingresos por no considerarse capitales productivos (como es el caso de las obras de arte, o de aquellos que siéndolo no son asignados a la producción, como tierras o inmuebles de consumo propio), de esta manera, se constituye en un incentivo al uso productivo de los patrimonios ociosos. Es decir, aunque pueda mostrarse una alícuota teórica equivalente entre el impuesto sobre los ingresos del capital y el que grava el stock de riqueza para una determinada tasa normal de rendimiento, el impuesto sobre el patrimonio neto grava la renta potencial independientemente de su realización en la práctica, y actúa como un impuesto presuntivo del rendimiento normal de largo plazo de tal riqueza. Adicionalmente, en comparación con la imposición sobre los ingresos (incluidos los del capital), una diferencia clave es que el impuesto sobre el patrimonio se recauda sobre la base de lo devengado en la medida que se actualicen regularmente las valuaciones fiscales, por lo que presenta una ventaja respecto de los impuestos a las ganancias de capital en cuanto a la

6 Ver Cetrángolo, O., J. C. Gómez Sabaini y P. Velasco. (2012). “Los caminos alternativos elegidos para aumentar el nivel de carga tributaria en los países de la región”. Washington D.C.: BID. Documento mimeografiado.

Tobes y Velasco (2024), “Impuestos heterodoxos y la supremacía de la suficiencia fiscal en el sistema tributario” en *Tributación para el desarrollo en América Latina. Ensayos en homenaje a Juan Carlos Gómez Sabaini (1938-2021)*. Editorial EUDEBA, Bs. As.

7 Un análisis más extenso puede encontrarse en Velasco (2024) “Imposición directa sobre la riqueza: consensos en el nuevo contexto político y económico mundial” en *Tributación para el desarrollo en América Latina. Ensayos en homenaje a Juan Carlos Gómez Sabaini (1938-2021)*. Editorial EUDEBA, Bs. As.

inexistencia del “efecto encierro” (*lock-in effects*) y sus posibles ineficiencias en la asignación de los patrimonios⁸.

Por otra parte, la doctrina señala que la imposición patrimonial atenta en el corto plazo contra las inversiones de larga maduración, al gravarse solo los rendimientos normales aun en presencia de ganancias extraordinarias. Dentro de las fluctuaciones del corto plazo, el gravamen sobre el patrimonio representará una tasa efectiva menor para los patrimonios de rendimientos mayores a los normales y viceversa, lo que constituye un problema de equidad (hasta tanto los valores del capital ajusten a los de los rendimientos) y de eficiencia provocando alteraciones en las decisiones de consumo (precisamente, al gravar el rendimiento normal de la riqueza en lugar del extraordinario) y esto podría hacer que se produzcan mayores acumulaciones de riqueza por parte de los individuos más productivos (Fagereng et al., 2016)⁹. Sin embargo, es probable que a largo plazo se relativicen los efectos negativos sobre el espíritu empresarial y la asunción de riesgos, aún más cuando los activos comerciales a menudo se excluyen de la base del impuesto sobre el patrimonio.

Pero en la actualidad, nuevas evidencias aportaron otros aspectos de incidencia de la tributación patrimonial, provocando un renovado interés por recuperar la imposición patrimonial en la mayor parte de los países desarrollados mostrándose una reflexión o cambio de paradigma fundado en diversos aspectos.

8 Una alternativa podría ser el impuesto a la acumulación de riqueza (también denominado impuesto sobre el valor de mercado) que grava solo los cambios en la riqueza de los hogares en virtud de un impuesto sobre el capital o la acumulación de riqueza sobre la base de lo devengado. Como opción, podría diseñarse el impuesto a la riqueza neta como un impuesto mínimo que sea acreditable contra cualquier impuesto sobre ganancias de capital y/o rentas. De esta manera, el impuesto sobre el patrimonio que gravaría el rendimiento normal de la inversión se combinaría con un impuesto sobre las ganancias del capital (a través del pago a cuenta) para evitar la doble imposición del rendimiento normal del ahorro. OECD (2018). *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, OECD Publishing, París: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264290303-en>.

9 Fagereng, A., Guiso, L., Malacrino, D. y L. Pistaferri (2016). “Heterogeneity and Persistence in Returns to Wealth”, NBER Working Paper Series, N° 22822.

En primer lugar, desde lo empírico, la evidencia de un aumento en la concentración de los ingresos y la riqueza ya no se entienden de forma separada y estática, sino que se reconoce que la riqueza es capaz de reproducir su propia riqueza, y que las sucesiones pueden perpetuar y profundizar esa concentración. Este nuevo punto de vista contrasta con la visión acerca de que, ante la mayor concentración de la riqueza respecto de los ingresos, bastaba con gravar de manera proporcional y reducida la propiedad para mejorar progresividad del sistema tributario, en una interpretación estática de concentración de la riqueza¹⁰.

En segundo lugar, en lo que respecta a lo académico, objeciones respecto del teorema de Atkinson-Stiglitz (1976)¹¹, con la evidencia aportada por Saez (2002)¹² acerca de la existencia de correlación entre la productividad laboral y la propensión al ahorro, que se contrapone al supuesto de preferencias idénticas en el consumo, Diamond y Saez (2011)¹³ concluyen que, si el ahorro y la habilidad están correlacionadas, gravar el ingreso de capital alivia el *trade-off* entre eficiencia y equidad, a lo que Gerritsen *et al.* (2020)¹⁴ agregan la existencia de argumentos racionales a gravar los ingresos de capital cuando existen diferencias en las tasas de rendimiento del ahorro de los individuos de mayor riqueza y los de menor.

10 OECD (2021). Inheritance Taxation in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies, OECD Publishing, París: <https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>

11 Atkinson, A. y Stiglitz, J. (1976). "The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation", *Journal of Public Economics* 6, pp. 55-75. En síntesis, este *paper* señala que los individuos solo difieren en su productividad del trabajo, que dio lugar a que una amplia rama de la literatura haya denostado la imposición sobre los ingresos de capital, sino que solo debieran atacarse esas heterogeneidades a través de la imposición sobre los ingresos del trabajo, y así evitar la reasignación de recursos entre consumo y ahorro que provoca la imposición sobre los ingresos del ahorro.

12 Saez, E. (2002). "The Desirability of Commodity Taxation Under Non-Linear Income Taxation and Heterogeneous Tastes", *Journal of Public Economics*, 83, pp. 217-230.

13 Diamond, P. A. y Saez, E. (2001). "The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations", *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 25, N° 4 (2011), pp. 165-190.

14 Gerritsen, A., B. Jacobs, A. Rusu y K. Spiritus (2020). "Optimal Taxation of Capital Income with Heterogeneous Rates of Return", Working Paper, Erasmus University Rotterdam. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/229658/1/20038.pdf>

Un tercer argumento se relaciona con la existencia de correlación entre el poder político y el económico en la evolución de las instituciones democráticas nacionales y de los organismos internacionales, donde se advierten mecanismos tributarios de protección de la acumulación que habrían ayudado en el pasado a la eliminación de los impuestos sobre la riqueza en los países occidentales. Debido a que la propensión marginal a ahorrar se muestra creciente con el ingreso, la acumulación de riqueza permite inversiones que generan ingresos que refuerzan la acumulación de riqueza y permiten realizar inversiones más riesgosas y sofisticadas, que generan mayores tasas de rendimiento. A la vez, la riqueza permite acceder a préstamos para apalancar inversiones de mayor envergadura y, desde el punto de vista político, permite acceder a mayor poder, y a mayores oportunidades de acumulación. De tal manera, la riqueza tenderá a acumularse en ausencia de regulación a través de impuestos (OECD, 2018).

Por último, el modelo de la competencia tributaria internacional ha dejado de ser el paradigma de regulación de la eficiencia y contención del tamaño de los Estados en absoluta desconexión de la política de apertura de capitales y de la existencia de paraísos fiscales. Esta competencia tributaria en un contexto de infinita movilidad de capitales permitió el desacople de las inversiones contables respecto de las inversiones reales que, a través de jurisdicciones de baja o nula tributación, permitieron incrementar la elusión y evasión generando preocupación aún en los países más grandes y atractivos para la inmigración de Inversión Extranjera Directa.

De esta forma, las preocupaciones derivaron en un proceso de armonización internacional empezando por la profundización del intercambio de información, para proseguir con represalias para las jurisdicciones de baja tributación, y finalmente en la disposición a renunciar a la propia soberanía tributaria individual hasta anunciar acuerdos para la introducción del impuesto mínimo global¹⁵ en diciembre 2021.

15 Véase <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>

4. Posibilidades tributarias en el ámbito provincial

Como en todas las decisiones de política, las “determinaciones” en la persecución o alejamiento de las características que la doctrina establece como deseables, estarán circunscriptas a las posibilidades que los “determinantes” de la política tributaria permitan desde la cohesión social: la dotación de recursos y su modelo de aprovechamiento en términos económicos, la administración tributaria y su relación hacia y desde los contribuyentes, y las potestades de cada nivel jurisdiccional en el territorio que la Constitución Nacional y los diversos pactos fiscales establecieron para el modelo de federalismo fiscal vigente.

No obstante, estos determinantes no tienen por qué resultar estáticos, sino que representan tanto la frontera de las decisiones en el marco vigente, como también la principal responsabilidad de la clase política de lograr su ampliación o transformación en el mediano y el largo plazo.

Existe una profusa literatura que analiza el dilema existente en la persecución de la eficiencia y la equidad, que resulta la base de la doctrina del federalismo fiscal en la distribución deseable de las potestades gasto y tributación entre dos niveles de gobierno: Central vs Sub Nacionales. Esta doctrina concluye que la rama de “asignación de recursos” (eficiencia) debiera ser atendida por los niveles inferiores de gobierno, manteniéndose en el gobierno central la responsabilidad de la “estabilización” y la “redistribución del ingreso”. Sin embargo, resulta difícil extraer conclusiones respecto del rol esperado para los gobiernos intermedios, dejando con pocas definiciones teóricas gran parte de la inversión social del Sector Público argentino, como también la tributación sobre la riqueza a través de las manifestaciones patrimoniales de potestad provincial.

El presente trabajo intenta abordar una parte del estudio de estos gobiernos intermedios, con las particularidades del federalismo argentino en materia tributaria y sus implicancias respecto de la estructura de recaudación resultante a nivel provincial, utilizando el período de gestión en el que nos ha tocado aventurarnos para contextualizar y ejemplificar estos dilemas y sus propuestas de abordaje.

5. Política tributaria activa y pasiva: su incumbencia en el ámbito provincial

Como ya nos tiene acostumbrados en Argentina la alta “nominalidad” de la evolución de los recursos tributarios, el análisis dinámico demuestra que la pasividad en la política tributaria lleva a un inexorable crecimiento de la participación de impuestos de bases imponibles flexibles. En este tipo de contextos, la mencionada pasividad constituye una decisión de política tributaria.

Como ejemplo, en el nivel nacional, el Impuesto a las Ganancias y más fuertemente su componente sobre rentas de personas físicas¹⁶, el crecimiento económico nominal lleva a un incremento de la recaudación del tributo no sólo por el aumento de su base imponible, sino también por la alta elasticidad de su recaudación respecto de esa base, determinada por escalas de alícuotas progresivas. Estas particularidades no sólo le dan el carácter de financiador y estabilizador automático macroeconómico, sino que a su vez resultan en un aumento de su participación dentro del sistema tributario y su consecuente incidencia distributiva¹⁷.

Por su parte, en los gravámenes provinciales sobre los patrimonios, existe poco margen de ajuste automático respecto de la evolución de la economía, requiriéndose de un gran consenso político no sólo para incrementar su participación en la estructura tributaria, sino incluso para mantenerla.

Como resultado, a nivel provincial no sólo persiste el dilema de eficiencia versus equidad en la tributación sobre la actividad económica, sino que además se explicita una relación incompleta y partida

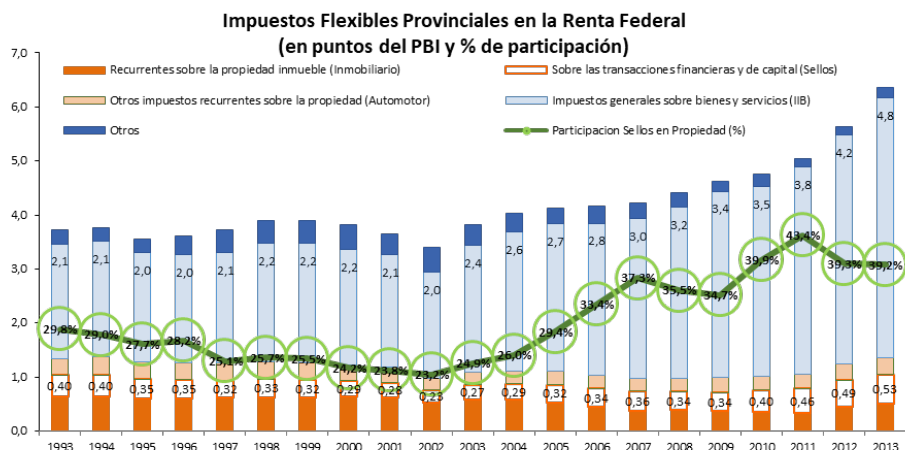
16 Aunque también recientemente sobre las sociedades de la implementación de escalas crecientes desde la sanción de la ley 27630.

17 Una serie de estudios respecto de estos efectos en Ganancias puede verse en Velasco (2007). <http://www.aaep.org.ar/anales/works/works2007/velasco.pdf>; Lódola, Velasco, Puig, Tobes (2016), “Explorando la imposición única a los ingresos en la Argentina”. <https://drive.google.com/file/d/0B2z4GWTkMUrWS0kzLVY0S1VXVVU/> Velasco, 2017 CEFED “Una reforma plagada de ganancias pero con pocos cambios sobre los ingresos”. También disponible en <https://periferiaactiva.files.wordpress.com/2020/04/una-reforma-plagada-de-ganancias.pdf>

entre la flexibilidad y la equidad tributarias, con mayor relevancia que a nivel central. A diferencia de lo manifestado en el impuesto a las ganancias, los impuestos provinciales manifiestan fortalezas divorciadas en sus elasticidades de bases y alícuotas. Mientras que en los impuestos con alta elasticidad de su base imponible respecto del nivel de actividad se observan estructuras de alícuotas mayormente lineales (Impuesto sobre los Ingresos Brutos -IIB- y Sellos), aquellos tributos con alta elasticidad de su recaudación respecto de su base imponible debido a sus alícuotas progresivas (Inmobiliario e Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes) requieren en gran parte de ajustes de su base imponible de manera ad-hoc mediante revalúo.

El siguiente gráfico muestra lo elocuente del diagnóstico planteado para el total de provincias, evidenciando el incremento de participación del IIB en la presión tributaria del consolidado, como así también el aumento de Sellos dentro de la estructura de impuestos sobre la propiedad¹⁸ a partir del quiebre de nominalidad producido a partir de 2002, que permite partir en dos mitades claramente diferenciadas los primeros 20 años de disponibilidad consolidada de tributos provinciales publicada desde la órbita del Ministerio de Economía de la Nación.

18 Una discusión profunda sobre la concepción y naturaleza del impuesto de Sellos y su incidencia distributiva puede consultarse en Tobes M. Luciana y Velasco, Pedro I. (2012). Incidencia del Impuesto de Sellos en la Provincia de Buenos Aires. 45 Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas. FCE-UNC.



Fuente. Elaboración propia sobre la base de datos de la DNIAP.

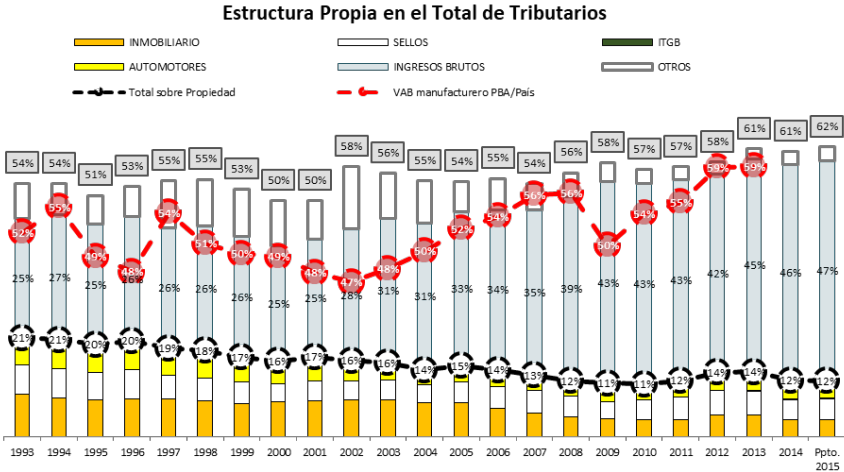
El caso del Impuesto Automotor, dada la revaluación automática atada a las valuaciones de las compañías de seguro, capitaliza parte de las modificaciones en el nivel de actividad y capacidad adquisitiva de los consumos durables, por lo que la política tributaria de alícuotas crecientes logra incrementar su recaudación más que proporcionalmente la actualización de su base si no se atenúan las alícuotas o se aumentan los valores de sus tramos (es decir que goza de recaudación creciente ante política tributaria pasiva).

Estas relaciones deben tenerse en cuenta al momento del diseño de la política tributaria porque la pasividad en dicho contexto tiene incidencia regresiva al incrementar la participación de la imposición indirecta provincial.

En el caso de nuestra provincia, este efecto de nominalidad cobra una particular importancia pues a la evolución de los precios a la que está sometido el conjunto de las bases imponibles provinciales, debe agregarse la enorme participación en el Valor Agregado Industrial que la producción bonaerense representa en el PBI. En consecuencia,

la reversión del modelo económico hacia el fomento de la producción y el mercado interno provocado por la salida de la Convertibilidad manifestaron principalmente una gran incidencia sobre la base imponible del IIB, aunque también del Impuesto de Sellos, capaces de opacar los esfuerzos de política tributaria hacia la recuperación de la imposición directa provincial, mencionada en la introducción.

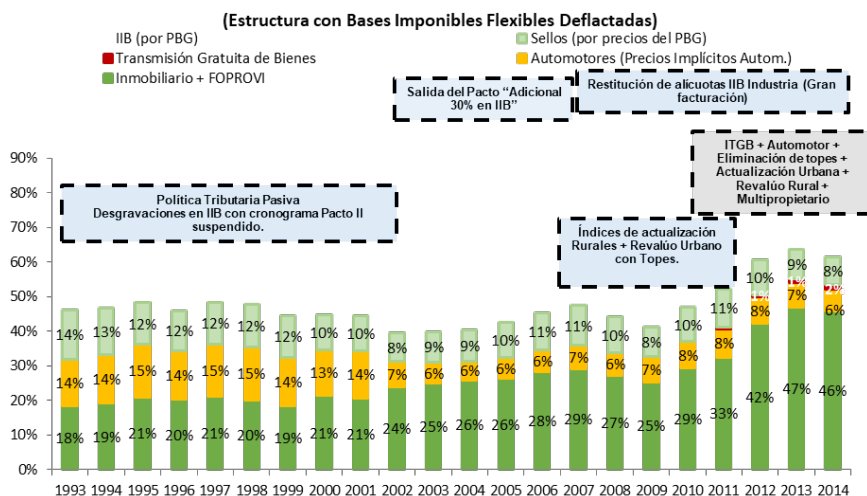
Ese cambio en la estructura de la actividad económica nacional permitió a la Provincia sustituir la pérdida de valor real del congelamiento en \$650 millones desde 1995 del Fondo del Conurbano y así mantener la correspondencia fiscal de su recursos propios por encima del 55% desde 2003, alcanzando más del 61% en los años 2013, 2014 y 2015.



Fuente. Elaboración propia sobre la base de datos de la DPPT de la PBA e INDEC.

De tal forma, a los fines de mostrar a modo de referencia de la incidencia de los esfuerzos de política tributaria del período de protagonismo del equipo de la Secretaría de Hacienda y el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, se muestra la estructura tributaria propia bonaerense deflactada por los principales indicadores de nominalidad de cada una de las bases imponibles respectivas.

De tal forma, se señalan los principales hechos tributarios estilizados desde 1993 para contextualizar el cambio de ciclo de política tributaria provincial pasiva hacia la activa en el intento de recuperar parte de la equidad del sistema tributario.



Fuente. Elaboración propia sobre la base de datos de la DPPT-PBA e INDEC.

De tal forma, cuando se elimina el efecto nominalidad dentro de la estructura tributaria provincial de los impuestos propios, puede observarse una política tributaria concentrada en el incremento de la participación de la imposición patrimonial.

En síntesis, los principios doctrinarios de la imposición óptima y los de las teorías del federalismo fiscal, se encuentran en continuo conflicto con la estructura económica de la Provincia y sus potestades tributarias acordadas desde la conformación de la federación, de forma tal que la pasividad tributaria representa una decisión política hacia la inequidad del sistema tributario. He aquí la más resumida de las síntesis respecto del “¿por qué?”.

Pero a su vez, parafraseando a un ex ministro de economía bonaerense, la fuerte participación de la imposición indirecta sobre la actividad (IIB) como así también la indirecta sobre la propiedad (Sellos), conlleva al “dilema de la gotera” en el que cuando no llueve no hace falta subirse al techo a repararlo, mientras que cuando llueve resulta mucho más difícil la tarea, por lo que suele dejársela para cuando el tiempo mejore. En un contexto de desactualización de las bases imponibles del impuesto inmobiliario, el costo político de su recuperación resulta mucho mayor que el rendimiento recaudatorio que es posible obtener ante la necesidad, generalmente urgente de recursos, de forma que el falso pragmatismo cortoplacista suele recomendar subir “algún puntito” de alícuotas de aquellos tributos indirectos mencionados como la solución inteligente para solución la gotera durante la lluvia. Es decir, la tarea del intento de recuperar la estructura patrimonial de la tributación bonaerense requirió de una gran convicción del Poder Ejecutivo provincial, y lograr mantenerlo en los períodos álgidos de fuertes presiones sectoriales y mediáticas; como así también de la valentía de los diputados y senadores provinciales que en ocasión de la implementación del revalúo rural fueron explícitamente amenazados en una Legislatura sitiada. Si bien es cierto que la coyuntura de la política nacional minimizó todos estos esfuerzos, es oportuno en esta obra también homenajear semejante convicción y confianza en los equipos técnicos que la presentación a la legislatura de estos hitos de la política tributaria de la Provincia, y su discusión legislativa, representaron de parte de las autoridades políticas de entonces.

¿Cómo afrontar el desafío de recuperar la imposición patrimonial hacia un sistema más equitativo?

Suelen generalmente utilizarse los conceptos de “igualdad”, “equidad” y “justicia” en un mismo plano para señalar valoraciones deseables dentro del sistema tributario. Pero mientras la “igualdad” tiene connotaciones inequívocas respecto de su significado, prácticamente matemático; existen ocasiones en las que esa igualdad no coincide con

el valor de “justicia” que lleva a los ciudadanos a estar dispuestos a sacrificar recursos propios para lograr mejorar el bien común. Es entonces, cuando el concepto de “equidad” aparece para rellenar esas situaciones deseadas en las que la desigualdad en ciertos tratamiento resulta más justo que el tratamiento igualitario.

Como se mencionó en la introducción del presente documento, es en el tratamiento de las “aptitudes” con independencia de las “actitudes”, donde cualquier tributación sobre las primeras resultará sin alteraciones de los incentivos a la creación de riqueza. Pero muy a pesar del rechazo que los economistas podamos tener hacia la explicación de juicios de valor, en la inmensa mayoría de los países, se elige gravar las mayores “aptitudes” de forma proporcionalmente mayor asumiendo los costos de eficiencia que ello pudiera acarrear, pues la contribución al bien común así parece justificarlo, aun cuando pudieran tratarse igualitariamente las “aptitudes” de los contribuyentes independientemente de las “actitudes” que estos quisieran aportarle. Es entonces donde la “equidad” tributaria en la mayoría de las ocasiones está relacionada con la “progresividad” de las cargas.

Sin embargo, la progresividad tributaria sólo resultará justa en la medida que se aplique sobre la verdadera aptitud del contribuyente, que en términos tributarios respondería a todas las manifestaciones de capacidad contributiva ex-ante las “actitudes”. En consecuencia, se requiere un esfuerzo por acercar el tratamiento de la riqueza en forma completa en cabeza del contribuyente, más aun, tratándose desde la potestad de impuestos provinciales. Efectivamente, se requerirá de un empuje adicional de coordinación federal a los fines de lograr una verdadera progresividad sobre los habitantes del país, no sólo para defender la equidad en el tratamiento en todo el territorio, sino para evitar que la elusión y la evasión corrompan en la práctica los esfuerzos de la legislación¹⁹.

19 En parte, cierta coordinación puede lograrse desde el diseño de los propios impuestos, como se observa en el ITGB implementado en la Provincia que permite e invita a un impuesto federal articulado, pero sin duda que existen otros que requieren de una coordinación explícita, como en materia de valuaciones fiscales, donde se encuentran

Un mayor esfuerzo explícito a través de una más equitativa estructura tributaria requiere de muchos más fundamentos que los incrementos recaudatorios ocultos en los impuestos indirectos. Se necesita convencer a los contribuyentes que los objetivos colectivos se basan en el esfuerzo de cada uno, y asegurarles que dicho sacrificio se distribuirá de manera justa. Así, se aumentaron los esmeros en explicar la coherencia entre objetivos e instrumentos de cada proyecto de ley impositiva, desde aquella votada por unanimidad en 2010 para el período fiscal 2011, hasta la correspondiente para el período fiscal 2015²⁰. Sin embargo, no siempre la oportunidad política para dar una discusión resulta estar alineada con los fundamentos de mediano y largo plazo perseguidos, y es por ello que el presente capítulo se encarga de explicitar estos últimos en el orden de su coherencia instrumental a pesar de que los mismos puedan también encontrarse en la cronología de las leyes tributarias anteriormente citadas al pie.

Por tanto, luego de esta introducción acerca de los “fundamentos” del cómo, pasaremos al “cómo”, propiamente dicho. Así, en principio veremos el cómo se logró la justicia de igualar el tratamiento de los hechos imposables en el impuesto a la herencia y el inmobiliario complementario; posteriormente, también se abordará la justicia de igualar el valor fiscal para igual aptitud de la tierra con el fin de asegurar igualdad del tratamiento dentro de cada planta inmobiliaria; y finalmente, también la justicia que representa romper con el tratamiento igualitario de las alícuotas, una vez que se verifican aquellas dos

avances, al menos en las intenciones, desde la creación del Organismo Federal de Valuaciones de Inmuebles (OFEVI).

20 Pueden consultarse algunos fundamentos de las reformas anuales sometidas a discusión:

<https://normas.gba.gob.ar/documentos/0ZYWEhzV.html> (2011)

<https://normas.gba.gob.ar/documentos/BlWOOCXx.html> (2012)

<https://normas.gba.gob.ar/documentos/VR5ewCbB.html> (Revalúo 2012, fundamentos)

<https://intranet.hcdiputados-ba.gov.ar/refleg/fl14394.htm> (2013, fundamentos)

https://www.ec.gba.gov.ar/areas/hacienda/PolTributaria/Normativas/ley_impositiva_2014.pdf

https://www.ec.gba.gov.ar/areas/hacienda/PolTributaria/Normativas/ley_impositiva_2015.pdf

premisas anteriores, para imprimir una progresividad lo más cercana posible a lo entendido como “equidad” tributaria.

1. La justicia de la igualdad en el tratamiento de los hechos impositivos. Impuesto a la Herencia e Impuesto Inmobiliario Complementario

La reintroducción del impuesto a la herencia en la esfera bonaerense

En primer lugar, debe hacerse referencia a que la configuración del tributo finalmente reintroducido a partir de 2011 aparece como oportunidad de la imposibilidad práctica de la efectiva aplicación del impuesto votado en 2009 en la Ley 14044. Efectivamente, esta ley respetaba el espíritu progresivo y el aporte al sostenimiento del Fondo Provincial de Educación, con un alcance amplio en el que se contemplaban todos los enriquecimientos gratuitos de sujetos domiciliados en la provincia. Sin embargo, en esa configuración, la ley 14044 reemplazaba la modalidad tradicional de mínimo no imponible por un mínimo exento de \$3 millones del patrimonio del causante. En consecuencia, como la materia imponible se constituía por el enriquecimiento subjetivo (hijuela), mientras que el mínimo exento se aplicaba sobre el patrimonio total hereditario (que no constituía la base del impuesto) no podía establecerse en la práctica un monto del tributo²¹. Esta situación no podía ser resuelta por la vía reglamentaria del Decreto, por lo que se hacía necesario la presentación de un nuevo proyecto de ley²², y con ello, la oportunidad de revisar el diseño.

Sobre esta experiencia, la ley 14200 estableció que el gravamen se aplicara sobre todo enriquecimiento patrimonial a título gratuito,

21 Por otra parte, al ser aplicada esta exención sobre el total de la transmisión generaba inequidades horizontales entre herederos de similares patrimonios originales. Existen antecedentes de inconstitucionalidad desde la Suprema Corte sobre hechos de esta naturaleza (fallo 176:339 en el cual se citan otros fallos, si bien algunos con disidencias), en los que se invoca la violación del artículo 16 de la Constitución Nacional, en cuanto a la igualdad de todos los herederos.

22 Solicitándose además por la autoridad recaudatoria de la provincia, la extinción de pleno derecho de las obligaciones generadas durante la vigencia de esa ley, ante la imposibilidad de cambiar las condiciones del tributo de manera retroactiva.

determinándose entonces la materia imponible como el aumento de riqueza que se hubiera producido sin contraprestaciones de parte del beneficiario, constituyéndose el hecho imponible en el momento de la transmisión.

El mecanismo de coordinación interjurisdiccional establecido con el criterio de patrimonio mundial, permitía aplicar fehacientemente un impuesto global y personal, alcanzándose la totalidad de los bienes recibidos por el beneficiario domiciliado en la provincia, con independencia del lugar de radicación de los bienes, y permitiendo la aplicación del pago a cuenta de impuestos análogos aplicados por otras jurisdicciones²³. De esta manera, los sujetos quedarían gravados a la alícuota bonaerense independientemente de la radicación de los bienes, mientras que los sujetos domiciliados en otros estados pagarían a Buenos Aires lo correspondiente a los bienes situados en su territorio²⁴. Se trata de un mecanismo local y unilateral de coordinación fiscal, a través del “*tax credit*”, en virtud del cual se otorga un crédito limitado por impuesto pagado en otras jurisdicciones no sólo provinciales sino también, claro está, Estados Nacionales. Por lo cual, las mismas regulaciones provinciales prevén (a los efectos de atemperar la carga fiscal de los contribuyentes) la posible implementación del tributo no sólo por un Estado par sino también por parte del Estado nacional²⁵.

23 Bajo la Ley 14044, si el beneficiario de la herencia se domiciliaba en la jurisdicción, debía pagar por la totalidad de los bienes heredados a no ser que tales bienes estuvieran gravados en otra jurisdicción, en cuyo caso resultaban eximidos de la obligación bonaerense. De esta manera, el sujeto domiciliado en Buenos Aires no tributaba a la alícuota correspondiente al total de su porción hereditaria, sino a la resultante de una ponderación de las alícuotas aplicadas en diversas jurisdicciones, pudiendo inclusive no pagar el impuesto en ocasión de estar sus bienes situados en una jurisdicción que los eximiera, creándose incentivos a planificar las donaciones o herencias sobre bienes situados en jurisdicciones exentas.

24 De esta manera, se reducen incentivos a la elusión por parte de los contribuyentes a través del cambio de domicilio, como así también los de las demás jurisdicciones a atraer contribuyentes bonaerenses mediante la exención o no aplicación del gravamen.

25 Debe mencionarse que el mecanismo de *tax credit* resulta eficiente en su aplicación unilateral, en la medida que los territorios resulten mutuamente excluyentes, pues de lo contrario deberá explicitarse algún acuerdo de dominancia legislativa para evitar la indeterminación en el sentido del flujo de recaudación, desde la provincia a la nación y

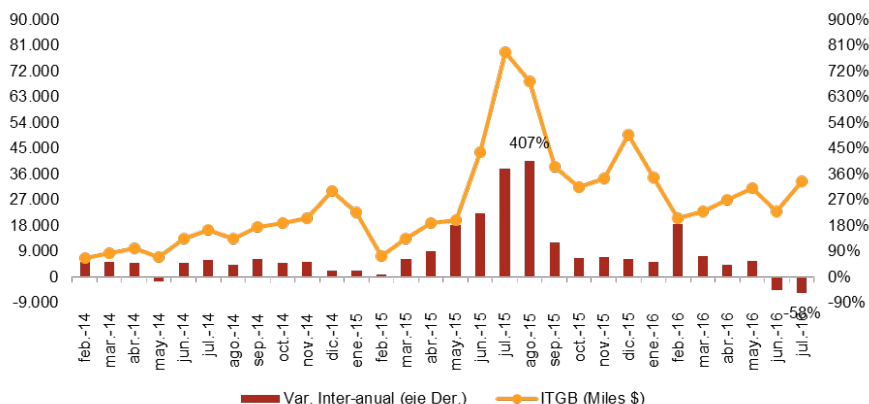
El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, con sus justificaciones teóricas más fuertes basadas en los legados hereditarios, resulta un instrumento eficaz hacia el logro de la equidad horizontal en el tratamiento de la capacidad contributiva cuando el sistema tributario se posa sobre la renta como indicador del bienestar a través del consumo potencial. En efecto, desde el punto de vista del beneficiario, el enriquecimiento patrimonial producido por la transferencia de riqueza recibida a título gratuito puede ser considerado alternativamente tanto como posible objeto de un impuesto a la renta de base amplia, como del impuesto al patrimonio transferido (*mortis causa* o por *actos inter vivos*). Sin embargo, debido a las dificultades para establecer el período de devengamiento de tal riqueza, como así también la falta de habitualidad de estas transferencias, suele excluirse a las transmisiones gratuitas del impuesto a la renta del período anual.

Este impuesto, en su histórico afán de redistribución de oportunidades (ver Lóloda y Velasco 2011)²⁶, recae sobre la regulación establecida por el Código Civil y Comercial (o su equivalente en otras regiones del planeta), por lo que resulta sumamente sensible a los cambios producidos en la legislación de fondo que regula dichas transmisiones, y, en consecuencia, en la concepción de las relaciones económicas dentro de la familia y con el Estado.

Puede señalarse como ejemplo la evolución de la recaudación del impuesto en la Provincia en el período de discusión y de modificación del CCC en Argentina a mediados de la década pasada, cuando a través de artículos 1542 a 1573, se establece “la aceptación” como requisito esencial de la donación, a diferencia de la regulación anterior.

viceversa. Para un examen de las distintas posibilidades de coordinación y propuestas de armonización del ITGB para Argentina Ver: Velasco (2019) “Impuesto a la transmisión gratuita de bienes. Hacia la federalización de la igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional” <http://fcece.org.ar/transmision-gratuita-de-bienes/>
26 Lóloda, A. y Velasco, P (2011) “El impuesto a la transmisión gratuita de bienes. Su reincorporación en la Provincia como instrumento eficiente en la búsqueda de la igualdad de oportunidades”. Cuadernos de Economía de la Provincia de Buenos Aires N° 78. <https://estudioseconomicos.ec.gba.gov.ar/portfolio-item/cuadernos-de-economia-no-44/>

Evolución ITGB PBA en los alrededores de la modificación del CCC



Fuente. Elaboración propia sobre la base de datos de DPPT-PBA.

La experiencia internacional muestra que pueden encontrarse diversas alternativas de impuestos hereditarios. Así, en relación con la imposición a las herencias, según se trate de un impuesto sobre el patrimonio hereditario o sobre la herencia recibida, se estará en presencia respectivamente de un tributo de tipo “real”, o bien uno “personal” que grava las hijuelas contemplando las características individuales o familiares del sujeto beneficiado²⁷.

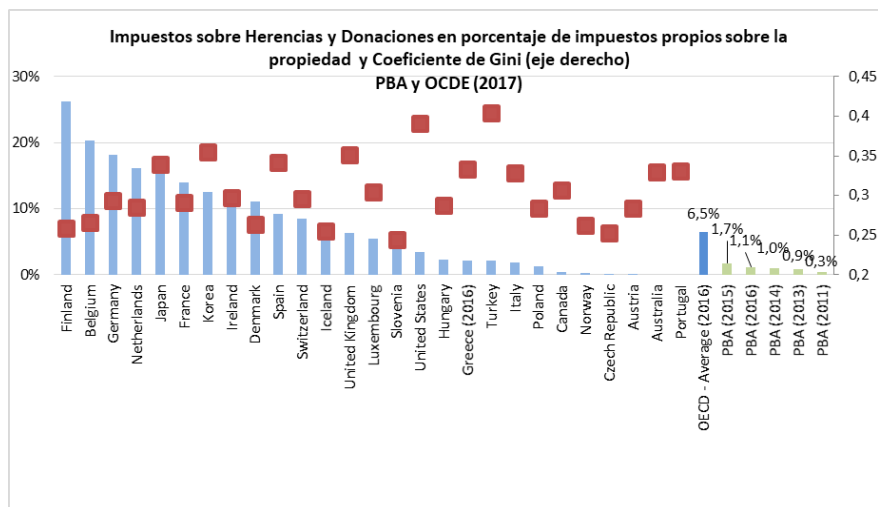
²⁷ El impuesto al acervo sucesorio total: constituye un impuesto de tipo real, considerando la capacidad contributiva de los beneficiarios de manera imperfecta al recaer sobre la totalidad del patrimonio hereditario del causante en lugar del beneficiario. Ejemplos: EE.UU. (Federal) y el Reino Unido.

El impuesto a las hijuelas: suele clasificarse como personal, por la referencia a la parte del haber sucesorio que recibe cada heredero, aunque para serlo en un sentido estricto, debería considerar la riqueza inicial del contribuyente, como lo hiciera el impuesto existente en España para ciertas comunidades autónomas (Ver Lódola y Velasco 2011). Finalmente, una modalidad menos habitual pero que forma parte del debate teórico, es el impuesto a la aceptación (*accessions tax*) en el que la materia imponible está compuesta por las transferencias que recibe una misma persona a lo largo de toda su vida, independientemente del causante, constituyéndose como la forma más amplia y progresiva en la medida que su progresividad no se determina en cada transmisión, sino en todas aquellas recibidas.

Helmuth y Pierre (2003)²⁸ en su amplia investigación internacional en el tributo, señalan que el impuesto sobre el acervo hereditario refleja un concepto de la familia y del Estado muy diferente del que regula el impuesto a las hijuelas. Mientras en el primero se encuentra en contextos donde socialmente se acepta una combinación de libertad de legar y un impuesto de tipo real sobre los bienes, con alícuota relativamente baja (un mero complemento del “impuesto de sellos”); el impuesto a la hijuela se encuentra presente donde el Estado limita a los padres para hacer transferencias compensatorias dentro de la familia (derecho codificado) y además la riqueza interfamiliar varía enormemente, implicando la necesidad de alícuotas más altas con objetivos de redistribución.

El siguiente gráfico no sólo muestra la presencia de este impuesto en la gran mayoría de los países desarrollados, sino que también exhibe cierta correlación entre la participación del tributo en el total de la tributación patrimonial y la reducción del Coeficiente de Gini que, aunque no pretenda demostrar causalidad, podría, al menos señalar que estos países se preocupan por la redistribución, o que aun no teniendo problemas distributivos de todas formas eligen obtener los recursos desde este tributo.

28 Helmuth, C. y Pierre, P. (2003): “Wealth Transfer Taxation: A Survey”. Cesifo Working Paper. N° 1061. Category 1: Public Finance.



Fuente: Elaboración propia sobre la base de DPPT-PBA y Cepal STAT

De esta manera, la elección del diseño (personal, global y progresivo) establecido en la Provincia representa un acercamiento hacia la equidad horizontal en el tratamiento de los enriquecimientos, pero también un acierto en el contexto cultural y social de nuestro país, en línea con lo que se observa en los países desarrollados que se preocupan por la redistribución del ingreso.

El Impuesto Inmobiliario Complementario: cuando es justo que la igual “tenencia” se grave de manera subjetiva.

Existen pocos capítulos de la historia fiscal argentina tan elocuentes, y que se encuentran tan bien contados, como la “Historia y Reformas del Impuesto Inmobiliario Rural en Buenos Aires: 1821-2014 de Batakis y Lódola”²⁹, de manera no queda margen para agregar valor a esta obra histórica, sino tan solo recordar algunos conceptos claves allí

²⁹ Batakis, S., y Lódola, A. (2015). Historia y reformas del impuesto inmobiliario rural en Buenos Aires: 1821-2014. UNIPE: Editorial Universitaria.

desarrollados que formaron parte del marco conceptual que fundamentaron la reforma de todas las plantas del Impuesto Inmobiliario.

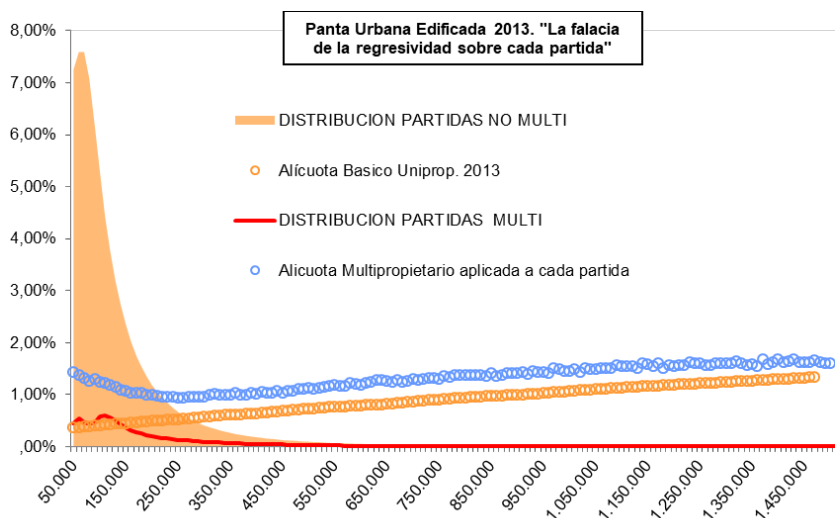
Si bien la reforma de las valuaciones y las alícuotas se desarrollará un poco más adelante en este capítulo, esta mayor progresividad en la tributación “objetiva” sobre la tierra requería de su “subjetivación” para lograr justicia a través de una carga proporcionalmente mayor sobre los grandes “propietarios”. La creación del Impuesto Inmobiliario Complementario, conocido como “multi-propietario” permitió (y en la actualidad permite) una verdadera equidad horizontal (igualdad) en el tratamiento de la efectiva equidad vertical (progresividad).

Este impuesto consiste en contemplar la totalidad de la riqueza inmobiliaria de similares características en cabeza del propietario en el momento de la aplicación de la escala de alícuotas diseñada, de forma de cobrar la diferencia respecto de lo ya pagado por cada uno de esos inmuebles a su respectiva escala objetiva. Es decir, la existencia de alícuotas crecientes aplicadas sobre cada una de las propiedades provoca que “la suma de los impuestos” de cada una de ellas, resulte menor al “impuesto de la suma” del valor total de las mismas, por lo que el impuesto Complementario aplicado sobre el propietario aparece para cobrar dicha diferencia. Así, hoy en la Provincia quien tenga una gran riqueza dividida en muchos pequeños campos, muchas pequeñas casas o muchos pequeños baldíos, enfrentará la misma carga en el Inmobiliario que quien tiene un campo, una casa o un baldío de una respectiva valuación equivalente, logrando el tratamiento justo de nuestros ciudadanos³⁰.

Existieron muchos artículos periodísticos, tratando de sembrar la idea de que el impuesto es regresivo porque el impuesto multipropietario resulta mayor para quienes tienen propiedades de menor valor. En efecto, sobre el artilugio de dividir el valor del Complementario según el valor de cada una de las partidas involucradas, mostraban que so-

30 Por su parte, a los fines de proteger, al menos en parte, a los inquilinos, el impuesto no se liquida en proporción en el básico de cada partida, sino que explícitamente se liquida de manera conjunta enviándose al multipropietario directamente.

bre cada partida el complementario representa una mayor proporción cuanto menor valuación representen estas pequeñas propiedades.



Fuente: Elaboración propia sobre la base de DPPT-PBA.

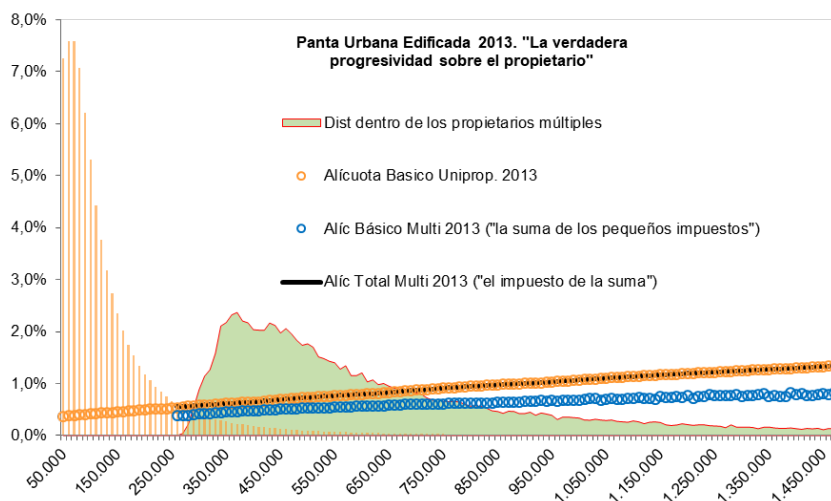
El gráfico precedente, muestra en la serie del área la distribución total del total de las partidas del urbano edificado en el año 2013 (señalada como DISTRIBUCIÓN DE PARTIDAS NO MULTI), y el impuesto individual pagado por cada partida respecto de su valuación individual (Alicuota Básico Uniprop, 2013), mostrando una mayor alícuota promedio para mayores valores de cada partida (progresividad de la alícuota legal sobre cada bien -Objetiva).

Por su parte, el gráfico también muestra en la línea roja la distribución del subconjunto de aquellas partidas que pertenecen a un mismo propietario (DISTRIBUCIÓN DE PARTIDAS MULTI), que muestra, lógicamente, un mayor número de partidas de menor valor que conforman la propiedad de los multipropietarios (es mucho más factible tener muchas partidas de menor valor que muchas partidas de mayor

valor). Haciendo el ejercicio “periodístico” de dividir el Complementario en partes iguales y asignárselo a cada partida, entonces el total del impuesto inmobiliario aparece con alícuotas implícitas mayores para aquellas partidas de menor valor, dando la idea de regresividad sobre cada partida.

Pero la falacia está en ignorar que no son las partidas quienes pagan el impuesto sino los propietarios.

¿Qué pasa cuando ponemos la distribución de la suma de las partidas, es decir, el valor inmobiliario para cada multipropietario (área señalada como “Distribución dentro de los multipropietarios”)?



Fuente: Elaboración propia sobre la base de DPPT-PBA

Cuando en este gráfico incorporamos “la suma de los pequeños impuestos” (suma del básico sobre cada partida), se aprecia que la misma está por debajo de la correspondiente a la alícuota del impuesto inmobiliario para cada partida del mismo valor equivalente, es decir que “la suma de los impuestos” es inferior al “impuesto de la suma”

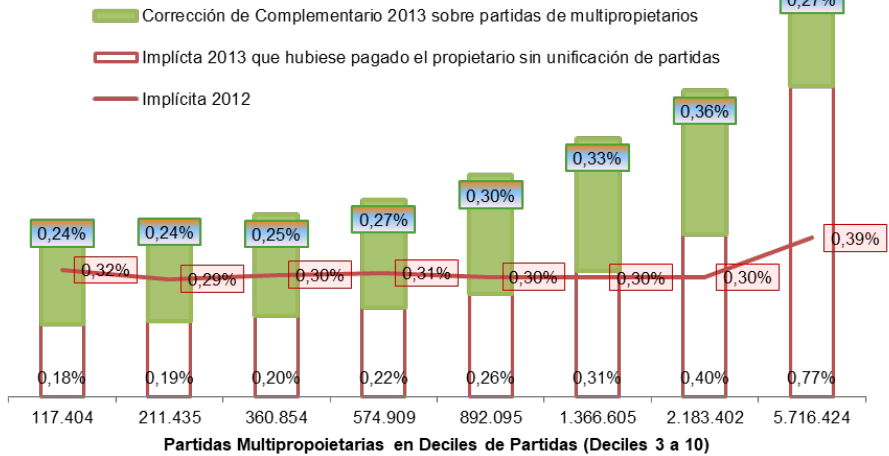
(la suma de los impuestos de muchos departamentos resulta inferior al impuesto de una casa grande del valor equivalente)³¹. Entonces, el cobro del impuesto Complementario, vuelve a poner la suma del impuesto total pagado por el multipropietario (línea negra del gráfico) en el nivel exacto de la escala de alícuotas de la ley: “justicia” a través de la “igualdad” en el tratamiento “progresivo”.

Como señalan Batakis y Lódola (2014), era necesario romper con la linealidad por hectárea, que los sucesivos parches para evitar los revalúos, habían generado. Pero esa mayor progresividad sobre las partidas hubiera representado un enorme beneficio sobre los multipropietarios subdivididos, de no haberse contemplado la subjetivación de esa propiedad.

El efecto de la subdivisión de partidas resulta mucho más elocuente dentro de la planta rural. Como puede observarse en el gráfico siguiente, el impuesto complementario corrige el efecto “paradójicamente regresivo” que el aumento de la progresividad de las alícuotas de la reforma rural de 2012 hubiera generado sobre los multipropietarios, que, por tener su riqueza inmobiliaria subdividida, habrían sido beneficiados como sí lo fueron los contribuyentes no multipropietarios de las valuaciones correspondientes a los 6 deciles de partidas de menor valuación.

31 Esto no sólo representaba una injusticia, sino también un incentivo a la subdivisión de las propiedades (físicamente mucho más frecuente en los campos, pero económicamente presente para cualquier patrimonio). Es decir, resultaba tributariamente más ventajoso vender la casa grande y comprar muchos departamentos pequeños.

Multipropietarios Inmobiliario Rural 2012 y 2013



Fuente: Elaboración propia sobre la base de DPPT-PBA

2. La justicia inherente en la diferenciación de los patrimonios para uso productivo, la igualdad en el tratamiento de las valuaciones fiscales, y la progresividad (desigualdad) en la carga tributaria.

En nuestra Provincia, la imposición patrimonial se posa sobre la progresividad de las alícuotas, tanto en el caso de los inmuebles como en los automotores y embarcaciones deportivas, entendiéndose que estas materias representan capacidad contributiva directa. No obstante, en dichos capitales presentan la posibilidad de constituirse en factores efectivamente utilizables en la producción. De tal forma, se hace económicamente necesario, establecer un tratamiento diferenciado para minimizar los efectos de ineficiencia en la generación de valor.

En consecuencia, en conjunción con el incremento de la progresividad de las alícuotas del impuesto sobre los automotores y embarcaciones, se ampliaron y aumentaron las bonificaciones destinadas al uso productivo de los vehículos, como es el caso de los automotores destinados al transporte de carga y de pasajeros y al servicio de recolección de residuos, eximiéndose del impuesto de Sellos a los vehículos y bienes de capital adquiridos mediante el sistema de leasing.

En el mismo sentido, se establecieron bonificaciones en el impuesto para aquellos automóviles destinados a los servicios de taxi, remises y afines, a la vez que, por el contrario, los rodados con valuación fiscal correspondientes a las categorías camiones, camionetas, pick ups, jeeps y furgones, cuyos propietarios no acrediten el uso productivo de los mismos, comenzaron a tributar en la categoría de automóviles, de manera tal de capturar la capacidad contributiva de quienes utilizan este tipo de vehículos con un sentido suntuario.

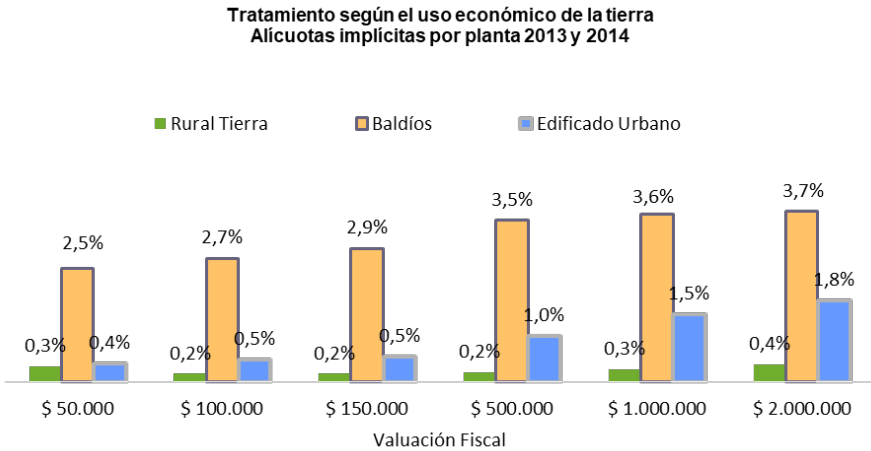
También fueron reconocidos los aprovechamientos productivos en los distintos usos de la tierra contemplando, a la vez que el incremento del impuesto inmobiliario, el otorgamiento de bonificaciones a las diversas actividades de la industria manufacturera y hotelera debidamente habilitadas, las que no sólo atenúan la tributación sobre la generación de valor, sino que además se transforman en una defensa e incentivo para la regularización de las actividades productivas, y en contra de la competencia desleal.

De igual modo, el fuerte incremento en el impuesto de la planta baldía se implementó en conjunción de un crédito fiscal por un período de 6 meses para quienes presenten permiso de obra sobre el inmueble, incentivando así la construcción y eliminando la sobrecarga impartida a los baldíos de quienes manifiestan intenciones de mutar de planta.

En lo atinente a la planta rural se desgravaron gran parte de las mejoras productivas como incentivo a la inversión sobre la tierra y se otorgaron sucesivas exenciones y créditos fiscales en inmuebles de los

partidos del Sur como así también en el marco del Plan de Desarrollo del Sudoeste Bonaerense.

En consecuencia, se conformó una tributación fuertemente sesgada hacia la incorporación de la tierra a la producción de la provincia, no sólo a través de la estructura alicuotaria sino también mediante estas concesiones específicas dirigidas en el mismo sentido.

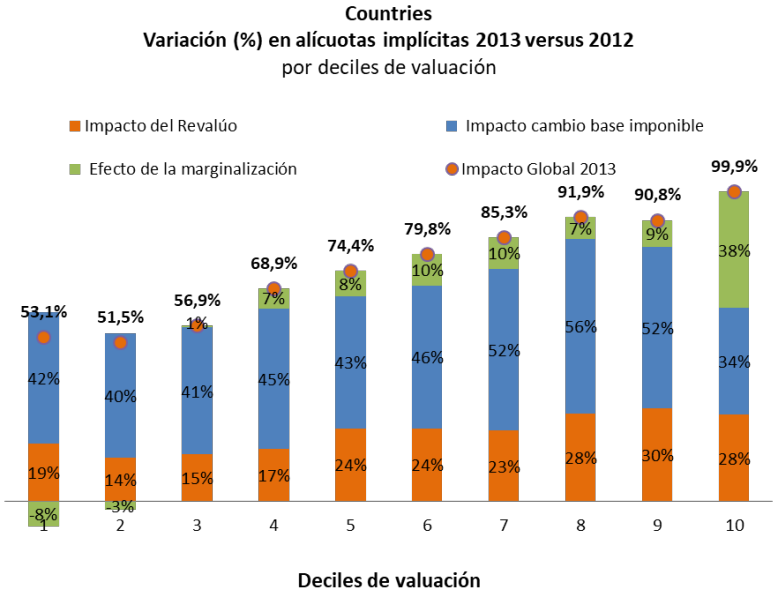


Fuente: Elaboración propia sobre la base de DPPT-PBA

En la Planta Urbana Baldía se intensificó la imposición a través de diferentes medidas con el objetivo de desincentivar la especulación inmobiliaria y la tenencia ociosa de la tierra urbana, hacia una mayor oferta de viviendas para continuar con la disminución del déficit habitacional. En este sentido, desde 2010 se estableció un adicional del 25% sobre los baldíos de mayor valor para luego aumentar la imposición a través de una nueva escala de bases imponible y alicuotas específica para estos inmuebles.

Efectivamente, para el año 2013 se implementó la nueva metodología valuatoria para las urbanizaciones de barrios cerrados, conoci-

dos como *countries* actualizándose sus valores y creándose una escala específica de alícuotas que evitara que los mismos cayeran automáticamente en los primeros tramos del impuesto (por estar la planta Baldía unida a la planta urbana edificada). Esta resultaba sumamente necesaria si se tiene en cuenta que son zonas donde residen sectores de alta capacidad contributiva y cuya valuación fiscal es más probable que esté desactualizada por tratarse de zonas de urbanización reciente. Ello determinó que, sobre la escala progresiva de alícuotas del Impuesto Inmobiliario y la modificación de categorías (de rural a urbana), una gran parte de estas propiedades comenzara a pagar impuestos de una manera acorde a la riqueza evidenciada.



Fuente: Elaboración propia sobre la base de DPPT-PBA

De tal forma, la corrección puede descomponerse en tres impactos claramente identificados: una corrección de valuaciones; un impacto

del incremento del coeficiente de base imponible; y la fuerte progresividad que impuso la marginalización de las escalas de alícuotas aplicadas a partir del año 2013, aunque, como se observa en la figura, todos los efectos se distribuyeron en mayor medida sobre los deciles superiores.

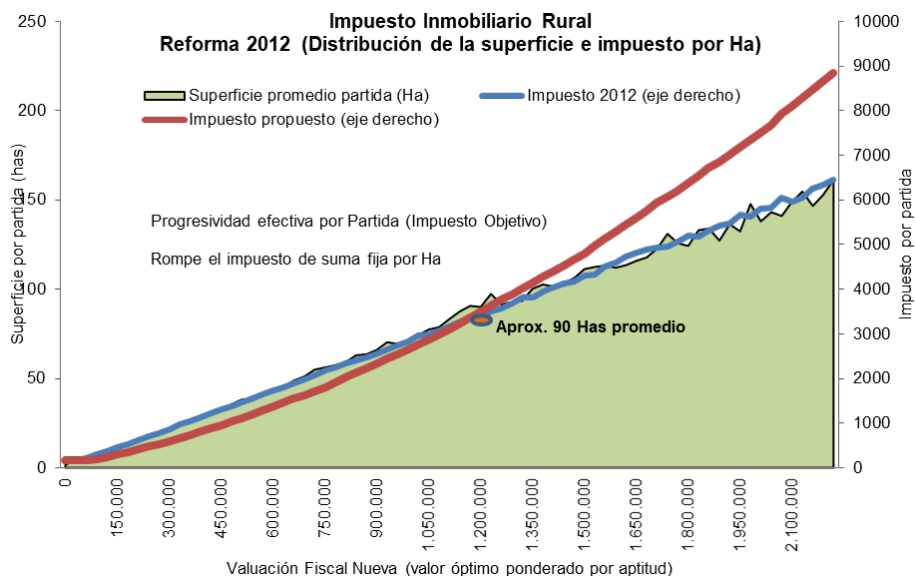
Una vez lograda la identificación y separación de los patrimonios desde el diseño de la política hacia las manifestaciones de riqueza con menores interferencias en la producción y el empleo, se requiere que las valuaciones fiscales se correspondan con las verdaderamente pagadas por el mercado, para evitar inequidades del tipo horizontal (partidas de igual valor real tributen impuestos distintos).

En la Ley Impositiva del año 2012 se modificó la Ley de Catastro Territorial a fin de incorporar una autorización legal genérica y permanente que permitiera al Poder Ejecutivo efectuar revalúos generales inmobiliarios cuando lo estimara conveniente, en lugar de hacerlo cada diez años como se estipulaba hasta entonces, dotándolo de una herramienta para acortar la brecha que se produce respecto a los valores de mercado. Ese mismo año se actualizó el valor fiscal de los inmuebles urbanos y se realizó un rebalanceo de las cargas del impuesto, disminuyendo las alícuotas enfrentadas por los pequeños propietarios, y contemplando la diferenciación mencionada de la planta baldía.

En cuanto a las propiedades rurales, se observó que la aplicación de coeficientes correctivos sin modificar las base imponibles ni las escalas de alícuotas, erosionaba la progresividad que el Impuesto Inmobiliario tenía en la legislación (Ver Batakis y Lódoa, 2014 para un desarrollo más específico de este efecto). Así, aunque la tabla de alícuotas vigentes a comienzos de 2012 contaba con más de diez tramos, el 90% de las partidas se ubicaba en el primer escalón y, por lo tanto, la progresividad buscada no se verificaba en la práctica.

Hacia mediados de ese mismo año, y luego de meses de gran esfuerzo de los legisladores provinciales por convencer a la ciudadanía de que la correcta valuación de la riqueza de la tierra bonaerense también forma parte de un proyecto de justicia en las contribuciones públicas, finalmente se aprobó la ley que rediseñó el Impuesto

Inmobiliario Rural. Así fue que, luego de largas y muy enriquecedoras sesiones, nuestra legislatura sancionó el primer revalúo integral de la tierra rural en más de 50 años³². Ello permitió alcanzar el acercamiento a los precios de mercado y aplicar así una escala de alcúotas con efectiva progresividad sobre los valores de la tierra, que pudiera defenderse desde los valores de justicia del tratamiento de la capacidad contributiva. En cuanto a las edificaciones asentadas sobre la misma, las mejoras productivas y las viviendas rurales de menor valor fueron desgravadas, mientras que para el resto de inmuebles se modificaron los tramos y escalas de alcúotas a fin de darles un tratamiento equivalente al que reciben los inmuebles urbanos.

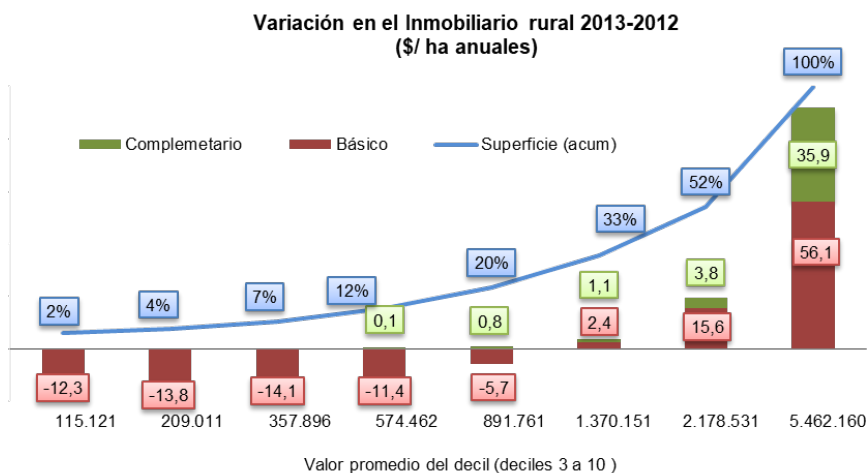


Fuente: Elaboración propia sobre la base de DPPT-PBA

32 La reforma sobre el Impuesto Inmobiliario Rural fue única en la historia de nuestra provincia porque respetó los resultados del trabajo técnico de Catastro y abarcó el 100 por ciento de la superficie productiva.

Sobre la base del ordenamiento de las partidas y el impuesto pagado por hectárea por cada una de ellas, se observa que el tratamiento anterior (línea azul) mantenía una relación perfectamente proporcional al tamaño de los campos, evidenciando la falta de progresividad efectiva de la escala de alícuotas plasmada en la ley para el impuesto básico por partida existente hasta entonces³³.

Estas modificaciones correctivas sobre los valores fiscales, en combinación con el aumento de la progresividad de las alícuotas, permitieron reducir el impuesto pagado por las partidas de menor valuación, haciendo recaer el incremento de recaudación sólo sobre los deciles de las propiedades de mayor riqueza, como puede observarse en el siguiente gráfico.

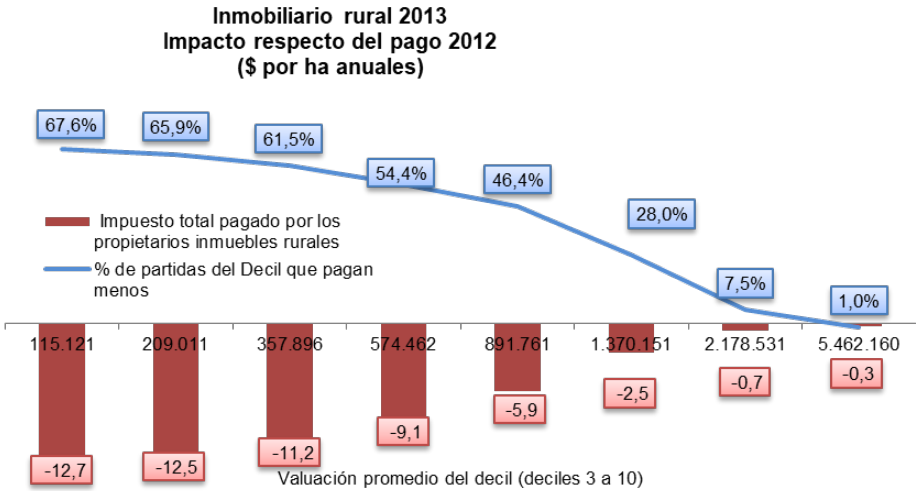


Fuente: Elaboración propia sobre la base de DPPT-PBA

³³ Recuérdese que el impuesto Complementario se implementó a partir de la ley impositiva 2013.

Pero el revalúo es mucho más que una actualización de los valores vigentes, pues pone en relieve los movimientos en los precios relativos de la tierra que capitaliza los nuevos cultivos y sus variaciones de precios, como así también las nuevas tecnologías agropecuarias. De tal forma, las variaciones en el impuesto a consecuencia de ese acercamiento de los valores fiscales a los nuevos valores reales, no resultó uniforme para todas las partidas y propietarios.

En el gráfico siguiente, se descompone por deciles de partidas no sólo la variación promedio de cada decil de partidas en \$ anuales corrientes (de aquel 2013) por hectárea, sino también qué porcentaje de partidas de dicho decil vieron reducido el impuesto desde la aplicación del revalúo.



Fuente: Elaboración propia sobre la base de DPPT-PBA

Corolario

El presente trabajo intenta aportar elementos académicos, técnicos y normativos respecto de la incumbencia de la política tributaria en el ámbito subnacional. De tal forma, y dentro del contexto de potestades tributarias retenidas por los gobiernos provinciales en la Constitución Nacional y los pactos fiscales, utiliza algunos hitos de política tributaria ocurridos en la segunda mitad de la década de 2010 para mostrar la necesidad de política activa patrimonial desde el ámbito provincial, aún en un contexto económicamente favorable desde la evolución de las bases tributarias pasivas para la Provincia.

Desde lo académico, aporta a la comprensión de las relaciones entre flexibilidad suficiencia y equidad de la estructura tributaria de los gobiernos subnacionales ante cambios en el ciclo o modelo económico. Desde lo técnico, a través del análisis de la política tributaria efectivamente llevada adelante y su evidencia en términos de incidencia y recaudación, aporta herramientas para el diseño particular de los impuestos de potestad provincial, con mayor énfasis en los patrimoniales de relación más directa con la capacidad contributiva como el Impuesto a la Herencia y los impuestos inmobiliarios. Finalmente, desde lo normativo, demuestra la necesidad de perseguir el criterio de justicia tributaria para lograr la cohesión necesaria en transformaciones tan explícitas como aquellas realizadas sobre la tributación directa sobre la propiedad.

Este documento, representa una oportunidad de que la combinación de aspectos académicos, técnicos y políticos, que conforman una “doctrina” en tributación, se vean contrastados con la implementación concreta en modificaciones impositivas y su correspondiente evaluación de incidencia, con el objeto de rellenar, al menos en parte, algunos vacíos existentes en la teoría del federalismo fiscal de los gobiernos intermedios.

Referencias bibliográficas

- Atkinson, A., & Stiglitz, J. (1976). "The design of tax structure: Direct versus indirect taxation". *Journal of Public Economics*, 6, pp. 55-75.
- Batakis, S., & Lódola, A. (2015). *Historia y reformas del impuesto inmobiliario rural en Buenos Aires: 1821-2014*. UNIPE: Editorial Universitaria.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2018). *La ineficiencia de la desigualdad*. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43566/1/S1800302_es.pdf
- Cetrángolo, O., Gómez Sabaini, J. C., & Velasco, P. (2012). "Los caminos alternativos elegidos para aumentar el nivel de carga tributaria en los países de la región". *Banco Interamericano de Desarrollo (BID)*. Documento mimeografiado.
- Diamond, P. A., & Saez, E. (2001). "The case for a progressive tax: From basic research to policy recommendations". *Journal of Economic Perspectives*, 25(4), pp. 165-190.
- Fagereng, A., Guiso, L., Malacrino, D., & Pistaferri, L. (2016). "Heterogeneity and persistence in returns to wealth". *NBER Working Paper Series*, 22822.
- Gerritsen, A., Jacobs, B., Rusu, A., & Spiritus, K. (2020). "Optimal taxation of capital income with heterogeneous rates of return". *Erasmus University Rotterdam Working Paper*. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/229658/1/20038.pdf>
- Helmuth, C., & Pierre, P. (2003). "Wealth transfer taxation: A survey". *CESifo Working Paper*, 1061, Public Finance.
- Lódola, A., Velasco, P., Puig, M., & Tobes, L. (2016). "Explorando la imposición única a los ingresos en la Argentina". <https://drive.google.com/file/d/0B2z4GWTKMUrWS0kzLVY0S1VXVVU/>
- Lódola, A., & Velasco, P. (2011). "El impuesto a la transmisión gratuita de bienes: Su reincorporación en la Provincia como instrumento eficiente en la búsqueda de la igualdad de oportunidades". *Cuadernos de Economía de la Provincia de Buenos Aires*, 78. ht-

- [tps://estudioseconomicos.ec.gba.gov.ar/portfolio-item/cuadernos-de-economia-no-44/](https://estudioseconomicos.ec.gba.gov.ar/portfolio-item/cuadernos-de-economia-no-44/)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2018). *The role and design of net wealth taxes in the OECD*. OECD Tax Policy Studies. <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2021). *Inheritance taxation in OECD countries*. OECD Tax Policy Studies. <https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>
- Saez, E. (2002). “The desirability of commodity taxation under non-linear income taxation and heterogeneous tastes”. *Journal of Public Economics*, 83, pp. 217-230.
- Tobes, L. M., & Velasco, P. I. (2012). “Incidencia del impuesto de sellos en la Provincia de Buenos Aires”. *45 Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas*. FCE-UNC.
- Tobes, L., & Velasco, P. (2024). “Impuestos heterodoxos y la supremacía de la suficiencia fiscal en el sistema tributario”. En *Tributación para el desarrollo en América Latina. Ensayos en homenaje a Juan Carlos Gómez Sabaini (1938-2021)*. EUDEBA.
- Velasco, P. (2007). *Título del documento*. <http://www.aep.org.ar/anales/works/works2007/velasco.pdf>
- Velasco, P. (2017). “Una reforma plagada de ganancias, pero con pocos cambios sobre los ingresos”. *CEFED*. También disponible en <https://periferiaactiva.files.wordpress.com/2020/04/una-reforma-plagada-de-ganancias.pdf>
- Velasco, P. (2019). “Impuesto a la transmisión gratuita de bienes: Hacia la federalización de la igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”. <http://fcece.org.ar/transmision-gratuita-de-bienes/>
- Velasco, P. (2024). “Imposición directa sobre la riqueza: Consensos en el nuevo contexto político y económico mundial”. En *Tributación para el desarrollo en América Latina. Ensayos en homenaje a Juan Carlos Gómez Sabaini (1938-2021)*. EUDEBA.

CAPITULO V

Administración financiera municipal

ADMINISTRACIÓN FINANCIERA MUNICIPAL EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES: UNA HOMOGENEIDAD EXITOSA EN UN TERRITORIO HETEROGÉNEO

Agustín Lodola¹ y Mariano Chamorro²

Introducción

En un país federal, los municipios son el punto de contacto más cercano entre el gobierno y la población, y por lo tanto juegan un rol fundamental en la vida cotidiana de los ciudadanos y en el desarrollo del país. Su capacidad para prestar servicios públicos de calidad, promover el desarrollo local, fomentar la participación ciudadana y articularse con otros niveles de gobierno es esencial para el buen funcionamiento de un sistema federal. La salud de sus finanzas es clave para cumplir ese rol.

En Argentina, los gobiernos municipales tienen una participación del 8% en el gasto público consolidado, mientras que las provincias contribuyen con el 35% y la Nación con el 57% restante. Los municipios juegan un papel más importante en funciones como vivienda

1 Economista. Profesor Titular en la Universidad Nacional de La Plata. Ex Subsecretario de Coordinación Económica en el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires y ex Subsecretario de Coordinación Tributaria Federal en Nación.

2 Contador Público, Director Provincial de Coordinación Municipal y Programas de Desarrollo en el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. Anteriormente fue Director de Asistencia Técnica Municipal de la Dirección Provincial de Coordinación Federal y Municipal del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

(33%), servicios urbanos (76%) y en salarios (13%) y gastos en capital (14%).

En la Provincia de Buenos Aires, la gestión de las finanzas municipales tiene particularidades debido a su condición de la provincia más poblada, diversa y descentralizada en términos de gasto municipal en Argentina.

El objetivo de este artículo es examinar la situación de las finanzas públicas municipales en la provincia, enfatizando su administración financiera y destacando los desafíos y oportunidades que se presentan.

El sector público municipal

En Argentina, el sector público municipal gasta el 3,4% del PIB, lo que representa el 8% del gasto público total consolidado y el 19% del gasto subnacional consolidado. Aunque los municipios aumentaron su participación en la década del 80 hasta llegar al 9% del gasto total consolidado, desde 1991 se observa una leve disminución.

Teniendo en cuenta el total del país, se observa que los municipios tienen una participación mayor en el gasto en finalidades como: servicios urbanos (76% de las erogaciones de los tres niveles de gobierno), vivienda (60%) y administración general (que incluye la administración central, justicia y poder legislativo). Desde otra perspectiva, el 70% del gasto de los municipios en todo el país lo ocupan 4 finalidades: administración general (24% del total), servicios urbanos (22%), vivienda (13%) y salud (12%).

Cuadro 1

EROGACIONES DEL NIVEL MUNICIPAL DE GOBIERNO SEGÚN FINALIDAD

(en % del gasto consolidado Municipio+Provincia).
Año 2022. en millones de pesos)

FINALIDAD	PBA	Nación
Administración General	24%	45%
Seguridad	11%	2%
Servicios Sociales		
Salud	42%	13%
Promoción y Asistencia Social	38%	24%
Seguridad Social	0%	0%
Educación, Cultura y Deporte	9%	5%
Vivienda	45%	60%
Servicios urbanos	94%	76%
Transporte Ecología Medio Ambiente, Comercio	15%	20%
Deuda Pública (intereses)	1%	3%
TOTAL	23%	19%

Fuente: MECON Informe Gasto Público Consolidado 2009-2021; Ejecución
Presupuestaria PBA.

En la Provincia de Buenos Aires los municipios tienen una participación mayor en el gasto total subnacional (23% del gasto consolidado provincial (provincia/municipios) y son especialmente importantes en las finalidades servicios urbanos (94%), vivienda (45%), salud (42%) y promoción y asistencia social (38%). Respecto a los municipios del resto del país, se observa una mayor participación en la finalidad salud, promoción y asistencia social y servicios urbanos y menos en administración general y vivienda.

Respecto al financiamiento, a nivel nacional los municipios financian el 58% del gasto con recursos corrientes de otras jurisdicciones (transferencias de tributos, etc.), 38% con recursos propios (tributarios y no tributarios), 8% por ingresos de capital (generalmente transferencias) y no han utilizado deuda a nivel agregado, debido a que han obtenido superávit financiero.

Cuadro 2

FINANCIAMIENTO DEL NIVEL MUNICIPAL DE GOBIERNO SEGÚN FUENTE

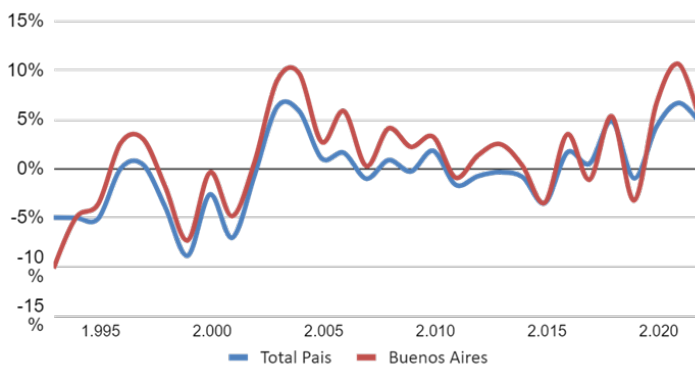
(en % del gasto consolidado Municipio/Provincia).
Año 2022. en % del gasto total

Fuente	PBA	NACION
Corrientes de origen propio	45%	38%
Corrientes de otras jurisdicciones	48%	58%
de Capital	11%	8%
Deuda	-5%	-5%

A diferencia del nivel nacional, los municipios de la Provincia de Buenos Aires financian sus erogaciones con una mayor proporción de recursos corrientes propios (45%). El aporte de recursos de capital y deuda es similar al agregado nacional. Dentro de las transferencias de otras jurisdicciones la principal (80% del total de transferencias) es la correspondiente a la coparticipación que tiene tres componentes: un régimen general (58% de los montos coparticipables); un régimen de salud (37%) y un régimen de acción social (5%).

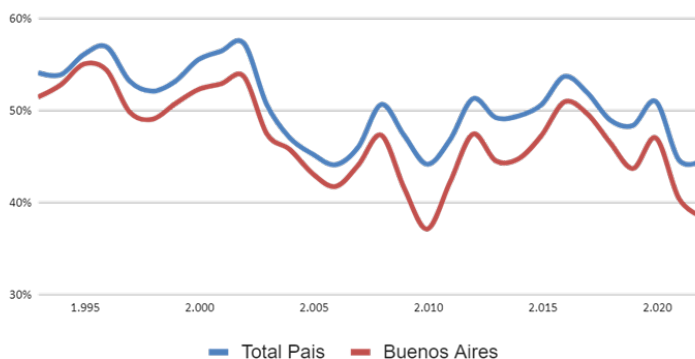
Respecto a la evolución de las últimas décadas, se observa que, tanto a nivel nacional como en la Provincia de Buenos Aires, los municipios han mejorado el resultado financiero, mientras que la proporción de gasto en personal y la participación de ingresos propios ha disminuido.

Gráfico 1
SECTOR PÚBLICO MUNICIPAL RESULTADO FINANCIERO.
PERIODO 1993/2022
(en % del total de ingresos)



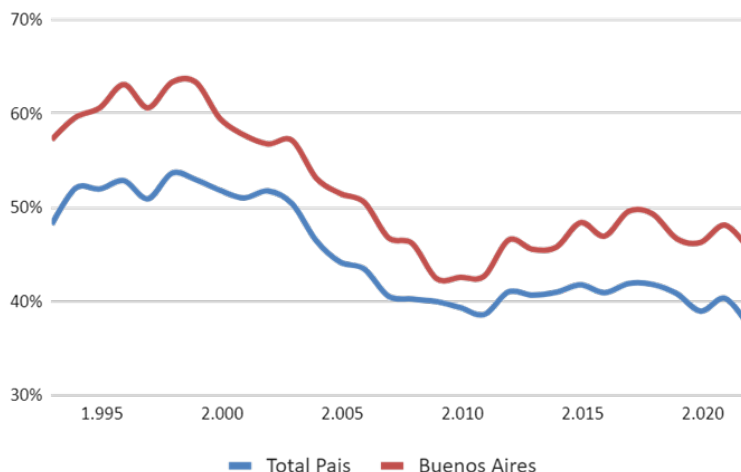
Fuente: Dirección Nacional de Asuntos Provinciales (MECON)

Gráfico 2
SECTOR PÚBLICO MUNICIPAL. GASTO EN SALARIOS.
PERIODO 1993/2022
(en % del total de erogaciones)



Fuente: Dirección Nacional de Asuntos Provinciales (MECON)

Gráfico 3
SECTOR PÚBLICO MUNICIPAL. INGRESOS PROPIOS.
PERIODO 1993/2022
(en % del total de ingresos)



Fuente: Dirección Nacional de Asuntos Provinciales (MECON)

El gasto público de los municipios de la Provincia de Buenos Aires representó en 2022 el 45% del gasto que realizan el total de municipios del país. Esa participación alcanza al 47% del gasto de capital y 39% del gasto en personal. Si se tiene en cuenta que, a nivel provincial, Buenos Aires aporta el 29% del gasto total de las provincias argentinas, queda en evidencia el gran peso que tiene el nivel municipal bonaerense.

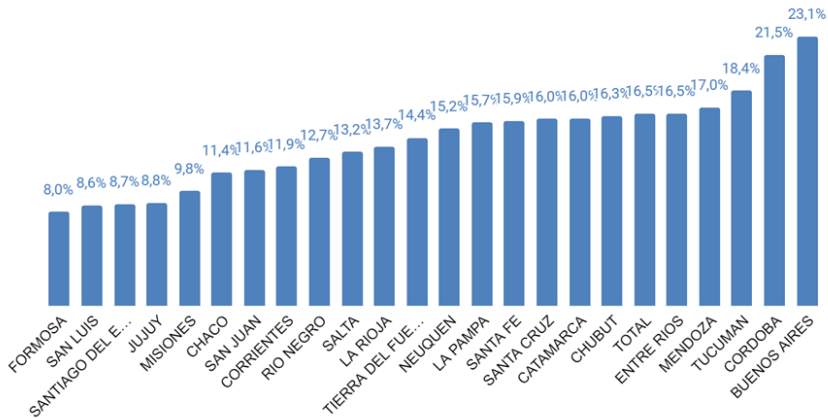
Lo anterior se relaciona con que la Provincia de Buenos Aires es la que más ha descentralizado el gasto en sus municipios.

Gráfico 4

PESO DEL GASTO PÚBLICO MUNICIPAL POR PROVINCIA.

Año 2022

(en % del agregado provincia/municipio)



Fuente: Dirección Nacional de Asuntos Provinciales (MECON)

Los datos agregados presentados hasta ahora son útiles para tener una idea general sobre el sector público municipal, pero claramente son insuficientes en la Provincia de Buenos Aires debido a la enorme heterogeneidad demográfica y productiva y por ende fiscal. En lo poblacional, la Provincia tiene el municipio de La Matanza con 1,8 millones de habitantes y Tordillo con 2.542. Además de estos extremos la provincia tiene de los 135, 8 municipios con más de 500.000 habitantes y 40 con menos de 25.000. Hay municipios (Puan) con casi el 20% de población con 65 años y más; y otros con solo 6,6% (Presidente Perón).

En el aspecto productivo, 79 municipios tienen como su principal rama de actividad a la agropecuaria, la cual, en Lobería, por ejemplo,

aporta más del 75% del PBG; y en 43 a la industria manufacturera (que en Ensenada explica el 76% del PBG)³. Esto se relaciona con que en los primeros el principal tributo municipal sea la Tasa de Red Vial, mientras que en los segundos lo es la Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene.

El gasto público total per cápita, explicado por diferencias salariales, prestación de servicios, economías de escala, presenta una brecha de 15 veces entre municipios: el municipio que mayor gasto per cápita tuvo en 2022 alcanzó a \$404.000, mientras que el de menor gasto per cápita fue de \$27.181.

Administración financiera municipal en la Provincia de Buenos Aires

Contrariamente a esa heterogeneidad en los aspectos socio productivos, la Provincia de Buenos Aires se destaca y distingue del resto de las provincias del país por una cuestión homogénea entre sus 135 municipios con independencia de cualquier aspecto: todos presentan los mismos circuitos de administración financiera y de recursos reales.

En el año 2000, se sancionó el Decreto 2980 - RAFAM, cuya sigla significa Reforma de la Administración Financiera (y de recursos reales) en el Ámbito Municipal. Este Decreto, dictado en el marco de la reforma de la administración financiera nacional de la década de los noventa, fijó pautas y principios contables, circuitos administrativos, nomencladores presupuestarios, sistemas interrelacionados de administración financiera y de recursos reales, obligatorios de implementar en los gobiernos municipales.

De esta forma se reglamentó la Ley Orgánica de las Municipalidades – LOM (Decreto-Ley 6769/58 y modificatorios) hoy vigente, la cual normaliza el funcionamiento institucional y de administración financiera en todos los Municipios de la provincia, lo cual difiere de

³ Fuente: Dirección Provincial de Estadística de la Provincia de Buenos Aires.

otras provincias en las cuales cada gobierno local puede dictar su propia Carta Orgánica.

Otro aspecto que posibilitó la reforma fue el apoyo del Tribunal de Cuentas provincial, organismo colegiado de la Constitución, que cuenta con una presidencia y 4 vocalías, 2 de las cuales auditan la mitad de los municipios cada una.

Con esta reforma se logró gradualmente, entre 2000 y 2010, que los gobiernos municipales incorporen en sus administraciones toda una serie de procesos homogéneos en sus circuitos financieros y de recursos reales, constituyendo una herramienta fundamental y destacable para la política pública municipal y provincial, única en todo el territorio nacional. Aún hoy, no existe otra jurisdicción subnacional que cuente con una contabilidad homogénea entre sus gobiernos locales.

El Sistema incluye una serie de disposiciones divididas en 9 subsistemas en el que en cada uno de ellos aparece un órgano rector quien será el responsable de llevar a cabo cada subsistema.

Subsistemas del RAFAM:

1. PRESUPUESTO
2. COMPRAS Y CONTRATACIONES
3. CONTABILIDAD
4. TESORERÍA
5. INVERSIÓN PÚBLICA
6. CRÉDITO PÚBLICO
7. BIENES FÍSICOS
8. INGRESOS PÚBLICOS
9. ADMINISTRACIÓN DEL PERSONAL

La reforma de la administración financiera y de recursos reales en los gobiernos municipales comenzó a implementarse en el año 2000 en algunos municipios “piloto” de la Provincia de Buenos Aires. Para poder llevar a la práctica la normativa RAFAM, el Ministerio

de Economía provincial, logró obtener un financiamiento del BID y desarrolló el software informático RAFAM que fue implementando por etapas en los municipios. Este software si bien no era (ni es) obligatorio, en sus comienzos era la única posibilidad que los municipios se adecuen a la obligatoriedad de la normativa, lo cual durante varios años se fue implementando en colaboración con universidades y el Tribunal de Cuentas. Si bien la totalidad de los municipios cumplen la normativa RAFAM, en la actualidad más del 85% de los municipios de la Provincia de Buenos Aires tienen en uso el software provisto gratuitamente por el Ministerio (que también se denomina RAFAM). También este software ha sido implementado en municipios de otras provincias que lo han solicitado como Ciudad de Sunchales (Santa Fe), Ciudad de La Rioja, Libertador San Martín (Entre Ríos) o Valle Viejo (Catamarca), entre varios otros.

La experiencia de años de implementación del RAFAM 1 permitió contar con información sumamente útil y oportuna en la toma de decisiones, estudiar la evolución de las finanzas municipales a nivel individual, regional y consolidado de municipios, su estructura y su tendencia, como también corroborar situaciones de equilibrio fiscal municipal. Esto permite al Ministerio de Economía de la provincia estudiar las cuentas fiscales municipales para poder, entre otros temas, autorizar endeudamientos o para evaluar desequilibrios financieros coyunturales o estructurales proponiendo herramientas de financiamiento particulares para cada caso, como también montos y momentos de utilización de cada una.

No obstante, lo exitoso que fue la implementación de RAFAM 1 en los Municipios de la Provincia de Buenos Aires, se decidió modernizarlo, y gracias a un nuevo financiamiento del BID, se comenzó a diseñar y desarrollar el RAFAM 2, tanto en los aspectos normativos como informáticos.

Para el rediseño de la normativa se contrató a un grupo de expertos en cada temática relacionada a cada subsistema de administración. Luego gracias a un trabajo en conjunto entre equipos con alta

experiencia del Tribunal de Cuentas y del Ministerio de Economía se elaboró una propuesta de normativa que fue puesta a disposición de los 135 Municipios, y de la Comisión de Profesionales en Ciencias Económicas en el Ámbito Municipal del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, quienes también propusieron modificaciones al proyecto. Dicha propuesta, modificada y acordada entre los distintos actores participantes se consensuó y permitió poder sancionar el Decreto 1555/22, sirviendo de base para el software RAFAM 2 que se encuentra en etapa de desarrollo actualmente y plantea modernas cuestiones en lo que respecta a la Administración Financiera y de Recursos Reales en los Municipios de la Provincia de Buenos Aires.

El RAFAM 1 normalizó las cuentas fiscales municipales homogeneizando la contabilidad pública y los circuitos administrativos locales. El RAFAM 2, desde su normativa hasta el desarrollo informático en elaboración, plantea no sólo las características distintivas y exitosas del primer modelo, sino que agrega una mirada de Gestión por Resultados en la toma de decisiones con información de las políticas públicas.

Un cambio principal, entre otras muchas herramientas y funcionalidades que aparecen en los distintos subsistemas, es el nuevo Módulo de Planificación, que se agrega a los actuales 9 módulos del RAFAM 1 y que si bien desde la normativa, este módulo está planteado como no obligatorio (facultativo) por parte de los municipios, será una herramienta clave para la generación de políticas públicas a mediano y largo plazo. En el módulo de tesorería se incluye la Cuenta Única del Tesoro replicando la herramienta exitosa en la provincia para las administraciones municipales, como así también incorpora nuevas herramientas solicitadas por los distintos actores participantes: Municipios, Tribunal de Cuentas y Ministerio de Economía.

A estos desarrollos informáticos se agrega un sistema de información (SIMCO -SISTEMA DE INFORMACIÓN MUNICIPAL CONSOLIDADO) también desarrollado por el Ministerio de Economía

que originalmente se pensó como plataforma de comunicación entre los municipios y el ministerio pero que con el pasar de los años evolucionó a un sistema que además incorpora procesos de transformación de archivos de datos que salen de sistema RAFAM 1 a Excel. Esto facilita la generación de indicadores fiscales, gráficos o estadísticas de uso en el ámbito municipal. Una parte de toda esta información es pública y otra parte la ven los usuarios registrados y validados de cada Municipio.

Normativas nuevas, herramientas informáticas que van evolucionando dinámicamente, experiencias de los distintos actores han impulsado la creación en 2020 de la Escuela de Economía y Gestión para el Desarrollo Local en el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. Esta escuela está dirigida principalmente a los agentes municipales, pero es abierta y gratuita a toda la comunidad y cuenta con diversas capacitaciones, las cuales en la gran mayoría son los mismos empleados con gran experiencia del propio ministerio y de otras reparticiones quienes capacitan. Algunos de los cursos coordinados con la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, en cooperación con el IPAP.

Contexto de la gestión fiscal municipal

Las finanzas municipales se desenvuelven condicionadas por diversos factores: políticos, sociales, legales, estructura económica, climatológicos, producción de bienes y servicios que cada gobierno local decide implementar, prioridades de políticas públicas provinciales y nacionales, coordinación entre gobiernos, etc.

El funcionamiento de la república a nivel local es obviamente un determinante de la evolución de las finanzas municipales. El Poder Legislativo a nivel municipal en la Provincia de Buenos Aires está representado por el Honorable Concejo Deliberante, que es integrado por entre 6 y 24 concejales dependiendo de la población del Municipio de acuerdo a lo que establece la Ley Orgánica de las Municipalidades. Esta misma ley establece que es facultad del Concejo Deliberante,

entre otras, además de aprobar el presupuesto anualmente, establecer los tributos municipales, es decir diseñar la política tributaria, a través de una ordenanza Fiscal e Impositiva que debe ser aprobada en Asamblea de Concejales y de Mayores Contribuyentes, figura que deviene de la Constitución Provincial (art. 193), y que hoy resulta anacrónica.

Ha sido muy frecuente que las diferencias partidarias entre el poder ejecutivo y el legislativo local, hayan impedido modificaciones tributarias acordes a la dinámica del contexto económico general, afectando negativamente el desenvolvimiento de las finanzas municipales. Esta situación se agrava aún más cuando por varios años consecutivos se repite esta situación.

En cambio, la Administración Tributaria es responsabilidad del Poder Ejecutivo Municipal. En algunas ocasiones, esta tarea recae en una dirección de ingresos públicos o rentas, mientras que en otras ocasiones se encuentra bajo el control de una Agencia de recaudación. En cualquier estructura organizativa, la gestión tributaria desempeña un papel clave en el diseño de políticas de cultura de “riesgo tributario”, con el fin de mejorar la recaudación de impuestos, que suele ser un desafío en la mayoría de los municipios. La debilidad de la administración tributaria a menudo se compensa con la introducción de nuevos tributos, lo que provoca malestar entre los contribuyentes y afecta principalmente a la coordinación fiscal federal.

Lo anteriormente expuesto y sus consecuencias en las finanzas municipales es “disimulado” muchas veces por las transferencias de fondos, ya sea por coparticipación o por otros fondos distribuidos regularmente por la provincia a sus municipios. Hay que resaltar que la Legislatura provincial (integrada por representantes de los intendentes) siempre ha resguardado los fondos municipales, en cada negociación de las leyes impositivas provinciales. Esto ha implicado que la participación de los municipios en los recursos provinciales, que fue del 13% en la década de los noventa, alcance el 18% en los últimos cinco años.

Entre las cuestiones legales que condicionan las administraciones fiscales municipales cabe mencionar, entre otras, la Ley de Responsabilidad Fiscal Municipal (Ley 13295 y modif.), que, si bien ha sido suspendida parcialmente durante los últimos años, existe y ha sido determinante años atrás a la hora de tomar decisiones en relación a posibles endeudamientos o pedidos de asistencias financieras a la provincia. La LRF es una ley sancionada originalmente en 2004 que fue modificada casi en su totalidad en 2017, y entre otros temas, incorpora una serie de reglas fiscales (límite al crecimiento del gasto corriente y total, al crecimiento anual de la planta de agentes municipales, regla de fin de mandato por la cual el ejecutivo municipal no puede incrementar el gasto corriente permanente durante los últimos 6 meses de gestión) y de transparencia fiscal (información fiscal y financiera que trimestral o anualmente debe publicarse y/o enviarse al ministerio de economía) que los municipios deben cumplir si deciden obtener algún préstamo, leasing o asistencia financiera reintegrable. Requiere adhesión voluntaria de los municipios a través de ordenanza y plantea, además del cumplimiento de las reglas fiscales propuestas en la normativa, que el Municipio debe, al momento de solicitar autorización para endeudarse o bien solicitar asistencia financiera, tener las deudas con la provincia saneadas o en plan de pago, además de presentar un plan de saneamiento fiscal en el caso de las asistencias financieras. Cabe destacar que, en la actualidad, y a partir de las últimas suspensiones parciales que en cada año (desde 2020) se vienen legislando, en la práctica esta ley ha perdido efectividad.

La estructura económica no solo condiciona la estructura tributaria de cada gobierno local, sino también su grado de autonomía. En promedio, los Municipios de la Provincia de Buenos Aires cuentan con un 50% de ingresos propios de jurisdicción municipal y un 50% de ingresos transferidos, pero este promedio esconde grandes heterogeneidades. Los Municipios del Conurbano Bonaerense, zona donde la actividad industrial, comercial y de servicios es preponderante tienen en promedio un 70% de autonomía financiera (proporción de

ingresos de jurisdicción municipal corrientes en los ingresos corrientes totales), mientras en los Municipios del Interior, eminentemente agropecuarios, cuentan con autonomías financieras que rondan el 25%.

Estas particularidades en relación a la autonomía fiscal, vistas de otro modo, provocan que el efecto “disimulo” antes mencionado por las transferencias de fondos recibidas de provincia sea mucho más efectivo en municipios del interior que en los del conurbano. Esto quiere decir que un aumento de alícuotas de tasas por debajo de lo necesario para financiar el aumento del gasto público municipal en municipios del interior tiene menos impacto que lo que podría ocurrir en municipios del conurbano donde el gasto público municipal se financia relativamente más con los tributos propios del municipio.

Relacionado también con la estructura tributaria, se vuelve un factor muy influyente en las finanzas locales el tipo de base imponible de los tributos. La Tasa de Red Vial, que es la más importante en la estructura de ingresos en los Municipios del Interior de la provincia, se cobra a los contribuyentes propietarios de los campos linderos a los caminos rurales por su mantenimiento, conservación y reparación, y en general tiene bases imponibles fijas (ej. \$ por hectárea), mientras que la TISH (Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene), que es la fuente más importante de ingresos propios en los Municipios del Conurbano, y que se cobra a las empresas, con el pasar de los años ha ido mutando de base imponible fija (cantidad de empleados) a facturación, lo cual es una base imponible móvil que va aumentando sin necesidad de discusión parlamentaria en el Concejo Deliberante. De este modo, se logran mayores ingresos en estos municipios en contraposición a los del Interior, que anualmente deben imponer aumentos en los valores de la tasa con base fija para mantener su autonomía. Al igual que en todos los niveles de gobierno, esto ha inclinado la estructura tributaria hacia tributos con bases móviles a pesar de sus consecuencias negativas en la equidad y la actividad productiva. De 2013 a 2022, mientras que la contribución de las tasas ABL y Red Vial

ha decrecido en la recaudación municipal, la contribución de la TISH ha crecido de 32,7% a 42%.

En relación con los gastos, y debido a las características de los bienes y servicios ofrecidos por los municipios que son altamente dependientes de la mano de obra, el costo del personal es fundamental. Es por tal motivo que las variaciones salariales acordadas en paritarias son un elemento a no subestimar. Una escasa o nula planificación financiera puede llevar a un municipio equilibrado fiscalmente a un deterioro en muy corto plazo, lo cual y dada la estabilidad legal de los salarios, implica un grave conflicto muy complejo de revertir, dado que el financiamiento de estos gastos no son ni una decisión propia municipal ni tampoco de madurez rápida, ya que aumentar las tasas en su caso implica consenso a través de Ordenanza Municipal con los concejales y mayores contribuyentes y cualquier cambio de este tipo muchas veces no es políticamente aceptable fundamentalmente por la comunidad. El equilibrio entre el aumento de tasas y aumento de salarios se vuelve una regla de oro para la sustentabilidad de las finanzas municipales.

Los otros gastos en insumos o contrataciones, en particular aquellos que implican una licitación por sus montos, también requieren de planificación fiscal y financiera, atentos no solo a sus magnitudes (representaron el 38% del gasto total en 2022), sino a las estacionalidades que podrían tener durante el ejercicio.

Se debe resaltar que debido a las estacionalidades en algunos gastos o a los tiempos administrativos necesarios para realizar los pagos, el Municipio cuenta con excedentes temporales de fondos en cuentas bancarias; esto provoca una pérdida de poder adquisitivo en situaciones muy cambiantes, un factor importante a tener en cuenta en la planificación. Conocer y utilizar adecuadamente las herramientas financieras disponibles es crucial para utilizar de forma óptima los recursos fiscales municipales, los cuales se obtienen a través de los tributos de la sociedad, y así poder hacer frente al incremento de precios y cubrir los gastos.

En cuanto al financiamiento del gasto de capital, es decir, inversiones en compra de bienes o construcciones de obras públicas, depende de las posibilidades financieras de cada municipio. La gran mayoría cuenta con resultados corrientes superavitarios que les permite financiar proyectos de inversión con recaudación propia. Sin embargo, es normal el financiamiento por parte de los niveles provincial o nacional. En los casos que el mismo sea no reintegrable, el Municipio normalmente recibe un anticipo y luego contra certificados de obra o factura con la recepción del bien se transfiere el remanente. También el financiamiento externo al municipio puede ser reintegrable (préstamos), actuando como acreedor el sector público o los bancos comerciales.

En cualquiera de los casos, los endeudamientos municipales en la Provincia de Buenos Aires están muy regulados y requieren cumplir toda una serie de normativas y autorizaciones. En primera instancia el Municipio debe sancionar una Ordenanza Preparatoria la cual le permite al Poder Ejecutivo Municipal iniciar el proceso de autorizaciones. Esta documentación es presentada al Ministerio de Economía, quien analiza la posibilidad de repagar (devolver) el préstamo. Luego de autorizarse en el Ministerio de Economía provincial se requiere la no objeción del Ministerio de Economía de Nación y la evaluación de la capacidad de endeudamiento por el Tribunal de Cuentas. Con estas tres autorizaciones, el Municipio debe sancionar una Ordenanza Definitiva (sancionada en Asamblea de Concejales y de Mayores Contribuyentes) para poder estar en condiciones de endeudarse. Cabe aclarar que si el Organismo acreedor es una entidad financiera (Banco), este debe ser autorizado por el Banco Central de la República Argentina.

Esta fuerte regulación existente sobre el endeudamiento municipal hace que el mismo participe sólo en el 3% del total de financiamiento de las inversiones, mientras que 32% corresponde a transferencias de Nación, 26% transferencias de provincia y el 39% restante correspon-

de a financiamiento propio. El pago de intereses en las últimas décadas no ha superado el 0,5% de las erogaciones totales de los municipios.

La planificación del flujo fiscal y financiero es esencial para garantizar la óptima utilización de los recursos limitados, ya sea a través de ingresos o gastos, sin importar su origen o destino.

No alcanzar este objetivo resulta en desequilibrios que llevan a la acumulación de deudas a corto plazo. En este caso, posponer el pago a proveedores es una alternativa que, aunque no tenga un gran impacto inmediato, a largo plazo provoca aumentos en los precios deseados por los proveedores e incluso el corte de suministros, causando mayores conflictos y empeorando la situación por la incapacidad de ofrecer los servicios municipales. Esto es percibido por los contribuyentes, quienes se ven desincentivos a pagar tasas al no recibir servicios adecuados, generando un problema aún mayor. La relación entre el precio (tributo) y la calidad de los bienes y servicios públicos es particularmente sensible a nivel municipal.

Agudizado el desequilibrio financiero aparece el problema de pagar los sueldos del personal. Los Municipios en estos casos recurren a diversas herramientas, algunas de ellas contempladas en la legislación vigente, como el uso extraordinario de recursos afectados para otros fines debiendo devolver los fondos dentro de algún periodo contemplado en la normativa. Esta práctica es muy difícil de revertir cuando esta herramienta se transforma en permanente.

También se puede recurrir a algún financiamiento externo al municipio como solicitar a la provincia un anticipo de la coparticipación a recibir en el resto del ejercicio fiscal, lo cual para la provincia tiene una limitación dado que podría adelantar como máximo el 10% de la coparticipación neta de retenciones estimadas para el resto del ejercicio. Este límite tiende a ser cada vez más bajo a medida que se acerca el cierre de ejercicio, ya que, si bien no tiene costo financiero, se debe retener de la coparticipación en el mismo ejercicio en el que se otorgó.

Otra opción es solicitar un aporte no reintegrable a la provincia (ATP – Aporte del Tesoro Provincial) o a la nación (ATN – Aporte

del Tesoro Nacional), que son fondos de libre disponibilidad. En última instancia, y con el mayor costo financiero, los Municipios pueden recurrir al Descubierto Bancario, el cual debe ser primero autorizado por el Honorable Concejo Deliberante, debiendo devolverse dentro de los 15 días de entrar en descubierto de acuerdo a la normativa vigente del Banco Central de la República Argentina.

Desafíos

Los contextos cambiantes y dinámicos, a veces hasta hostiles, pueden ser un motivo, muchas veces escuchado, de la dificultad de planificar, pero la planificación es la única manera de poder lograr un rumbo, y evaluar si los objetivos se han cumplido. Será importante diseñar estrategias para varios escenarios y ajustar las acciones según la evolución de las finanzas municipales.

La incorporación de un nuevo subsistema en el RAFAM 2 que posibilite la planificación va en este sentido.

La demanda legítima y dinámica de la población versus la restricción presupuestaria impone otro desafío sobre la importancia de la formación de los recursos humanos para que puedan utilizar y aprovechar al máximo posible todo el resto de los recursos e insumos disponibles y escasos. La administración financiera y fiscal municipal no queda exenta de esta necesidad; por el contrario, quizás hasta deba ser el hilo conductor para que todo el resto de las áreas municipales se vayan alineando hacia un rumbo donde las políticas públicas, deliberadamente diseñadas, puedan generar mayor bienestar en la población. La creación de la Escuela de Economía y Gestión para el Desarrollo Local tiene ese objetivo.

Sin embargo, en un país federal, la situación municipal no puede analizarse en forma aislada de los otros niveles de gobierno. Sin dudas que la postergada nueva ley de coparticipación federal de impuestos que la reforma constitucional de 1994 ha establecido, ha generado mucha incertidumbre económica y para cada uno de los municipios. Los problemas que genera la falta de esta ley, no solo se refiere a los

coeficientes de distribución primaria y secundaria que clarifiquen las funciones gubernamentales de cada nivel, sino principalmente a la falta de coordinación federal. Gran parte del malestar con algunos tributos tiene que ver con ello.

Además del nivel federal, en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires también hay desafíos por delante.

Al respecto se visualiza la ausencia de instituciones operativas que regulen y armonicen las relaciones, ya sea a nivel vertical, es decir, en la relación entre cada municipio y la Provincia, como a nivel horizontal, esto es, entre municipios. En cuanto a la falta de coordinación horizontal aludida, es válido recordar la innumerable cantidad de disputas que se suscitaron en el marco del Convenio Multilateral de Ingresos Brutos, las cuales se procuraron subsanar con la reforma de la Ley Orgánica Municipal realizada en el año 2012. Sin embargo, unos pocos municipios han avanzado en la suscripción de Convenios Interjurisdiccionales para establecer criterios de distribución de bases imponibles, conforme lo establecido por el artículo 35 del referido Convenio Multilateral.

Sin perjuicio de que el sistema de coparticipación entre la Provincia de Buenos Aires y sus municipios garantiza una distribución diaria y automática, no discrecional de los recursos en virtud de criterios objetivos de reparto, establecidos en forma precisa por la Ley N° 10559 y modificatorias, es necesario, en lo que se refiere a la coordinación a nivel vertical, señalar que dicha ley fue redactada en un escenario donde las necesidades y realidades eran diferentes, siendo hoy claramente insuficiente a fin de cumplir dicho rol. Prueba de ello resultan la creación de nuevas transferencias y las disputas, tanto en ámbitos judiciales como administrativos, que han generado y siguen generando determinados tributos principalmente del ámbito municipal, siendo un reflejo de asignaturas pendientes que dicha norma tiene.

Para ello podría ser interesante analizar la creación de un organismo interjurisdiccional especializado con funciones sustancialmente fiscales y de coordinación, adaptado a la idiosincrasia y la dinámica

de las actividades económicas que se desarrollan en la Provincia de Buenos Aires.

En relación a las funciones y misiones que podría tener este organismo, tomando como referencia lo que sucede con otros organismos a nivel provincial y nacional como ser la Comisión Federal de Impuestos y la Comisión Arbitral, esta Comisión Provincial podría incluir principalmente tres tareas: a) Controlar y coordinar el cumplimiento de la Ley N° 10559 y modificatorias -Régimen de Coparticipación-; b) Resolver las cuestiones que se originen en el marco de la aplicación de Convenios Intermunicipales que los municipios suscriban; c) Decidir respecto de la analogía entre tributos municipales y provinciales.

Previamente a esta coordinación puede ser muy importante la discusión de una actualización de la Ley Orgánica Municipal, largamente reclamada por los municipios, que especifique las potestades de gasto y tributarias del nivel municipal y que delegue las cuestiones de administración financiera en una legislación específica.

No cabe ninguna duda de que los excelentes resultados obtenidos en la gestión municipal y provincial, gracias a la implementación de la homogeneización de la administración financiera municipal (RA-FAM) durante muchos años, son motivos suficientes para mantener una actitud optimista con respecto a las reformas que deben ser llevadas a cabo para mejorar la coordinación fiscal en la Provincia.

EL RÉGIMEN FISCAL MUNICIPAL: UN ANÁLISIS DE LA REVALIDADA AUTONOMÍA DE LOS MUNICIPIOS ARGENTINOS

Juan Manuel Álvarez Echagüe¹

Gabriel Esteban Ludueña²

Introducción

Previo a todo, queremos agradecer la gentil invitación a participar de esta obra colectiva que trata sobre el régimen de administración financiera vigente en la Provincia de Buenos Aires.³

El objetivo del capítulo es analizar el régimen fiscal de los municipios, desde el punto de vista de la autonomía de los mismos y desde su poder tributario.

1 Doctor en Derecho (USAL, 2017). Abogado (UBA). Profesor Titular Regular de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la FD-UBA. Profesor Titular en la Facultad de Derecho de la UNLZ. Profesor Titular en la Facultad de Ciencias Jurídicas de la USAL. Profesor de posgrado en diversas universidades del país. Autor de tres libros, coautor de otros treinta y cuatro y director de diez obras colectivas. Director de los Posgrado en Procedimiento Tributario, Penal Tributario y Previsional de la UNLZ y en Penal Tributario y Económico de la Universidad Siglo 21. Socio de Álvarez Echagüe & Asoc.

2 Abogado (UCA). Diploma de Honor en la Carrera de Abogacía (UCA). Premio de Diploma de Honor de la Editorial El Derecho. Diploma al Esfuerzo por la Investigación Jurídica (Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires). Carrera de Especialización en Derecho Tributario, FD-UBA. Experto en Fiscalidad Internacional (Universidad Santiago de Compostela, España). Doctorando en Derecho Fiscal en la FD-UBA. Docente de la Especialidad Tributaria FD-UBA, en materias de grado y posgrado y en otras universidades nacionales y privadas.

3 Especialmente queremos agradecer a Gonzalo Martín Lecuona, en su carácter de presidente de la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública y a la Dra. Lilia Goday, con quien nos conocemos hace muchos años.

Dada la amplitud temática, debemos iniciar este extenso recorrido partiendo de nuestra organización constitucional para ubicar a la institución municipal en clave constitucional.

Y ello nos obliga a mencionar que los municipios en general, y los de nuestra querida provincia (ambos autores somos bonaerenses de nacimiento), son actores principales y protagónicos de la República Argentina. En la Provincia de Buenos Aires hay ciento treinta y cinco (135) comunas.

Una vez que esbochemos este panorama constitucional nos adentraremos al régimen fiscal de los municipios, mencionando su autonomía y sus limitaciones. Abordaremos este capítulo trayendo a colación normas, tanto de nuestro país como del exterior, y también repasaremos la jurisprudencia de nuestro más alto tribunal que se ha expido en innumerable cantidad de causas resolviendo cuestiones fiscales de los municipios.

En el nudo de nuestro trabajo comentaremos algunas críticas que recibe el régimen fiscal municipal, principalmente respecto de las tasas que constituyen su principal recurso tributario. Independientemente de los aciertos y/o los errores de los regímenes fiscales de los municipios, pretendemos trazar algunas definiciones conceptuales de la categoría tributaria “tasa” para señalar y destacar diversas oportunidades de mejora que pueden adoptar los entes municipales en sus ordenanzas fiscales.

Cabe poner de relieve que, para su desarrollo, hemos partido de diversos trabajos que uno de los autores ha escrito sobre la materia⁴, a los cuales remitiremos en lo particular en cada tema que se trate, para una mayor profundización.

4 Álvarez Echagüe, Juan Manuel: “Los Municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio”, en el libro *Derecho Tributario Municipal*, coordinado por el Dr. José Osvaldo Casás, Editorial Ad-Hoc, septiembre 2001; Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Lucía López Parga “¿Es posible y/o necesario revisar la noción tradicional de las tasas municipales? Capítulo incluido en el libro “Tributación Local”, Director Juan Manuel Álvarez Echagüe, publicado por Editorial Ad Hoc, primera edición año 2021; Ludueña Gabriel Esteban “El caso Esso c/ Municipalidad de Quilmes”. Capítulo incluido en el libro “Tributación Local”, Director Juan Manuel Álvarez Echagüe, publicado por Editorial Ad Hoc, primera edición año 2021.

El federalismo debe ser repensado. Los Municipios no pueden ser considerados actores secundarios.

El título de este apartado evidencia un problema y una necesidad. El problema es el federalismo de nuestro país, entendiendo por federalismo el fiscal pues sin recursos suficientes para todos los órganos de gobierno no hay federalismo posible.

El problema es que los municipios, que tienen los mismos elementos que el Estado (población propia, territorio propio y poder) son todavía pensados como actores secundarios de nuestro federalismo cuando en realidad fueron el origen⁵ y constituyen en la actualidad una pieza fundamental de este.

La Constitución Nacional, antes de la reforma de 1994, sólo hacía referencia a los municipios en su artículo quinto (5°), que dispone: “Cada provincia dictará para sí una constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el gobierno federal garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”.

A partir de la reforma de la CN en 1994, y a través del nuevo art. 75 inc. 2, y del art. 123 ha ocurrido un hecho trascendental: se ha constitucionalizado de manera formal el régimen de distribución vertical de potestades tributarias que venía aplicándose desde la década del 30' del siglo pasado (acuerdos que habían sido convalidados por la jurisprudencia de la CSN⁶) y se ha consagrado la autonomía municipal.

El actual art. 75 inc. 2 de la CN, determina las características que debe tener el régimen de coparticipación y la cláusula transitoria sexta

5 Al respecto, Ricardo Zorraquín Becú, señala que los conquistadores españoles “fundaron ciudades y se establecieron en ellas adoptando el mismo sistema utilizado en la península para repoblar las regiones que se iban ocupando frente a los moros” (La organización política argentina en el periodo hispánico 2da. Edición Buenos Aires, 1962, págs. 311/312).

6 Al menos, de manera *obiter dictum*, en la conocida causa “Carlos J. Madariaga Anchorena”, Fallos 242:280, de fecha 21 de noviembre de 1958.

señala que el nuevo régimen debe ser implementado antes de finalizar el año 1996, lo cual no ha ocurrido hasta el presente. El régimen de coparticipación que se encuentra vigente desde el primero de Enero de 1988 es el de la ley 23548, que data desde hace más de treinta y cinco años a pesar de haber nacido con vocación de transitoriedad.

Por lo tanto, es necesario y constituye una obligación constitucional el dictado de nueva ley de coparticipación. Y entendemos que en dicha ley no pueden quedar fuera de discusión las competencias y financiamiento de los municipios, como antes respecto de los cuales debe respetarse su autonomía.

En los últimos años los municipios bonaerenses y los del resto del país han tenido que afrontar distintos servicios que no estaban a su cargo. A modo referencial, se han ocupado, de la salud, de la seguridad, de la remediación del ambiente, de la asistencia social, han tenido que realizar distintos tipos de obras, etc.

Todas estas “nuevas funciones” usualmente a cargo de otros órdenes de gobierno, fueron asumidas sin la asignación de recursos por parte de las provincias o de la Nación.

En los hechos, más allá de las competencias que pueden considerarse concurrentes entre las provincias y los municipios, estos últimos funcionan en la realidad como la primera puerta de acceso a reclamos que corresponden a otros órdenes de gobierno; pero independientemente de ello intentan dar respuesta por cuestiones de vecindad y cercanía.

Estas cuestiones merecen que nuestro federalismo sea repensado en una clave dinámica.

En varias oportunidades hemos tenido la oportunidad de escuchar a los maestros José Osvaldo Casás y Enrique Bulit Goñi quienes disertaban sobre la necesidad de repensar el federalismo argentino⁷. El

7 Hemos sido testigos de sus fructíferas reflexiones en innumerables participaciones en el Seminario Internacional sobre Tributación Local. En el año 2024 se realizará la edición número XXIV de dicho seminario denominado Seminario internacional sobre Tributación Local José Osvaldo Casas y Enrique Bulit Goñi en homenaje a dichos profesores.

último de los maestros nos advertía que en primero debía discutirse los servicios que tendría a cargo cada orden de gobierno (Nación, Provincias, CABA, Municipios) y luego distribuirse la potestad tributaria para hacer frente a estos. El profesor Casás acuñaba una frase y sostenía que gobernar es gastar. Y por lo tanto no hay gobierno sin recursos, ni federalismo sin recursos, ni autonomía municipal sin recursos.

La distribución del poder tributario y la autonomía municipal

Para referirnos a la potestad tributaria municipal debemos repasar la distribución de potestades tributarias que hace nuestra carta magna.

La Constitución Nacional, a través de distintos artículos, permite a la Nación:

1. En forma exclusiva y permanente, regular los Derechos de importación y exportación y tasas postales. Todo ello conforme los arts. 4, 9, 75 inc. 1 y 126 de la CN.
2. En concurrencia y en forma permanente con las provincias se le permite establecer los impuestos indirectos, conforme los arts. 4, 17, 75 inc. 2 y 121 de la CN.
3. En forma transitoria y de modo excepcional, los impuestos directos, que deben ser proporcionalmente iguales en todo el país, conforme el art. 75 inc. 2 de la CN.
4. Asimismo, la CN, por el art. 75 inc. 2, le impone a la Nación, el deber de participar de la recaudación de los impuestos directos e indirectos a las distintas provincias y a Ciudad de Bs. As.
5. Cabe recordar que el Congreso Nacional es legislatura local en la Ciudad de Buenos Aires mientras sea Capital Federal, aclarando que, dichos tributos solo pueden tener como finalidad resguardar los intereses de la Nación.

Con respecto a las provincias, cabe señalar que ellas pueden establecer en forma permanente impuestos directos e indirectos, salvo los de materia aduanera.

Sabido es que, por principio general y según el art. 121 de la CN, las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al Gobierno Federal y el que expresamente se hayan reservado.

Esto significa que existe un poder delegado y expreso a favor de la Nación, cuyas cláusulas más destacables están en el art. 75 de la CN y, por otro lado, las provincias tienen prohibido ejercerlo (art. 126 de la CN).

Asimismo, el art. 31 de la CN, dispone que esta CN, las leyes que en su consecuencia se dicten y los tratados con las naciones extranjeras, son la ley suprema de la Nación.

Conforme a ello, las provincias, independientemente de lo que dispongan sus leyes y constituciones locales, tienen el deber de sujetarse a ellas.

Como adelantamos se encuentra vigente la ley 23548 de coparticipación federal que apunta a establecer un mecanismo cuya finalidad esencial es la de evitar la doble imposición, para lo cual las provincias delegan en el gobierno federal la facultad de establecer ciertos impuestos, que luego serán distribuidos, primariamente entre Nación y provincias, y secundariamente entre las provincias.

Posteriormente, las provincias distribuyen parte de lo recaudado a los Municipios.

La adhesión de las provincias implica (art. 9 ley 23548), entre otras cuestiones, no aplicar gravámenes análogos a los que se faculta a establecer a la Nación, compromiso que a su vez es asumido en nombre de los municipios que la componen. Destacamos, que no se consideran tributos análogos las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

El marco de facultades tributarias municipales, con las aclaraciones que verteremos, ha quedado reducido de manera exclusiva a la imposición de tasas respecto de servicios efectivamente prestados, pues carecen de poder tributario originario, ya que tal está en cabeza del Estado Nacional y de los Estados Provinciales.

Por último, la Constitución de la Provincia de Buenos Aires no menciona a los municipios como autónomos, por lo que se encuentra en conflicto con la Carta Magna Nacional.

También luce muy desactualizada la ley orgánica bonaerense de municipalidades (decreto-ley 6769/58)⁸. Cabe citar de esta ley los arts. 226⁹, 227¹⁰ y 228¹¹ que refiriere a los recursos municipales enumerando los tributarios.

La mención de las tasas que hace la ley orgánica y que, por lo tanto, pueden cobrar los municipios de la Provincia de Buenos Aires¹² es enunciativa. Advertimos al lector, que la ley otorga una permisión libre de imponer impuestos municipales, sin referencia alguna al régimen de coparticipación vigente.

Analizada la distribución de potestades tributarias estamos en condiciones “saltar” al siguiente escalón.

Y al respecto nos preguntamos: ¿qué implicancias tiene la potestad tributaria municipal?

Para ello es imprescindible hablar de su autonomía y luego de las tasas municipales¹³.

8 Fuente: <https://normas.gba.gob.ar/documentos/OVG48SW0.htm>

9 Ver al final del artículo.

10 ARTÍCULO 227: La denominación “impuestos” es genérica y comprende todas las contribuciones, tasas, derechos y demás obligaciones que el municipio imponga al vecindario en sus ordenanzas, respetando los límites establecidos en esta ley y los principios generales de la Constitución.

11 ARTÍCULO 228: La percepción de impuestos municipales es legítima en virtud de la satisfacción de las necesidades colectivas que con ella se procura. Los órganos del gobierno municipal tienen por lo tanto amplias atribuciones para especificar los gastos que deban pagarse con el producto de aquellos impuestos, sin más limitaciones que las que resultan de la aplicación de los mismos a la atención de las aludidas necesidades colectivas.

En esta materia, las facultades del gobierno municipal son irrenunciables e intransferibles y en consecuencia, ninguna autoridad podrá imponer a las comunas gastos que ellas mismas no hayan autorizado, ni privarlas del derecho de invertir sus recursos en la forma que dispongan sus poderes legalmente constituidos.

12 PBA de ahora en más.

13 Para un desarrollo en profundidad del tema, Álvarez Echagüe, Juan Manuel, “los municipios, su status jurídico y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la constitución reformada”, impuestos, 1999-B, p- 2346.

a. La autonomía y la autarcía municipal¹⁴

A esta altura ya es indiscutible que los municipios son entes gubernamentales autónomos, aunque sujetos a una serie de limitaciones, pero que bajo ningún concepto ello puede implicar el desconocimiento de la autonomía de que gozan las comunas de provincia y cuyo reconocimiento está expreso en el artículo 123 de la Constitución Argentina, el cual señala que: “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.¹⁵

Con autonomía municipal nos referimos a la capacidad que tienen los municipios de dictarse su propia ley, darse sus propias instituciones y de gobernarse por medio de ellas; aun cuando debe dejarse sentada la facultad constitucional que poseen las provincias de reglar el alcance y contenido de la mencionada autonomía municipal, ello en virtud de la supremacía que otorga el sistema federal de gobierno.

Así, coexisten constituciones provinciales que reconocen a sus municipios autonomía institucional y además la facultad para establecer sus tributos¹⁶; las que limitan la autonomía municipal al poder

14 Álvarez Echagüe, Juan Manuel: “Reflexiones sobre la autonomía municipal a poco más de veinte años de la reforma constitucional. La Corte Suprema reafirma el estatus autonómico en un precedente reciente”, en *DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO Y TRIBUTARIO LOCAL. En homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi*, Ad-Hoc, noviembre 2015.

15 Sobre el particular, señala Bidart Campos: “Durante mucho tiempo, habíamos interpretado como admisible que los municipios de provincia ejercieran por “delegación” de la provincia determinadas competencias tributarias. Posteriormente, evolucionamos hasta reconocer que los municipios investían poder tributario originario y propio... Pensamos que ahora el art. 123 disipa las dudas, porque obliga a las provincias a reglar el alcance y contenido de la *autonomía municipal* en el *orden económico y financiero*”. Y agrega que: “Esta base constitucional federal lleva a sostener que cada constitución provincial ha de reconocer a cada municipio de su jurisdicción – según sea la categoría de ese municipio – un espacio variable para *crear tributos*”. (Bidart Campos Germán J., *Manual de la Constitución Reformada*. Tomo II. Quinta reimpresión. Ediar. Buenos Aires. 2019. Pág. 181).

16 En tal sentido, 19 provincias expresamente han manifestado en sus constituciones la autonomía económica, política, institucional, administrativa y financiera de sus municipios. Las que no lo han hecho son Buenos Aires, Mendoza, Formosa y Santa Fe.

que delegue la provincia a través de una ley orgánica; y las que no acuerdan a sus gobiernos locales potestades de fijar tributos.

Consideramos oportuno traer a colación algunas consideraciones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en un precedente reciente caratulado “Instituto de Previsión Social de Neuquén c/ Municipalidad de la Ciudad de Resistencia s/ cobro de sumas de dinero” de fecha 13 de abril de 2023 que compartió los dichos de la procuradora y sostuvo para declarar la incompetencia de su instancia originaria que “los municipios provinciales son entes de carácter autónomo, según la doctrina que surge del precedente “Rivademar” publicado en Fallos: 312:326¹⁷, y, por lo tanto, no se identifican con las provincias respectivas”.

Entonces no hay dudas, ni existirán en el futuro algún tipo de incertidumbre, respecto de la autonomía municipal pero lo que siempre deberá definir el Superior Tribunal son las fricciones que se generan entre las Provincias autónomas y los Municipios también autónomos.

Al respecto es oportuno traer a colación un reciente pronunciamiento de fecha 30 de noviembre de 2023 del máximo tribunal en autos “*Banco de la Pampa c/ Municipalidad de Santa Rosa*” en el cual se confirmó la inconstitucionalidad de la ordenanza municipal que autorizaba (alegando la autonomía de la comuna), a utilizar distintas entidades financieras vulnerando la ley provincial que determinaba la exclusividad del Banco de la Pampa. Aquí el máximo tribunal resolvió el conflicto en favor de la provincia de La Pampa.

Desde la introducción en el año 1994 del término “autonomía municipal” por parte del artículo 123 de la Constitución Nacional, más del 80% de las provincias han incluido dicho concepto en sus respectivas constituciones.” Secretaría de Asuntos Municipales. Ministerio del Interior y Transporte. Universidad Nacional de General Sarmiento. “La estructura de la recaudación municipal en Argentina: alcances, limitaciones y desafíos”. Disponible en: <https://www.mininterior.gob.ar/municipios/pdfs/Estructura%20Recaudacion%20Municipal.pdf>

17 A partir de este precedente nuestro máximo tribunal distinguió a los municipios de los entes autárquicos, afirmando “mal se avienen con el concepto de autarquía diversos caracteres de los municipios” en especial (...) el origen constitucional (...), la existencia de una base sociológica constituida por la población (...) la imposibilidad de su supresión o desaparición (...), el carácter de legislación local de las ordenanzas municipales(...)”.

En otro caso, (2021) “Shi, Jinchui c/ Municipalidad de la Ciudad de Arroyito s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”¹⁸ el máximo tribunal, efectúa algunas referencias en materia de autonomía municipal, ratificándola y señalando que la graduación de la autonomía no puede significar su inexistencia. Así, en el Considerando 7) refiere a la autonomía municipal, distinguiendo dos aspectos: los contenidos y su alcance. “Que la reforma de 1994 remarcó la trascendencia del municipio en el diseño institucional argentino en tanto orden de gobierno de mayor proximidad con la ciudadanía (Fallos: 342:1061, in re “Telefónica”, disidencia conjunta de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 8°). En esa inteligencia, el constituyente dispuso reconocer a los municipios de provincia, sujetos necesarios del federalismo argentino conforme al art. 5 de la Constitución Nacional, el status de derecho público de la “autonomía” (Fallos: 342:509), diferenciando sus contenidos y sus alcances. Respecto de los contenidos, ellos son taxativos y comprenden los ámbitos institucional, político, administrativo, económico y financiero; respecto de los alcances, que conforman el variable perímetro que corresponde a cada contenido, el constituyente los deriva a la regulación propia del derecho público provincial”.

“De modo que la determinación de los “contenidos” evita que la autonomía quede “reducida a una simple fórmula literaria grandilocuente pero, en la práctica, vacía de contenido, porque no puede haber municipio autónomo verdadero si no le reconocemos explícitamente entidad política o le retaceamos la capacidad de organizar su administración y realizar los actos administrativos necesarios para el cumplimiento de sus funciones o los privamos del sustento económico-financiero indispensable para que preste aquellos servicios públicos que la provincia le asigne, inherentes a su existencia o le impedimos ejercer su “autonomía institucional” (Convención Constituyente Nacional, sesión del 8 de agosto de 1994, intervención del Convencional Merlo) (Fallos: 341:939, considerando 6° y 343:1389, voto de los jueces Maqueda, Lorenzetti y Rosatti)”.

18 CSJ 1751/2018/RH1 de fecha 20/05/2021.

“En cuanto a los “alcances” de cada contenido autonómico, ellos deben reflejar la heterogeneidad ínsita en todo régimen federal y por tanto, ser fijados por cada provincia, atendiendo a las diferencias observables en la escala de vida vecinal a lo largo y ancho del territorio nacional, con el debido respeto de lo dispuesto por los arts. 5 y 123 de la Constitución Nacional. En tal sentido, resultaría ilógico e irrazonable que desde la norma constitucional federal se impusiera a las provincias un determinado y uniforme alcance del régimen municipal que iguale a municipios urbanos o rurales, densamente poblados o con pocos vecinos, longevos o nuevos, con perfil sociocultural predominantemente cosmopolita o tradicional, etc. Esto explica que el constituyente reformador haya diferido a cada provincia la específica delimitación de los alcances de cada contenido autonómico, para que en ejercicio del respectivo “margen de apreciación local” sea cada jurisdicción la que defina el standard jurídico conforme su específica e intransferible realidad (arg. Fallos: 343:580, voto de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 9º)”.

Luego, en el Considerando 8º refiere a que, si bien las provincias establecen el grado de autonomía de sus municipios, deben “asegurar” el régimen municipal, por lo que tal graduación no puede llevar a su inexistencia.

Así, explicita la CSJN: “Que para precisar las reglas que deben guiar el balance entre el orden nacional, provincial y el local en esta materia, ha dicho este Tribunal que si bien el poder de autodeterminación municipal se inscribe en el de las provincias, que conservan su soberanía absoluta en todo lo relativo a los poderes no delegados a la Nación, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 126 de la Constitución Nacional, ellas deben coordinar el ejercicio de los poderes que conservan de forma tal que se garantice “el mayor grado posible de atribuciones municipales” en los ámbitos analizados con anterioridad (Fallos: 327:4103 “Cadegua” y 342:1061, “Telefónica” disidencia conjunta de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 10). En ese sentido, este Tribunal ha advertido que la necesaria existen-

cia de un régimen municipal “determina que las leyes provinciales no sólo deben imperativamente establecer los municipios”, sino que “no pueden privarlos de las atribuciones mínimas necesarias para desempeñar su cometido. Si los municipios se encontrasen sujetos en esos aspectos a las decisiones de una autoridad extraña -aunque se tratara de la provincial- ésta podría llegar a impedirles desarrollar su acción específica, mediante diversas restricciones o imposiciones, capaces de desarticular las bases de su organización funcional” (confr. Fallos: 312:326; 314:495 y 341:939, considerando 5°).”

Ahora bien, continuando con el análisis de la autonomía municipal, existen una serie de requisitos que debe reunir un municipio para que pueda ser considerado verdaderamente autónomo¹⁹, entre los cuales se encuentra la autarcía, es decir, la posibilidad de auto satisfacerse en materia económica y financiera, el cual, de estar ausente, implica la inexistencia de autonomía municipal. Es por ello que se torna imprescindible que las comunas posean la facultad de autodeterminarse en materia financiera y tributaria, lo cual debe entenderse no sólo en el sentido de poder administrar sus propios recursos, sino que los municipios deben contar con ingresos suficientes para hacer frente a las funciones que le son inherentes, así como a aquellas que le han sido, y están siendo transferidas por parte de la Nación y las provincias.

En esta misma línea se ha expedido recientemente el Máximo Tribunal Nacional en la causa “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrati-

19 Según ha señalado Rosatti en su obra *Tratado de Derecho Municipal*, pág. 98 y sig., para que un ente pueda ser considerado autónomo debe reunir las siguientes cualidades: Autonormatividad constituyente: capacidad de darse su propia norma fundamental; Autocefalia: capacidad de elegir sus propias autoridades; Autarcía: autosatisfacción económica y financiera, derivada de poseer recursos propios; Materia propia: reconocimiento de facultades de legislación, ejecución y jurisdicción; Autodeterminación política: reconocimiento de garantías frente a las presiones políticas. Solamente cuando las comunas detentan estas cinco potestades puede decirse que estamos frente a un ente que posee autonomía en el sentido que emana del art. 123 de la Ley Fundamental.

va”,²⁰ sentencia del 2 de septiembre de 2021, afirmando que “el reconocimiento de la autonomía importa, necesariamente, garantizar los medios para la subsistencia de los municipios”. En efecto, cuando la Constitución Nacional manda a las provincias a “asegurar el régimen municipal”, dispone, naturalmente, el reconocimiento de una realidad preexistente que solo puede garantizarse con el “derecho a los medios”.

Dentro del “derecho a los medios” para la subsistencia del municipio, se encuentran los recursos provenientes de la potestad tributaria que titularizan, la cual les permite “generar sus rentas y recaudar para invertir y controlar sus recursos que, a su vez, podrán ser manejados independientemente de otro poder, complementando así las facultades de administración que le son propias” (Convencional Prieto, *Obra de la Convención Nacional Constituyente 1994*, T. VI, p. 5380, citado en Fallos: 337:1263 y 341:939).²¹

Asimismo, del voto del Dr. Lorenzetti se desprende: “Que esta Corte Suprema ha señalado que el sistema federal, que la Constitución reconoce (Fallos: 338:1356), sería una mera declaración si no fuera completado con un principio general de descentralización institucional, inspirado en el objetivo de lograr una sociedad más abierta y participativa (arg. Fallos: 342:1061, “Telefónica Móviles Argentina S.A.”, voto del juez Lorenzetti). Este principio importa un reparto equilibrado entre la Nación, las provincias y los municipios”.²²

Y en particular respecto de las comunas expone: “Con específica relación a los municipios, esta Corte ha señalado que son actores principales del sistema federal, y requieren de los recursos necesarios para cumplir sus finalidades (arg. Fallos: 337:1263, considerando 7° y 343:1389, voto de los jueces Maqueda, Lorenzetti y Rosatti). En consecuencia, no pueden ser privados de las atribuciones mínimas

20 De ahora en más ESSO o causa ESSO.

21 CSJN, 02/09/2021, Considerando 9° “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa” (CSJ 1533/2017/RH1).

22 CSJN, 02/09/2021, Considerando 5° del Voto del Ministro Dr. Ricardo Lorenzetti en autos “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa” (CSJ 1533/2017/RH1).

necesarias para desempeñar su cometido. Que este principio federal de descentralización institucional y de suficiencia de recursos obliga a la Nación en relación con las provincias y a las provincias en relación con los municipios. En este sentido, el régimen financiero federal debe asegurar la suficiencia de recursos para que cada nivel de gobierno cumpla con sus cometidos constitucionales”.²³

A partir de esta perspectiva, como hemos sostenido, y la CSN lo reconoce en la causa “ESSO”, cabe señalar que desde hace ya mucho tiempo se viene produciendo un proceso de descentralización en Argentina, por medio del cual se transfieren funciones de los entes de gobierno superiores hacia los inferiores, motivo por el cual los Municipios cada vez cuentan con más cantidad de funciones que realizar, pero generalmente ello no viene acompañado de las fuentes de financiamiento suficientes como para que las mencionadas nuevas asignaciones sean llevadas a cabo en debida forma por las comunas, sino que por el contrario, se produce un deterioro paulatino en las prestaciones debido a la falta de recursos.²⁴

Así, en la actualidad, entre las funciones más relevantes que en todos los casos corresponden a los municipios “se destacan especialmente los servicios públicos más tradicionales o servicios especiales urbanos (alumbrado, barrido y limpieza), la sanidad, la asistencia social, el trazado de calles, el control urbanístico y del tránsito, la con-

23 CSJN, 02/09/2021, Considerando 6° del Voto del Ministro Dr. Ricardo Lorenzetti en autos “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa” (CSJ 1533/2017/RH1).

24 Afirma Casás que “en la medida en que propiciamos una rigurosa armonización tributaria, desenmascarando algunos institutos tributarios municipales nominados como tasas pero que, en los hechos total o parcialmente, revisten la naturaleza de impuestos (...) estimamos indispensable, como contrapartida, para compensar la eventual pérdida recaudatoria que de ello pudiera derivarse, dotar, por otra vía, de recursos suficientes a los apuntados entes públicos territoriales menores que hoy se encuentran ante el imperativo de ser la primera avanzada del Estado, no solamente cumpliendo funciones históricas y tradicionales sino, también, dando respuesta y contención a las necesidades sociales, en un marco general que nos presenta elevados niveles de población en hogares en situación de indigencia o con necesidades básicas insatisfechas.” (Casás, José O., *Coparticipación y tributos municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía*, 1ª ed. Ad. Hoc, Buenos Aires, 2007, pág. 142).

servación de monumentos y valores locales, el control sobre la radicación y funcionamiento de comercios y establecimientos industriales y la inspección de las condiciones de higiene y salubridad en los accesos y en los lugares públicos”.²⁵

Tal situación, ha sido expresamente señalada en el voto del Dr. Lorenzetti en el ya citado precedente “Esso c/ Municipalidad de Quilmes” al referir: “En materia municipal el principio de suficiencia significa que cada municipio tiene que disponer de ingresos suficientes para cumplir con sus fines y se integra con el de solidaridad que exige, por su parte, a las provincias responder por la suficiencia financiera de aquellos municipios que no alcancen a cubrir sus gastos con el ejercicio de sus potestades propias”.

Así, remarca: “En clara relación con lo señalado, en la audiencia pública celebrada en este expediente quedó en evidencia la preocupante situación financiera de los municipios, ya que se incrementaron sus funciones y se disminuyeron sus recursos. Las normas presupuestarias de la Nación y de las provincias deben prever ingresos suficientes para que los municipios puedan desempeñar su función. En la medida en que se le adjudican más funciones, deben contar con los recursos necesarios para poder cumplirlas”.²⁶

En relación al autofinanciamiento, es decir, a la relación entre los recursos propios de las comunas (tasas, derechos, contribuciones, impuestos, regalías, multas, ventas de bienes y servicios, entre otros) y los gastos corrientes (en personal, en bienes no durables, en servicios, en intereses de deuda y en transferencias corrientes), del citado informe de la Secretaría de Asuntos Municipales surge que “para el conjunto de municipios argentinos, los recursos propios logran financiar la mitad de los gastos corrientes”. Concluyendo que “la capacidad

25 Secretaría de Asuntos Municipales. Ministerio del Interior y Transporte. Universidad Nacional de General Sarmiento. “La estructura de la recaudación municipal en Argentina: alcances, limitaciones y desafíos”. Disponible en: <https://www.mininterior.gob.ar/municipios/pdfs/Estructura%20Recaudacion%20Municipal.pdf>

26 CSJN, 02/09/2021, Considerando 7º del Voto del Ministro Dr. Ricardo Lorenzetti “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa” (CSJ 1533/2017/RH1)

de autofinanciamiento de los gastos corrientes está determinada tanto por el nivel poblacional como por la localización geográfica de los distritos. De esta manera podemos evaluar el grado de dependencia de los gobiernos locales respecto a las transferencias de recursos de otros niveles de gobierno para hacer frente a los gastos de funcionamiento de las administraciones municipales”.²⁷

Conforme se viene exponiendo, la autonomía económica y financiera es uno de los elementos fundamentales que hacen a que un municipio pueda ser considerado plenamente autónomo. La Corte Suprema de justicia de la Nación ha ido en consonancia con esta posición, al resolver en autos “Recurso de hecho deducido por la Municipalidad de la Rioja en la causa Intendente Municipal capital s/ Amparo”.²⁸ El citado precedente, tiene origen en el incumplimiento de la Provincia de La Rioja en dictar un régimen de coparticipación municipal establecido por la Constitución provincial, ante lo cual, el Intendente de la ciudad de La Rioja interpuso acción de amparo con el fin de que se declare la inconstitucionalidad de dicha omisión.

El Tribunal Superior provincial rechazó *in limine* la acción, contra lo cual el Intendente interpuso el pertinente recurso extraordinario, que fue denegado, dando origen a la queja que trata la CSJN, resolviendo que “la garantía constitucional que se invoca como vulnerada guarda relación directa e inmediata con lo resuelto (art. 15, ley 48), por lo que corresponde privar de validez al fallo recurrido a fin de que

27 Secretaría de Asuntos Municipales. Ministerio del Interior y Transporte. Universidad Nacional de General Sarmiento. “La estructura de la recaudación municipal en Argentina: alcances, limitaciones y desafíos”. Disponible en: <https://www.mininterior.gob.ar/municipios/pdfs/Estructura%20Recaudacion%20Municipal.pdf>. 2015. Pág. 67/69. Remitimos al detalle comparativo por población y ubicación geográfica.

28 Ver análisis in extenso en Álvarez Echagüe, Juan Manuel: “Reflexiones sobre la autonomía municipal a poco más de veinte años de la reforma constitucional. La Corte Suprema reafirma el estatus autonómico en un precedente reciente”, en *DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO Y TRIBUTARIO LOCAL. En homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi*, Ad-Hoc, noviembre 2015, págs. 163 a 165.

el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de La Rioja sustancie la causa”.

Recalca la Corte Nacional: “Que el art. 123 enlaza el principio de la autonomía municipal a la capacidad financiera de los municipios para ejercerla: “los planos económico y financiero han sido especialmente considerados en el texto constitucional porque tienen una importancia superlativa. De esta manera estamos especificando y dejando en claro que los municipios argentinos van a poder (...) controlar sus propios recursos que, a su vez, podrán ser manejados independientemente de otro poder, complementando así las facultades de administración que les son propias” (sesión del 4 de agosto, intervención del Convencional Prieto al informar el dictamen de mayoría de la Comisión del Régimen Federal, sus Economías y Autonomía Municipal).

Que la reforma de 1994 mantuvo la potestad de cada provincia de dictar su propia Constitución, y en ese marco la competencia para desarrollar su modelo de autonomía municipal. Su texto establece así un marco cuyos contenidos deben ser definidos y precisados por las provincias con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que conservan (arts. 121, 122, 124 y 125) con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados en el art. 123”.

Y en cuanto al aseguramiento de la autonomía municipal, la Corte Suprema señala: “Si la omisión desarticula en parte la forma de estado federal que dispuso el constituyente nacional, al reconocer el principio de autonomía municipal, y provincial, al reglar el alcance y contenido de dicha autonomía, esclarecer la cuestión implica forzosamente que los jueces interpreten la Constitución en el marco de una causa contenciosa. No se trata entonces de imponer un alcance determinado a la autonomía municipal, pues ello es una atribución ya ejercida por el constituyente provincial, sino de asegurar que, una vez ejercido ese poder, las autoridades constituidas respeten el grado de autonomía asignado a los diferentes niveles de gobierno, y provean los recursos de acuerdo a los parámetros preestablecidos para efectivizarla”.

En función de lo expuesto, y a modo de premisa inicial del presente trabajo, podemos afirmar entonces que la autonomía de los municipios debe ser garantizada tal como lo manda el art. 123 de la Constitución Nacional y conforme lo explicitó la CSJN; que dicha autonomía sólo puede materializarse si el ente gubernamental puede autofinanciarse, es decir, que gestione la relación entre recursos, propios y/o transferidos, y gastos; que el proceso de descentralización ha llevado a que las comunas tengan a su cargo cada vez más prestaciones de servicios y que en muchos casos, tal transferencia de funciones no lleva su correlato de recursos, por lo que deben acudir a la creación de fuentes propias de recursos.

b. Autonomía y potestad tributaria municipal

Partiendo de que, a mayor cantidad de funciones asignadas, más ingresos deben poseer los municipios, se coligue que esos mayores recursos deben provenir del dictado de un nuevo régimen de coordinación, que consideramos imprescindible, en el cual se incluyan a las comunas.

Como se ha sostenido, si bien a esta altura la autonomía municipal es clara, del sistema de gobierno republicano y federal se derivan una serie de limitaciones al poder tributario de los municipios de provincia. Los límites son:²⁹

- a. El proveniente de los artículos 4° y 75 inc. 1° de la Constitución Nacional, referido a la competencia exclusiva de la Nación para gravar con derechos de importación y exportación las mercaderías, lo cual excluye la posibilidad de que tal tributo sea utilizado

29 Ver en extenso en Álvarez Echagüe, Juan Manuel: “Reflexiones sobre la autonomía municipal a poco más de veinte años de la reforma constitucional. La Corte Suprema reafirma el estatus autonómico en un precedente reciente”, en *DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO Y TRIBUTARIO LOCAL. En homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi*, Ad-Hoc, noviembre 2015. Pág. 151.

por las provincias o por los municipios de provincia para gravar la entrada o salida de mercaderías.³⁰

- b. En el artículo 75, en su inciso 13° de la Constitución Nacional, figura lo que la doctrina ha dado en llamar la *cláusula comercial*, por la cual las leyes que dicte el Congreso en virtud de la misma, limitan el poder tributario, tanto provincial como municipal, cuando del ejercicio del mismo se deriven interferencias con el comercio interjurisdiccional de bienes y servicios.³¹

30 Al respecto en autos “Granja Tres Arroyos Sacafei c/ Municipalidad de Río Cuarto de fecha 03/08/2023 la CSJN declaró la inconstitucionalidad de la tasa por los servicios de protección sanitaria pues la normativa municipal cuestionada se erige en un obstáculo a la circulación territorial de productos dentro de la Nación y resulta contraria a la Constitución Nacional (contraviene la prohibición de crear aduanas interiores prevista en los artículos 9, 10, 11 y 12 de la CN). La CSJN también se ha expedido con fecha 29/4/2015, en autos “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida SA c. Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”(CSJ 62/2010 (46-E) declarando ilegítimo el cobro de las tasas del servicio de verificación de productos productivos para la pesca de altura establecida por la provincia del Tierra del Fuego, toda vez que gravaba la salida de los productos de la provincia, en forma diferencial, según su destino. En consecuencia, consideró el Alto Tribunal “que para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponible, se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los términos que los consagren” y que en el caso que “está instaurando un derecho de exportación antes que una tasa de verificación de servicios cumplidos por la autoridad de aplicación, que en tal carácter no podría ser creado por una provincia sin lesión al sistema federal consagrado en la Constitución porque opera en la práctica como un tributo que grava la exportación (artículo 75, inciso 1° de la Constitución Nacional)”. Para un comentario más amplio de este precedente recomendamos el trabajo de Gabriel Esteban Ludueña titulado “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego” publicado por el Dial.com en el suplemento sobre Derecho Tributario el día Jueves, 27 de Agosto de 2015 - Año XVIII - N° 4306.

31 Ver en este sentido CSJN, 9/12/2015, “Logística La Serenísima S.A. y otros c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” donde sostuvo ante la aplicación de una tasa por el servicio de fiscalización de productos lácteos, que se invadía el ámbito de facultades del SENASA y que “desde que hay comercio interprovincial establecido, las provincias no pueden interrumpirlo con prohibiciones permanentes o transitorias sin exceder la esfera de competencia que le es propia (Fallos: 252:39). Tal como lo indicó el Tribunal en Fallos: 324:3048, resulta esencial atender a la imposibilidad de que los poderes locales dicten normas que obstaculicen o menoscaben el tráfico interprovincial, pues ello afecta el objetivo constitucional de asegurar un régimen uniforme que mantenga y consolide la unión nacional (Fallos: 332:66, ya citado)”. Fallos: 101:85; 149:37; 175:99; 269:92; 306:516; 307:374, entre otros.

- c. La *cláusula del progreso* contenida en el Art. 75 inciso 18 del Estatuto Fundamental, según ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación³², permite que el Congreso Nacional dicte normas que prohíban el ejercicio de facultades provinciales y municipales en pos de la mencionada prosperidad del país y, entre lo que puede prohibirse o bien limitarse, se encuentran las potestades tributarias.
- d. Otro límite proviene del inc. 30 del artículo 75, que instituye la potestad de que el Poder Legislativo Nacional regule los *establecimientos considerados como de utilidad nacional*, desplazando el poder de imposición provincial o municipal cuando el ejercicio del mismo interfiera con el cumplimiento de ese fin³³.
- e. La llamada *cláusula de los Códigos*, la cual conforme al Art 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, corresponde al Congreso dictar los Códigos de fondo, estableciendo un “derecho común” de aplicación en todo el territorio de la República. Sobre el particular, existen distintas posturas sobre la posibilidad de los entes locales de regular determinados institutos de derecho común, en materia tributaria³⁴.

32Fallos 68:227; 104:73; 188:247; 189:272; 248:736; 250:666; 272:237; 295:338, entre otros.

33 Fallos 293:287; 300:328; 301:1122; 305:1381; 308:403; 308:647, entre otros.

34 Particularmente en lo que hace a los plazos de prescripción, la CSJN se expidió con fecha 30/09/2003 en autos “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda.” (F. 194. XXXIV) y más recientemente con fecha 08/10/2020 en autos “Montamat y Asociados S.R.L. c/ Provincia de Neuquén s/ acción procesal administrativa” (CSJ 159/2017/RH1) donde sostuvo, encontrándose regulado el caso por el anterior Código Civil, que “la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender a la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo”. Asimismo, no podemos dejar de destacar el precedente del TSJ de CABA de fecha 17/11/2003 “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGC (Res. n° 1881/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114 Cod. Fisc.)” (Expte. n° 2192/03) en el que se resolvió hacer prevalecer la autono-

- f. Una limitación de carácter genérico que afecta no sólo al poder tributario de los municipios, sino también a los de la Nación y provincias, es la que proviene del conjunto de los *princi-*

mía del derecho tributario, remitimos a los fundamentos de José O. Casás en su voto. Respecto de las causales de suspensión e interrupción la doctrina “Filcrosa” se aprecia en la CSJN en autos “Bottoni Julio” de fecha 06 de diciembre de 2011 (G. 37. XLVII. REX). Igualmente, revelador es el precedente de fecha 11/02/2014, M. 804. XLVIII. REX “Municipalidad De La Ciudad De Corrientes c/ Herrmann Alejandro Enrique s/apremio” en el cual se reiteró que la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus respectivos plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el arto 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República. Y completa “la saga” “Filcrosa” el fallo “Bruno” de la CSJN Fallos 332:2250 respecto del plazo de la acción de repetición en diez años conforme art. 4023 del Cod. Civil ley 340. También significó una reafirmación, lo dicho por la CSJN el 05 de noviembre de 2019 la en autos “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones- Dirección General de Rentas y otros/ demanda contenciosa administrativa”. Aquí se reiteró que tanto para el cómputo de la prescripción, en todo lo concerniente al inicio, plazo y causales de suspensión y/o interrupción debía aplicarse el viejo CC atento que los periodos fiscales en discusión eran anteriores al 01/08/2015 fecha de vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado. La CSJN en el considerando 2 de la causa “Volkswagen” expuso las razones por las cuales la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inc. 12, de la CN, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo conforme “Municipalidad de San Pedro c/ Monte Yaboti S.A. s/ ejecución fiscal”, sentencia del 27 de noviembre de 2014, entre otros casos. Escapa a este trabajo la suerte que le puede corresponder a las disposiciones del nuevo CCyCU en cuanto en materia de prescripción delegan a los fiscos locales la facultad de establecer los plazos de tributos Resulta importante destacar que la CSJN en fecha 7 de marzo de 2023 resolvió en la causa “Alpha Shipping SA c/ Pcia. de Tierra del Fuego” que la prescripción de las multas fiscales locales se rige por las normas del CP, que establece un plazo de dos (2) años a diferencia de las disposiciones del Código Fiscal de dicha provincia que lo fija en el plazo de cinco (5) años. Para ampliar al respecto recomendamos la lectura del trabajo: “La prescripción del impuesto sobre los Ingresos Brutos en la jurisprudencia de la CSJN, Buenos Aires y Tucumán. El valor de los precedentes, publicado en elDial DC2DD5 en fecha 30/04/2021 por Gabriel E. Ludueña y la lectura del artículo: “La Corte señaló que la prescripción de las infracciones fiscales se rige por el código penal. Comentario al Fallo “Alpha Shipping” publicado en Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) TOMO/BOLETÍN: XLIV PÁGINA MES: Mayo AÑO: 2023: Autor: Gabriel E. Ludueña.

*pios constitucionales financieros*³⁵ que emanan de nuestra Carta Magna (reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, generalidad, etc.) y que constituyen una valla infranqueable para cualquiera de los tres niveles de gobierno en el ejercicio de sus facultades de imposición.

- g. En este punto debe abordarse una de las cuestiones de más difícil dilucidación, y es aquel límite que proviene de la forma federal de gobierno y los regímenes de armonización y coordinación vertical y horizontal. Estos son, la ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23548³⁶, por un lado, y por otro, el Convenio Multilateral sobre la Distribución del Impuesto Provincial a los Ingresos Brutos del 18 de agosto de 1977³⁷. Son estas dos leyes básicas, junto a los Pactos Federales, los sistemas que intenta cumplir con los fines que establece el principio de coordinación tributaria. De estos regímenes, como adelantamos destacamos el art. 9 de la Ley de Coparticipación que dispone “la adhesión de cada Provincia se efectuará mediante una ley que disponga: (1) que acepta el régimen de esta ley sin limitaciones ni reservas; (2)

35 Casás José O., “Implicancias Fiscales del status jurídico de los Municipios de Provincia y la Reforma Constitucional en ciernes”, en “El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional”, op. cit.; Corti Horacio Guillermo, “Derecho Financiero”, Cap. IV, Abeledo-Perrot, 1997.

36 Este régimen apunta a establecer un mecanismo cuya finalidad esencial es la de evitar la doble imposición, para lo cual las provincias delegan en el gobierno federal la facultad de establecer ciertos impuestos, que luego serán distribuidos, primariamente entre Nación y provincias, y secundariamente entre las provincias. Posteriormente las provincias distribuyen parte de lo recaudado a los Municipios. La adhesión de las provincias implica, entre otras cuestiones, no aplicar gravámenes análogos a los que se faculta a establecer a la Nación, compromiso que a su vez es asumido en nombre de los municipios que la componen.

A fin de un estudio pormenorizado de la cuestión recomendamos recurrir a los excelentes trabajos del Dr. Casás J. O., “Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina, nueva ley de coparticipación impositiva”, Derecho Fiscal, t. XLV, y “Federalismo Fiscal, el laberinto de la Coparticipación”, Criterios Tributarios.

37 Por su parte, el Convenio Multilateral establece un mecanismo que, a diferencia de lo que acontece con el anterior, no distribuye lo recaudado, sino que su objetivo es distribuir base imponible, logrando de esa manera la coordinación horizontal entre la Capital Federal y las provincias.

que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias impondibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley. Esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados”. Cabe recordar también que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993, apartado primero, puntos 1 y 2 establece como obligación de las provincias promover la derogación de tasas en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que exceda el costo que derive su prestación, cuestión que como lo entiende doctrina³⁸ calificada no ha hecho otra cosa que aclarar el concepto de tasa.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha explicitado la vocación unificadora y de coordinación, considerando respecto a los pactos fiscales que se trata de “acuerdos de voluntad que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unen en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias (Fallos: 322: 1781)”. Y agrega que “esa jerarquía superior que cabe reconocerle a los acuerdos intrafederales y a las leyes-convenio es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. Constituyen, en-

38 Espeche Sebastián Tasas Municipales, Enrique G. Bulit Goñi, (Director), T II, Buenos Aires, Año 2007, Ed. Lexis Nexis pág. 709.

tonces, la máxima expresión del federalismo de concertación, condición de la que se desprende su virtualidad para modificar -siempre en el marco de la Ley Fundamental- las relaciones interjurisdiccionales y reciprocas entre la Nación y las provincias”.³⁹

Ahora bien, la Reforma Constitucional del año 1994 a la Carta Magna Nacional ha incorporado dentro de su normativa⁴⁰ al Régimen de Coparticipación de impuestos, estableciendo la necesidad de su existencia así como parámetros de tipo subjetivo⁴¹ a los cuales deberá ajustarse la mencionada legislación que reemplace a la ya existente, habiéndose determinado en la cláusula transitoria sexta que un nuevo régimen será implementado antes de finalizar el año 1996, lo cual no ha ocurrido hasta el presente.

Sobre este aspecto se ha sostenido que: “Entiendo que, en un marco puramente teórico, los municipios no se encuentran limitados por dicha ley, atento la inconstitucionalidad de la misma, por lo cual las comunas podrían aplicar válidamente la teoría de la permisón e instrumentar diferentes tipos de impuestos... Yendo a lo jurídico, la doctrina de los actos propios impediría a los municipios sostener que el régimen de coparticipación no constituye un límite a su poder tributario, cuando recibe fondos importantes de su derivación”.⁴²

Es sabido que los municipios tienen potestad para establecer no solamente tasas y contribuciones, como en algún momento se sostuvo, sino que están habilitados para el cobro de impuestos, aun cuando la mencionada facultad se ve reducida al mínimo, o bien deja de existir, ya que en la práctica no quedan materias imponibles para gravar,

39 CSJN, 24/11/2015, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional si acción declarativa de inconstitucionalidad”, (CSJ 538/2009 (45-S)/CSL)

40 Artículo 75 inc. 2°.

41 Relacionados con la población, riqueza y desarrollo de las distintas regiones y, además, estableciéndose que el reparto debe ajustarse a los principios de igualdad y equidad.

42 Álvarez Echagüe, Juan Manuel: “Reflexiones sobre la autonomía municipal a poco más de veinte años de la reforma constitucional. La Corte Suprema reafirma el estatus autonómico en un precedente reciente”, en *DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO Y TRIBUTARIO LOCAL. En homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi*, Ad-Hoc, noviembre 2015. Pág. 154/155.

ello en virtud del régimen de coparticipación federal al que hemos hecho referencia como limitativo de las facultades impositivas de los municipios.

Así, la imposibilidad práctica de establecer impuestos, llevó a que las tasas sean la fuente de financiamiento casi exclusiva de las comunas, muchas de las cuales, más allá de su denominación, constituyen verdaderos impuestos.⁴³

El dilema es claro: a los Municipios se la han transferido y se le exige, que llevan adelante numerosas funciones, entre ellas, y a simple modo de ejemplo, educación, salud y seguridad, los que constituyen servicios públicos indivisibles, que la doctrina, en forma unánime sostiene deben ser financiados con impuestos, que las comunas no pueden cobrar. Las transferencias (de Nación y Provincias), que deberían compensar dichas diferencias y permitir financiar esos servicios, no son suficientes, por ende, es claro que se conduce a los Municipios a un callejón sin salida, donde el desfinanciamiento para a ser una característica de origen, que genera reacciones indebidas, como la desnaturalización del concepto de la tasa, la que bajo ese ropaje falso, encubre verdaderos impuestos, pues es claro que las necesidades recaudatorias no se satisfacen con los instrumentos tributarios a mano (contribuciones y tasas).

Es claro que una mirada puesta exclusivamente en los recursos es sesgada. Es decir, resulta necesario revisar el gasto público, a fin de poder racionalizar y hacer más eficiente el proceso de ingreso y gasto. Es verdad, en muchos casos, que se gasta mal, se destinan recursos a cuestiones improductivas, inclusive existen gastos vinculados

43 Conforme surge del citado Informe, al Año 2013. *El origen de los recursos municipales*: 50% de transferencias corrientes nacionales y provinciales, 32% Tasas, derechos y contribuciones, 8% Otros recursos propios corrientes, 8% Otros recursos de capital, 2% Fondo Federal Solidario. Asimismo, *La composición de la recaudación propia municipal*: 80% Tasas, derechos y contribuciones, 12% Otros recursos propios, 5% Impuestos, 3% Regalías. Secretaría de Asuntos Municipales. Ministerio del Interior y Transporte. Universidad Nacional de General Sarmiento. “La estructura de la recaudación municipal en Argentina: alcances, limitaciones y desafíos”. Disponible en: <https://www.mininterior.gob.ar/municipios/pdfs/Estructura%20Recaudacion%20Municipal.pdf>.

al financiamiento de la política, como son los sueldos de numerosos empleados, asesores y funcionarios que poco o nada hacen concretamente en pos del desarrollo de las actividades propias de las comunas (de los estados en general). Claramente debe ser revisado y reducido el gasto público cuando es innecesario y re direccionado cuando es improductivo, pero por su magnitud, su racionalización no resolvería el problema del desfinanciamiento.

Por lo dicho, creemos necesario abocarnos al estudio del instrumento tributario tasa, analizando sus características y límites, ya que los municipios en Argentina han utilizado a las mismas como su fuente casi exclusiva de recursos tributarios⁴⁴, lo cual demuestra a todas luces la vital importancia de las mismas dentro del esquema económico-financiero municipal. Necesitamos responder la pregunta del título, pues las soluciones que se han encontrado hasta el momento no han sido más que mecanismos que han desnaturalizado la figura tributaria, por ejemplo, el “impuesto a la valija” en Córdoba, que culmina con el fallo “Laboratorios Raffo” de la CSJN.

En este sentido, entendemos pertinente citar lo expuesto en el voto del Dr. Lorenzetti en el citado precedente “Esso”, en cuanto a “que el incumplimiento de estos principios de descentralización y suficiencia de recursos produce un efecto de traslación de cargas tributarias, y es la causa de este tipo de conflictos”.

En numerosos casos, esta Corte Suprema tuvo que resolver conflictos derivados de la insuficiencia de recursos de las provincias, que hace que ellas aumenten las cargas tributarias en procura de mayores ingresos. En el mismo sentido, si los municipios no reciben recursos adecuados también aumentan las cargas, distorsionando así todo el sistema fiscal, con la consecuente sobrecarga tributaria hacia los contribuyentes.

“Las circunstancias referidas en dicha audiencia, acerca de la falta de correspondencia entre las funciones asignadas a estos entes y

44 Cfr. Enrique Bulit Goñi, “Tributación Municipal: dos temas puntuales en torno a la tasa de inspección, seguridad e higiene”, Errepar - Doctrina Tributaria, T. XVII, pág. 584.

los recursos con los que cuentan para llevarlas adelante, requieren un serio debate parlamentario y deben ser contempladas por los demás actores del federalismo”.

Concluyendo así: “La falta de cumplimiento de las normas dentro del sistema federal no puede constituirse en una habilitación para crear tributos por fuera de los límites constitucionales. Por ello, resulta necesario el cumplimiento estricto de la Nación hacia las provincias y de estas respecto de los municipios, pero estos últimos deben evitar crear cargas de manera anómala para suplir las deficiencias del federalismo fiscal”.⁴⁵

Pretendemos en consecuencia, dar una mirada técnica diferente al problema, sin necesidad de travestir la figura tasa, sino valiéndonos de conceptos propios de la misma, que permitan dar una solución, sin dudas parcial, al dilema del financiamiento municipal y al de su suficiencia financiera,⁴⁶ hasta tanto los gobernantes, los políticos, estén a la altura de las circunstancias y se decidan a poner en agenda, debatir y se dicte una nueva ley de coparticipación federal de impuestos, discusión de la que deben participar los municipios, como única formal real de resolver los problemas del federalismo fiscal en nuestro país.

Conceptualización de la especie tributaria denominada tasa

El Profesor Ferreiro Lapatza define a la especie tributaria “tasa” como “un tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de un servicio o la relación de una actividad de la administración que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo”⁴⁷.

Así, “las tasas son prestaciones, generalmente en dinero, exigidas por el Estado a los sujetos pasivos en virtud de su poder de imperio, creadas y reguladas por ley, cuyo objetivo es financiar el gasto público

45 CSJN, 02/09/2021, Considerando 8° del Voto del Ministro Dr. Ricardo Lorenzetti en autos “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa” (CSJ 1533/2017/RH1).

46 Concepto que ha desarrollado y analizado como nadie, nuestro querido amigo Horacio Guillermo Corti.

47 Curso de Derecho Financiero Español, Marcial Pons, 1997, pág. 180.

necesario para prestar los servicios públicos divisibles que se brindan”.⁴⁸

En la Ley General Tributaria española se define que las “tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado” (art. 2.2. a).

Por su parte, en el art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Conjunto OEA / BID OEABID se determina que “tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”.⁴⁹

A partir de tales definiciones desagregaremos algunos aspectos a analizar, exponiendo las distintas posiciones sobre los mismos.

Tal como se expuso al analizar las limitaciones al poder tributario de las comunas, la Corte Suprema de Justicia ha resaltado la importancia de la diferenciación de las especies tributarias de tasa, impuesto y contribución, considerando en el citado precedente de Fallos:

48 Álvarez Echagüe, Juan Manuel: “Los Municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio”, en el libro *Derecho Tributario Municipal*, coordinado por el Dr. José Osvaldo Casás, Editorial Ad-Hoc, septiembre 2001.

49 En la exposición de motivos se señala que “las tasas y las contribuciones están definidas en función de dos elementos: las características del hecho generador y el destino del tributo” y agrega en relación a la definición de tasas que “se prescinde deliberadamente de las circunstancias relativas a la ventaja que el servicio puede proporcionar al contribuyente y de la demanda voluntaria por parte de éste, elementos que pueden faltar sin alterar el concepto de tasa”(https://www.ciat.org/Biblioteca/ AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf, pág. 20.)

332:1503 (Laboratorios Raffo S.A.) “que esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, pues el art. 9, inc. b, de la ley 23548, de coparticipación federal de impuestos, excluye las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos”.⁵⁰

Es importante señalar que, siendo la tasa sólo una especie de tributo, la misma participa de los caracteres del género, motivo por el cual tiene su fuente u origen sólo en la ley, no pudiendo ser creadas por otro medio distinto, lo cual surge del principio de legalidad tributaria. En este sentido se ha expedido la CSJN respecto a que “el principio de legalidad o de reserva de la ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones 329:1554 y 334:1437”.⁵¹

Sobre la necesaria intervención de la ley como única fuente creadora de la tasa se ha expedido el Profesor español Joan Pagès i Galtés, quien señala al respecto que: “La primera consideración inicial que se deriva de la tasa como tributo se refiere al carácter ex lege de la obligación que tiene por objeto el pago de aquella, en lo cual se encuentra su diferencia esencial con el precio, cuya obligación de pago tiene carácter ex contractu”⁵².

50 CSJN, 9/10/2012, “Quilpe S.A. Inconstitucionalidad” Q. 20. XLVII.

51 CSJN, 29/4/2015, “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida SA c. Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur s/acción declarativa de inconstitucionalidad” (CSJ 62/2010 (46-E).

52 “La memoria económico financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades”, Marcial Pons, 1999, pág. 15.

El principio de legalidad y más específicamente de reserva de ley, resulta aplicable a todos los tributos, por lo cual las tasas no pueden escapar al mismo, debiendo contar las mismas con previa sanción legal para poder ser exigidas a los contribuyentes como requisito ineludible, ya que los elementos esenciales de ella deben estar definidos en la norma que las crea.

Así, explicita Casás que “la Constitución Argentina acogió el principio de “reserva de ley” en materia tributaria de modo amplio, englobando en la exigencia, no sólo a los impuestos sino, a todas las especies del género, valiéndose, para fijar la privativa competencia del Congreso, del vocablo *contribuciones* en su acepción lata”⁵³

c. Sobre la prestación del servicio

El presupuesto de hecho de las tasas, es la prestación de un servicio por parte del Estado. En cuanto a las características que debe reunir el servicio en cuestión, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en el sentido que “debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”⁵⁴ Así como que “la inexistencia del servicio hace improcedente el cobro de la tasa correspondiente, en los términos de la misma doctrina que informa la sentencia de Fallos 251:222”⁵⁵

Este criterio fue reiterado en el precedente “Quilpe S.A. Inconstitucionalidad”⁵⁶ de fecha 9/10/2012 en el que la Corte Suprema de Justicia sostuvo que “inveterada jurisprudencia del Tribunal establece que al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta,

53 Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*, 1ª reimp. Ad – Hoc, Bs.As., 2005, Pág. 512/513.

54 CSJN, 23/06/2009, “Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba”, L. 1303. XLII (con cita a Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792 y M.1893, L.XLII, “Mexicana de Aviación S.A. de CV c/Estado Nacional”, sentencia del 26 de agosto de 2008, entre otros.

55 CSJN, 25/9/1964, “Municipalidad de Santa fe c/Marconetti Ltda. Industrial y Comercial” (Fallos 259:413).

56 CSJN, 9/10/2012, “Quilpe S.A. s/ inconstitucionalidad”.

efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792, entre otros)”.

Así, es requisito esencial de la tasa que la prestación que se exige sea como contrapartida de la realización por parte del Estado de servicios públicos divisibles, es decir, servicios en los que puede ser cuantificado el costo de los mismos, al menos aproximadamente, en cabeza de cada sujeto pasivo. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Compañía Química c/ Municipalidad de S. M. de Tucumán”⁵⁷, ha determinado la inconstitucionalidad del artículo 120 del Código Tributario Municipal de Tucumán que establecía una tasa por la prestación de servicios públicos indivisibles realizados en pos del interés general. En otros términos en esta causa la CSJN sostuvo que la excesiva latitud de la norma contenida en el artículo 120 del Código citado contraría el principio de legalidad al no discriminar debidamente los servicios cuya manutención solicita, posibilitando la recaudación de los fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente le habría dado origen. Tales circunstancias, ponen en evidencia que se ha desnaturalizado, en forma indebida las facultades estatales al impedir a quienes se ven obligados a sostener económicamente la prestación de los servicios públicos, conocer en forma fehaciente cuales son aquellos cuya manutención específica se les exige en forma imperativa.

En el mismo sentido, en la causa “Valot S.A. v Municipalidad de Campana” señaló, que la tasa significa la contraprestación efectiva de un servicio, ya que un servicio no prestado, como en el presente caso de alumbrado público que se pretende cobrar por parte de una municipalidad, transforma la tasa en impuesto.⁵⁸

Sobre las teorías amplias o restringidas respecto de qué tipo de actividades estatales son las que pueden financiarse con tasas, consideramos que “debe buscarse un punto de equilibrio que permita que

⁵⁷ Fallos 312:1575, sentencia del 5 de septiembre de 1989.

⁵⁸ CSJN (24/4/2003 – Valot S.A. v Municipalidad de Campana s/ acción de inconstitucionalidad.

el Estado, en especial el Municipal, financie la prestación de servicios públicos divisibles a través de tasas siempre que ello responda a las exigencias del tributo, y no que se utilice a esa figura tributaria como medio para financiar actividades estatales cualesquiera, ya que de ese modo se estaría desnaturalizando la esencia de la misma. En definitiva, la tasa y el impuesto se diferencian por la divisibilidad o no del servicio que se financia”.⁵⁹

Ahora bien, al ser la tasa una especie de tributo, el pago de la misma es impuesto por el Estado en forma coactiva, por lo cual puede ser exigido administrativa y/o judicialmente por el ente que la impone, más allá de la voluntariedad o interés del sujeto pasivo en recibir la prestación, ya que aún, cuando el sujeto no utilice el servicio público de que se trate, en algunos supuestos, debe igualmente abonar el tributo.

En este sentido, señala José O. Casás que “la tasa procede aun cuando el sujeto destinatario del servicio o la actividad pública en él personalizada carezca de interés en su receptor, lo resista o lo supla por otras prestaciones de carácter privado, extremos que, en ningún caso, lo eximirán del pago de la obligación tributaria”.⁶⁰

Por su parte, la CSJN ha considerado que desde que el servicio se organiza y se pone a disposición, aunque el contribuyente carezca de interés en su uso o no lo aproveche, no puede rehusar su pago.⁶¹ Así,

59 Álvarez Echagüe, Juan Manuel: “Los Municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio”, en el libro *Derecho Tributario Municipal*, coordinado por el Dr. José Osvaldo Casás, Editorial Ad-Hoc, septiembre 2001.

60 Casás, José Osvaldo, *Coparticipación y tributos municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía*, 1º ed., Ad Hoc, Bs.As., 2007, Pág. 97.

61 CSJN, 11/10/1961, “S.A. Frigorífica Cía. Swift de La Plata v. Nación Argentina” (Fallos 251:50) y CSJN, 8/11/1961, “Municipalidad de San Lorenzo v Yacimientos Petrolíferos Fiscales” (Fallos 251:222). En el reciente precedente “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa” (CSJ 1533/2017/RH1) de fecha 02/09/2021 reiteró que “en lo atinente a la prestación del servicio, esta Corte ha señalado invariablemente que desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, ni tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503; 335:1987 y sus citas)”.

basta con que el servicio se encuentre organizado y se preste para que sea exigible el pago de la tasa.

Agrega el Alto Tribunal que “la validez de las tasas, como la de todos los tributos, depende de un interés público que justifique su aplicación (Fallos: 251: 50, considerando 4° y sus citas). Por tal razón, el Tribunal ha resuelto que la sola circunstancia de que el contribuyente carezca de interés en el servicio estatal no basta para eximirlo del pago de la tasa respectiva (Fallos: 251:222, considerando 2° y su cita)”⁶². Asimismo que “la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien tiene una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de este por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado que, por ello desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone disposición del particular, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503, entre otros)”⁶³.

Existen tasas que se cobran para financiar servicios públicos *utiu-niversi*, que se brindan a la totalidad de la población vinculada o que, dicho de otro modo, son aquellos que benefician a toda la comunidad y que, por ende, benefician también al sujeto pasivo en forma individual. Basta con que el servicio se encuentre organizado y se preste para que sea exigible el pago de la tasa, siendo claro ejemplo de ello lo que sucede con la tradicional tasa de alumbrado, barrido y limpieza, donde todos los habitantes de un municipio reciben esos servicios, siendo imposible brindarlo a quien lo requiera y no hacerlo a quien no esté interesado, por lo cual, y dado los intereses públicos en juego, la exigibilidad del aporte para el sostenimiento del servicio a la totalidad de los habitantes de la comuna deviene necesario y absolutamente razonable.

62 CSJN, 29/4/2015, “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” 62/2010 (46-E).

63 CSJN, 9/10/2012, “Quilpe S.A. Inconstitucionalidad” Q. 20. XLVII.

Distinto es el supuesto de aquellos servicios *utisinguli*, los que son individualizables y prestados a los sujetos en virtud de su requerimiento, y por los que debe abonarse una tasa determinada, como por ejemplo en el caso de la expedición del registro para conducir o la inscripción en registros existentes, donde el hecho imponible se configura por la solicitud del servicio y la prestación que se realiza. Es decir, en estos casos la voluntariedad del sujeto en recibir la prestación es requisito *sine quanon* para el cobro de la tasa.

Claro está que, para determinar la legitimidad del cobro de una tasa cuando el servicio no se presta efectivamente, deberemos acudir a cada caso concreto y analizar las particularidades del mismo. Ello en tanto esta potencialidad del servicio se aplica respecto al Estado, aunque deberá estar disponible en los casos que el contribuyente pretenda su utilización.

En cuanto a la acreditación de la prestación del servicio para la validez de la tasa, la CSJN⁶⁴ se ha expedido en el sentido que “no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar -si así hubiera ocurrido- la prestación del servicio (confr. Fallos: 319:2211, considerando 5°) (...) la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de una tasa, por lo cual es un punto que debe ser debidamente esclarecido para la adecuada decisión del pleito”.

Lorenzetti, en su voto en la causa “ESSO”, agrega una particularización en cierto tipo de tasas, con la vinculación espacial: “El cuarto elemento es que, tratándose de un servicio de higiene y seguridad basado en una decisión de un municipio que tiene una jurisdicción determinada, hay una delimitación territorial. Esta es la regla general que resulta razonable y de la que se desprende la adecuada pro-

64 CSJN, 9/10/2012,”Quilpe S.A. Inconstitucionalidad”.

porción que debe guardar la gabela con la prestación comunal que se cumple dentro del ámbito territorial de la municipalidad (arg. Fallos: 319:2211)⁶⁵.

d. La cuestión del beneficio o ventaja

La tasa es una especie de tributo que no tiene como característica esencial el generar un beneficio o una ventaja para el sujeto pasivo (como sí sucede en las contribuciones por mejoras), sino que aún, cuando la prestación del servicio lo perjudique o no lo beneficie, debe abonarla. Tal es el caso de quien pierde un litigio en sede judicial y debe abonar de todos modos la tasa de justicia correspondiente. O bien, cuando un comerciante que paga la tasa de seguridad e higiene, es clausurado por los funcionarios municipales con motivo de una inspección de salubridad que detecta irregularidades pasibles de ser sancionadas de esa forma. Basta la prestación del servicio para que sea viable la exigencia de pago, sin importar que se haya configurado un beneficio para el sujeto que la recibe.⁶⁶

Para A. D. Giannini, “si bien es cierto que este elemento del beneficio o ventaja del particular que viene obligado al pago de la tasa se da efectivamente en muchos casos y puede en otros imaginarse con un poco de buena voluntad, también es verdad que algunas veces falta en absoluto, como acontece en las tasas debidas por la aplicación de la ley penal”⁶⁷.

Así, la ventaja o beneficio puede estar, pero no se trata de un requisito caracterizante ni determinante de la categoría tributaria tasa.

65 Ver considerando 9º, in fine, en la causa “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa” (CSJ 1533/2017/RH1).

66 Cfr. Álvarez Echagüe, Juan Manuel: “Los Municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio”, en el libro *Derecho Tributario Municipal*, coordinado por el Dr. José Osvaldo Casás, Editorial Ad-Hoc, septiembre 2001.

67 *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, 1957, pág. 59. En el mismo sentido se expresa Jarach, ob. cit., pág. 236, quien modifica en esa obra lo sostenido por él en anteriores escritos, cuando consideraba al beneficio como elemento caracterizador de la tasa.

En este sentido, tal como se expuso en el título anterior, no puede el contribuyente negarse a cumplir con la misma ante la ausencia de un beneficio particularizado, siempre que se acredite, como se explicitó, la existencia del servicio.

e. La afectación de lo recaudado

Si bien existe un importante sector de la doctrina que afirma que lo recaudado debe destinarse a la prestación del servicio,⁶⁸ según los principios presupuestarios de generalidad, unidad de caja y de no-afectación específica de recursos a gastos públicos, el monto de lo recaudado por las tasas debe ingresar a la única caja o tesoro de la hacienda pública, donde además confluyen el resto de los recursos estatales para que luego de allí salgan los fondos para solventar todos los gastos públicos.

En igual sentido, Dino Jarach afirma que “la universalidad del presupuesto exige que lo recaudado por tasas se vuelque a la masa de los recursos, sin afectación a la financiación del servicio en cuestión. Además, se observa que si una ley estableciera una tasa por un determinado servicio individualizable, sin imponer la afectación de lo recaudado, el tributo sería válido legalmente y no perdería su carácter fundamental de tasa”.⁶⁹

Así, si bien afectar lo recaudado por la tasa a la prestación del servicio podría serlo esperable, lo cierto es que conforme los principios presupuestarios expuestos ello sería cuanto menos dificultoso, no pudiendo resultar en consecuencia un elemento definitorio ni caracterizante de la especie tributaria tasa.

68 Así también se prevé en el art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Conjunto OEA / BID OEABID: “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación”.

69 Jarach, Dino., *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 4ª ed., AbeledoPerrot, Bs.As., 2013, pág. 228.

En este sentido, Geraldo Ataliba sostiene que es improcedente “utilizar el argumento ligado al destino que el Estado da a los dineros recaudados para de ello pretender extraer cualquier consecuencia válida en términos de determinación de la naturaleza específica de los tributos. Las especies tributarias se reconocen sólo por la naturaleza de la materialidad de la hipótesis de incidencia”.⁷⁰

Por su parte, quienes se inclinan por la tesis contraria, consideran que la afectación de lo recaudado a la prestación del servicio implica una condición de validez de la especie tributaria en cuestión y que ello debe estar así previsto, en tanto ello responde al carácter retributivo de la tasa respecto del servicio.

f. Graduación del monto de la tasa. Razonabilidad entre el monto de lo recaudado y el costo del servicio.⁷¹

Cabe analizar ahora sobre cuáles parámetros se puede graduar el monto de la tasa. Según la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia, el total de lo recaudado en concepto de tasas debe guardar una razonable proporción o equivalencia con el costo del servicio que se presta, sin que ello implique una relación de equivalencia absoluta entre ambos conceptos.⁷²

También la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expresado en el sentido antes mencionado, señalando que: “El pago de tasas o servicios (...) finca en una contra prestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual del agua consumida, de la evacuación cloacal, de la basura recogida en el interior de las propiedades o en las calles fronterizas, de la luz que reciben, de la inspección de policía

70 Ataliba, Geraldo., *Hipótesis de incidencia tributaria*, 6ª ed, Legis Argentina, CABA, 2011, págs. 212 y 213.

71 Ver este título desarrollado con mayor profundidad en Álvarez Echagüe, Juan Manuel, “Afectación y destino de lo recaudado por las tasas: un análisis a partir de los principios de la actividad financiera”, Pág. 10 en *El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado*, Revista Jurídica de Bs As 2012, Facultad de Derecho -UBA, 2012, Tomos II.

72 Cfr. SCBA, “Nobleza Piccardo S.A. c/ Mun. Gral. San Martín”, cit.

higiénica o de seguridad, etc., y por eso, para todos esos impuestos se fijan contribuciones aproximadamente equitativas, que pueden dejar superávits en unos casos y déficits en otros, estableciéndose compensaciones en cálculos hacendarios más o menos acertados pero que los jueces no pueden revisar”.⁷³

Clara es la posición del Máximo Tribunal Nacional, quien establece la necesidad de que lo recaudado en concepto de una tasa determinada debe guardar una relación aproximadamente equivalente con el costo del servicio divisible prestado por la comuna aunque esa equivalencia no debe ser necesariamente exacta, atento la imposibilidad de determinar con precisión el costo individual.

Cabe agregar que respecto a la acreditación de esta razonable proporción, la CSJN ha resuelto –en similar sentido que respecto de la acreditación de la prestación efectiva del servicio- que “la carga de probar el costo del servicio de mantenimiento de calles pavimentadas y de tierra, no puede imponerse a la empresa de transporte, pues constituirá una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial”.⁷⁴ Ello en tanto considerar que la acreditación del costo del servicio se encuentre a cargo del contribuyente, resultaría una prueba de imposible cumplimiento, aplicando el criterio de la carga dinámica de la prueba, por el cual quien está en mejores condiciones, debe probar.

Señala el académico Horacio García Belsunce que “desde el punto de vista de la cuantía global de la tasa, ella no puede superar más allá de un límite discreto y razonable al costo del servicio, ya que no puede admitirse que con el ingreso obtenido por la prestación de un servicio divisible se financien otros servicios divisibles o indivisibles y aún funciones del gobierno municipal”⁷⁵, posición que se ajusta a lo que se ha sostenido párrafos atrás, “ya que utilizar a la figura de

73 Fallos 192:139, “Vignolo Ana de Casullo c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, sentencia del 6-03-42. En el mismo sentido fallos 234:663.

74 CSJN, 10/10/1996, “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. SRL c/ ordenanza 068/90 – Municipalidad de Puerto Tirol”, Fallos 319:2211.

75 “Temas de Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, 1982, pág. 227.

la tasa como medio para recaudar ingresos que cubran por demás el costo del servicio e invertir los fondos cobrados de más para financiar la prestación de servicios públicos indivisibles deviene antijurídico, pues se estaría desnaturalizando la esencia de la tasa.”⁷⁶

Para Héctor B. Villegas es imposible determinar la razonable proporción entre el costo del servicio y el monto del tributo que cada sujeto abona,⁷⁷ sino que considera acertado lo siguiente: “Creemos que la conclusión correcta es la siguiente: la tasa municipal está legítimamente graduada si es prudente y razonable y si con lo que se recauda por el conjunto de los ingresos, se cubren adecuadamente los servicios a que se compromete la comuna vinculándolos con las tasas y dentro de un presupuesto equilibrado”. Para el prestigioso autor, en definitiva, la proporción razonable debe darse entre el costo del servicio y el monto total de lo recaudado, y no con relación al tributo que abona cada sujeto pasivo y la porción del servicio que le corresponde financiar. Sin embargo, “creo que deben diferenciarse, pues como se verá más adelante y si bien tienen campos de acción diferentes, en ambos casos debe exigirse la razonable proporción.”⁷⁸

Sobre este aspecto, cabe mencionar el ya citado precedente “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida SA c. Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur s/acción declarativa de inconstitucionalidad”⁷⁹, en el cual la CSJN entre los fundamentos que expuso a los fines de declarar la ilegitimidad del cobro de la tasa, expuso: “14) Que, en efecto, al aplicar al sub judice este razonamiento,

76 Álvarez Echagüe, Juan Manuel, “Afectación y destino de lo recaudado por las tasas: un análisis a partir de los principios de la actividad financiera”, pág. 10 en *El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado*, Revista Jurídica de Buenos Aires 2012, Facultad de Derecho-UBA, 2012, Tomos II.

77 “*Principales cuestiones de la tributación en las Municipalidades de Provincia*”, Impuestos LV-C-3310.

78 Álvarez Echagüe, Juan Manuel, “Afectación y destino de lo recaudado por las tasas: un análisis a partir de los principios de la actividad financiera”, Pág. 10 en *El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado*, Revista Jurídica de Buenos Aires 2012, Facultad de Derecho-UBA, 2012, Tomos II.

79 CSJN, 29/4/2015, “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida SA c. Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur s/acción declarativa de inconstitucionalidad” (CSJ 62/2010 (46-E)).

no se advierte cuál es la razón por la cual se estableció como parámetro de la tasa el valor FOB de salida y no otro modo de cálculo de la base imponible referido concretamente a los costos que genera la prestación del servicio que se pretende solventar. En rigor, la verificación del proceso productivo que se denuncia debe hacerse en un estadio anterior, con independencia de que la mercadería en definitiva se exporte o no. En consecuencia, si el verdadero hecho imponible fuera el hecho de la prestación del servicio tal como se declara, la tasa debería abonarse sin excepción, más allá de que se produzca o no la exportación de los productos” (es propio el resaltado).

De dicho precedente se puede advertir el criterio respecto a la proporción que debe existir entre el monto de la tasa y el costo del servicio, determinándolo en el caso como elemento definitorio de la especie tributaria en cuestión.

Lo resuelto se relaciona también con el vínculo entre la tasa y el principio de capacidad contributiva, en tanto, si bien resulta indiscutible que debe existir una razonable proporción entre el costo global del servicio y lo recaudado por la tasa, lo cierto es que a la hora de distribuir dicho costo entre los contribuyentes, surge el interrogante de si se puede utilizar la capacidad económica como criterio.

Para Geraldo Ataliba la distribución del costo debe efectuarse conforme el uso, afirmando que, a su criterio, “la base imponible (o base de cálculo) de la tasa es, generalmente, el costo del servicio. Por eso, por exigencia del principio de isonomía (N. de T.: Principio de igualdad) –básico de toda la Constitución y fundamental en materia tributaria– este costo debe ser repartido entre todos los usuarios. De allí que cada cual deba pagar su parte, en la proporción de la intensidad del uso”⁸⁰.

Es del caso mencionar lo resuelto por el Tribunal Constitucional en Pleno de la República del Perú en el marco del proceso de inconstitucionalidad “La Defensoría del Pueblo (demandante) c. Municipa-

80 Ataliba, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, 6ª ed., Legis Argentina, CABA, 2011, pág. 203.

lidad Distrital de Miraflores (demandada)” con fecha 16/05/2005⁸¹ en cuanto distingue los momentos al referirse a la subespecie de tasa, arbitrios, “en la cuantificación de los arbitrios se deben distinguir dos momentos: 1) la determinación del costo global (que se evidencia a través del Informe Técnico anexo a la Ordenanza); y 2) la distribución de este costo global entre todos los vecinos-contribuyentes, (en base a criterios razonables de distribución) consideramos importante desarrollar la determinación global del costo, porque, para asegurar una correcta distribución del costo del servicio entre todos los contribuyentes, un aspecto indispensable es que, primeramente, tales montos sean los que realmente corresponde distribuir”.

Y agrega el Tribunal Constitucional peruano: “Como quiera que estos costos se sustentan en un informe técnico financiero, su publicidad como anexo integrante de la ordenanza que crea arbitrios, resulta determinante para la observancia del principio de reserva de ley, dado que será sobre la base de estos cálculos como se determine la base imponible y la distribución de su monto entre todos los vecinos. En tal sentido, el informe técnico financiero constituye un elemento esencial de este tributo”.

Asimismo, en el fallo “Caso arbitrios Municipalidad de Surco”, el Tribunal Constitucional de la República del Perú, con fecha 11/11/2004⁸², consideró que “la evaluación de la confiscatoriedad cuantitativa tiene una mayor dificultad por cuanto debe determinarse, primero, si el costo global del servicio es el que verdaderamente corresponde al gasto incurrido por el Municipio; y, luego, si la distribución de dichos costos entre la totalidad de contribuyentes, ha sido tal, que cada contribuyente termine pagando lo que verdaderamente le corresponde por el beneficio, en función a la intensidad del uso del servicio. Es en este último caso donde radica la mayor dificultad para determinar lo que verdaderamente corresponde pagar y cuál sería el exceso, sobre todo cuando se habla en términos de beneficio poten-

81 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLENO JURISDICCIONAL, 00053-2004-PI/TC.
82 EXP. N.O 0041-2004-AI/TC LIMA DEFENSORÍA DEL PUEBLO (caso arbitrios Municipalidad de Surco).

cial. Por ello, es más coherente que, en caso de conflicto, la carga de la prueba respecto a la efectiva prestación del servicio, le corresponda a la administración municipal”. A lo que agrega: “Definitivamente, uno de los elementos que contribuyen a verificar la confiscatoriedad cuantitativa, en el primer caso, es la falta del informe económico-financiero que sustente el coste; y, en el segundo, el uso de criterios válidos para la distribución de arbitrios. De este modo, si la distribución del coste se ha basado en criterios que no guardan relación lógica con la naturaleza del servicio, cabe una fuerte presunción de que la carga asumida por el contribuyente no es la real, pudiendo ser mayor al costo ideal, o incluso extremadamente mayor, debiéndose analizar las circunstancias particulares de cada caso”.

De este modo, en el análisis de la graduación del monto de la tasa, partimos de la razonable proporción que debe guardar el costo global del servicio y lo recaudado por la tasa, por un lado, y por el otro, la razonable proporción entre el monto de la tasa y el costo del servicio, a lo que se introduce el aspecto de si la capacidad contributiva puede ser un elemento a considerar a efectos de la distribución del mismo, lo cual abordaremos en el próximo acápite.

Sobre el particular, es menester invocar lo resuelto recientemente por la Corte Nacional en la causa “ESSO”, en la cual sostuvo como una de las pautas de la atribución de los municipios para crear tasas “la adecuada y precisa cuantificación del tributo (base imponible, alícuota, exenciones y deducciones), debiendo para ello la autoridad fiscal ponderar prudencialmente, entre otros parámetros, el costo global del servicio o actividad concernido (Fallos: 234:663) y la capacidad contributiva (Fallos: 343:1688, voto de los jueces Maqueda y Rosatti)”⁸³; aspectos estos, sobre los que nos detendremos en el próximo título.

83 CSJN, 02/09/2021, considerando 10º “Eso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa” (CSJ 1533/2017/RH1).

g. Costos directos e indirectos⁸⁴

Para poder establecer si una tasa es legítima en cuanto a la relación entre costo del servicio y recaudación, es necesario clarificar qué se incluye en el costo total del servicio público divisible que se presta.

Señala el Real Decreto Legislativo 2/2004 de España, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales⁸⁵ en su art. 24.2-4: “2. En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida”.

Y agrega dicha disposición “para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente”.

Sobre el particular, afirma Fernando Serrano Antón en cuanto a los costos que deben considerarse que “se incluirían los que sirven directamente a la prestación del servicio o, a la realización de la actividad administrativa (costes de personal, costes en bienes y servicios, costes financieros, amortizaciones) y los gastos necesarios, garantes del mantenimiento y del desarrollo razonable del servicio o de la actividad. Estos deberán calcularse con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente. En la determinación del coste ha de tenerse en cuenta, además, el modo de imputación de los costes

84 Para ver en profundidad este tema, Joan Pagès i Galtés, *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Marcial Pons, 1999, p. 81 y siguientes.

85 Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>.

comunes. Deben tenerse en cuenta las prestaciones interdepartamentales o interorgánicas. Dentro de la organización administrativa de un ente local, un buen número de servicios o actividades se centralizan en un mismo departamento. La ley se refiere a los costes directos e indirectos, entendiendo por estos últimos aquéllos que tan sólo sirvan a tales servicios o actividades. Pese a ello, no se ha establecido criterio alguno de reparto”.⁸⁶

Así, para determinar el costo total de la prestación de un servicio público⁸⁷, en primera medida deben considerarse los denominados *costos directos*,⁸⁸ esto es, las erogaciones que necesariamente deben efectuarse para la prestación del servicio en sí mismo y que pueden ser determinados sin prorrateo alguno con otras actividades, dentro de los cuales deben incluirse los siguientes:

- a. Gastos del personal dedicado a la prestación del servicio y a la gestión del tributo.
- b. La adquisición de bienes (maquinarias, por ejemplo) o servicios (como sucede en el caso de la reparación de los camiones que recogen la basura) para la realización del servicio.
- c. Gastos de amortización de los bienes utilizados para efectuar la prestación.
- d. Costos financieros de la dependencia, como por ejemplo, los derivados de los intereses que deben pagarse por la toma de créditos.

86 Serrano Antón, Fernando. “*Las tasas por la prestación de servicios y realización de actividades administrativas en la Hacienda Local*”. Anuario Aragonés del Gobierno Local 2009. Institución «Fernando el Católico» Excma. Diputación Provincial de Zaragoza. Zaragoza, 2010. pág. 297.

87 El desarrollo in extenso en Álvarez Echagüe, Juan Manuel, “Afectación y destino de lo recaudado por las tasas: un análisis a partir de los principios de la actividad financiera”, pág. 10 en *El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado*, Revista Jurídica de Buenos Aires 2012, Facultad de Derecho-UBA, 2012, Tomos II.

88 Sobre esta distinción entre costos directos e indirectos puede recurrirse a la obra de Rafael Martínez Echevarría, *Los nuevos tributos municipales*, Dykinson, 1992, pág. 77 y siguientes. En el mismo sentido, Queralt – Lozano Serrano – Casado Ollero – Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 8ª edición, 1997, pág. 116.

Pero no se agotan allí los gastos que deben contabilizarse a los efectos de determinar el costo total del servicio, sino que deben incluirse los llamados *costos indirectos*, que son aquellos que no tienen una relación inmediata con el servicio que se presta. Son ejemplos de ellos los siguientes:

- a. Gastos que origina la recaudación de la tasa por parte de la Administración Tributaria Municipal.
- b. Los costos necesarios para el mantenimiento de la estructura comunal, pues sin estado municipal, no ha prestación de servicios públicos.

Ambos supuestos de costos indirectos deberán ser determinados en virtud de la proporcionalidad que tengan los mismos con el costo directo, ya que deberá distribuirse el total de los gastos originados por la recaudación y la estructura estatal entre las diversas tasas que se perciben de acuerdo a la participación de cada una en la recaudación final total del Municipio que, claramente, debe guardar relación con las necesidades de financiamiento.

Como vemos, la fijación de los costos, dependerá, en definitiva, casi pura y exclusivamente de la organización administrativa de la comuna, pues en todos los supuestos mencionados como costos directos e indirectos no sólo debe tenerse en cuenta la prestación del servicio en el período de que se trate, sino también de los gastos necesarios que deberán efectuarse por mantenimiento y desarrollo para que el mismo pueda ser llevado a cabo en períodos posteriores.⁸⁹

La jurisprudencia ha determinado que el costo del servicio público no sólo debe tener en cuenta los costos directos, sino también los indirectos. Textualmente ha dicho que deben contabilizarse: “Los gastos

89 Señala al respecto Joan Pagés i Galtés: “Opinamos que la memoria económica financiera difícilmente computará “costes reales”, sino “costes previsibles” del servicio o actividad. Y que, en todo caso, se tendrán en cuenta, no tan sólo los costes necesarios para el mantenimiento del servicio en el ejercicio considerado, sino, además, todos aquellos que en base a un presupuesto y proyecto singular se estimen necesarios para el mantenimiento y desarrollo razonable del servicio en ejercicios futuros”, ob. cit., pág. 94.

de la oficina que lo presta, ya que tanto la existencia de ésta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera”.⁹⁰

En ese fallo, Joaquín Llambías expresó, en idéntico sentido, al referirse concretamente a ciertos fallos que impugnaron tasas por considerarlas desproporcionadas, que: “El costo de un servicio público determinado no puede ser medido por las cifras que en el presupuesto ocupa la oficina respectiva. El servicio lo presta la municipalidad, es decir, para que el servicio sea prestado es necesario que la municipalidad exista como tal, con el conjunto de todas las dependencias que la integran y que son requeridas por la naturaleza propia de este órgano del Estado; el costo del servicio no es sólo el costo de la dependencia municipal que lo presta; es el costo de esa dependencia más el de una parte proporcional al costo de este servicio calculada en el monto de los gastos generales que determina la existencia misma de la municipalidad”.

Es decir, para determinar los gastos que deben destinarse para prestar el servicio debe tomarse en cuenta el costo directo de la prestación del servicio más el costo indirecto, esto es, el mantenimiento de la organización municipal, pues de no existir el municipio, un intendente, concejales, administración, etc., sería imposible la organización del servicio y, por ende, su prestación.

Este aspecto, vinculado al costeo, tal vez no ha merecido demasiado desarrollo ni reparo por parte de la doctrina y jurisprudencia nacional, pero su conceptualización es esencial al momento de definir los límites cuantitativos de la tasa, que recordamos, es el instrumento recursivo tributario más importante, casi exclusivo, con el que cuentan las comunas argentinas. Esto ha sido reconocido recientemente en la causa “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad

90 Cámara Nacional de Apelaciones Civil, Sala A, “Goñi J. c/ Mun. Capital”, sentencia del 18-8-59, DF X-186; en el mismo sentido sentencia citada en nota 37 y sentencias publicadas en AyS 1957-IV-542 y 1966-II-187.

de Quilmes s/ acción contencioso administrativa”, al sostenerse en el Considerando 10° del voto de Maqueda y Rosatti al sostenerse la creación de una tasa de hacerse conforme varias pautas, entre ellas “la adecuada y precisa cuantificación del tributo (base imponible, alícuota, exenciones y deducciones), debiendo para ello la autoridad fiscal ponderar prudencialmente, entre otros parámetros, el costo global del servicio o actividad concernido (Fallos: 234:663) y la capacidad contributiva (Fallos: 343:1688)”.

Capacidad contributiva y tasas

La aplicación del principio de capacidad contributiva a la especie tributaria tasa resulta una cuestión sumamente debatida, a diferencia de lo que ocurre con los impuestos, respecto de los cuales existe una posición casi unánime sobre su procedencia.

La capacidad contributiva es entendida como la aptitud económica de los sujetos para contribuir al sostenimiento de los gastos del estado. El principio de capacidad contributiva, tal como viene sosteniendo la doctrina y jurisprudencia mayoritaria desde hace ya mucho tiempo, ilumina a todos los tributos, y no solamente a los impuestos como algunos sostienen, por lo cual es de plena aplicación a las tasas el mencionado principio⁹¹.⁹²

91 En el mismo sentido se expresó hace ya tiempo el maestro español Fernando Sainz de Bujanda, en su obra *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993, pág. 181. Señala expresamente que “de ahí que la doctrina haya subrayado, en casi todos los países, que el principio de capacidad no ha de contemplarse sólo respecto a cada figura tributaria, sino respecto al total, al sistema que todas ellas componen o deben componer”. Sin embargo, reciente jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Granada ha señalado en la sentencia de 20 de julio de 1998 que el artículo que refiere que la cuantía de la tasa puede ser determinada con fundamento en ese principio: “No se trata de un mandato imperativo de la Ley a quienes deben organizar el sistema de tasa locales sino de un criterio orientativo, un consejo a seguir, una posibilidad, entre otras, porque la tasa no está pensada -como el impuesto- para medir las capacidades económicas individuales, sino ante todo para financiar servicios públicos por vía diferente a la de los impuestos”.

92 Álvarez Echagüe, Juan Manuel: “Los Municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio”, en el libro *Derecho*

Quienes se enrolan en la postura de la inaplicabilidad del mencionado principio constitucional a la categoría tributaria tasa, lo fundamentan en que la graduación del monto de la tasa debe efectuarse exclusivamente a partir del costo del servicio, más que no debe tomarse como parámetro la capacidad económica del contribuyente, lo cual implicaría asimilarla al impuesto.

Adhiere a esta postura el Dr. Carlos María Giuliani Fonrouge, quien claramente expresa: “La conclusión a extraer es que ha desaparecido todo criterio particular distintivo de la tasa, afirmándose el predominio del presupuesto del impuesto. Tasa e impuesto resultan, ahora, instituciones sustancialmente análogas; por lo demás, al tomarse la capacidad contributiva como criterio de medida, se recurre a un concepto impreciso y, por cierto, metajurídico, muy propicio para cualquier arbitrariedad”.⁹³ Debiendo tener en consideración que para el autor la capacidad contributiva como condición para la legitimidad de la imposición “introduciría un elemento extraño a la juridicidad de la tributación y, por lo demás, de muy difícil determinación. Responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, según su libre apreciación, pero que no puede ser erigido en condición o dogma jurídico”.⁹⁴

Nos permitimos disentir con los autores que niegan que en las tasas se aplique el principio de capacidad contributiva, pues hace a la esencia de todos los tributos, su creación y aplicación a partir del mencionado mandato constitucional.

En este mismo sentido se ha expedido la CSJN en la causa “ESSO” al considerar: “Que en lo referido a la cuantificación del tributo, y específicamente en la selección de la base imponible, este Tribunal ha resuelto que para que aquella constituya una legítima manifestación del poder tributario, resulta inobjetable que la fijación de su cuantía

Tributario Municipal, coordinado por el Dr. José Osvaldo Casás, Editorial Ad-Hoc, septiembre 2001.

⁹³ *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Tomo II. Ed. Cangallo, 1985, pág. 999.

⁹⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Tomo I. 10° Ed., La Ley, Bs.As., 2011, págs. 329 y 331/336.

tome en consideración no solo el costo de los servicios que se ponen a disposición de cada contribuyente sino también su capacidad contributiva (Fallos: 343:1688, voto de los jueces Maqueda y Rosatti, arg. doctrina de Fallos: 234:663; 277:218 y 287:184)”.

Explayándose el Alto Tribunal en cuanto a que “en este orden de ideas, no existen reparos de índole constitucional para recurrir a los ingresos brutos del contribuyente como indicador de capacidad contributiva y factor para el cálculo de la base imponible de un tributo como el considerado en autos, en tanto ello no derive en resultados irrazonables, desproporcionados y disociados de las prestaciones directas e indirectas que afronta el municipio para organizar y poner a disposición el servicio”⁹⁵.

En consecuencia, entiende admitida la capacidad contributiva como un componente de la tasa municipal que se considera en el caso y, por ende, la facultad del municipio de vincular su quantum a los ingresos brutos.

Así, si bien el criterio principal para la graduación del monto de la tasa es que guarde razonable proporción con el costo del servicio, nada obsta a que ese costo global del servicio a que se hizo referencia previamente, sea distribuido entre los contribuyentes –manteniendo por supuesto esta razonable proporción– considerando el principio constitucional de capacidad contributiva. Y lo que debe entenderse, es que la capacidad contributiva también debe funcionar como mecanismo de graduación de todas las tasas, de todos los tributos que cobra la comuna, para financiarse, pues de lo contrario parece que no hay conexidad entre la prestación del servicio de alumbrado, barrido y limpieza, con el de seguridad e higiene, que si bien con ámbitos competenciales diferentes, hacen al funcionamiento del Estado municipal, analizado y visto integralmente.

La posibilidad de establecer el monto de la tasa teniendo en cuenta el principio de capacidad contributiva no juega con respecto a la tota-

95 CSJN, 02/09/2021, Considerando 12° “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa” (CSJ 1533/2017/RH1).

lidad del monto de lo recaudado por el tributo, sino a la relación del sujeto pasivo individual que debe hacer frente al pago del mismo, caso en el que deberá también determinarse si hay razonabilidad y proporcionalidad entre tres elementos: el costo del servicio, la capacidad contributiva, y el monto de la tasa.⁹⁶

El Real Decreto Legislativo 2/2004 de España, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales⁹⁷ en su art. 24.4 determina que: “Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas”. Sobre el particular, afirma Fernando Serrano Antón⁹⁸ que ello “no puede producir un efecto desmesurado entre el servicio y el coste, por lo que alguna jurisprudencia ha incorporado el principio de capacidad económica como elemento modulador de la tasa en relación con el principio de equivalencia⁹⁹. Ahora bien esta modulación debe realizarse con extremo cuidado, ya que puede producir que algunos usuarios no sólo pagarán más que otros, sino que pagarían una cantidad por encima del coste del servicio. Esta circunstancia ha sido amparada por la jurisprudencia en aplicación del principio de equivalencia que ha dado lugar al reconocimiento del límite del coste real o previsible del servicio, como operativo para la totalidad del coste del mismo y no sobre cada una de las liquidaciones giradas”.¹⁰⁰

96 Cfr. Álvarez Echagüe, Juan Manuel: “Los Municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio”, en el libro *Derecho Tributario Municipal*, coordinado por el Dr. José Osvaldo Casás, Editorial Ad-Hoc, septiembre 2001.

97 Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>

98 Serrano Antón, Fernando. *Las tasas por la prestación de servicios y realización de actividades administrativas en la Hacienda Local*. Anuario Aragonés del Gobierno Local 2009. Institución «Fernando el Católico» Excma. Diputación Provincial de Zaragoza. Zaragoza, 2010. pág. 298/299.

99 STS de 1 de octubre de 1994. ALGUACIL MARÍ, P (2005): “Límites a la cuantía de una tasa por licencia urbanística: desproporción con la capacidad económica manifestada”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, 14, vid. Presentación. Serrano Antón, Fernando, *Las tasas por la prestación de servicios y realización de actividades administrativas en la Hacienda Local*.

100 Báez Moreno, A. (2009): “Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos. Una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de

En este sentido, señala Sainz de Bujanda al tratar del principio de capacidad contributiva y las tasas: “La estructura propia del hecho imponible, en cada especie tributaria, permite dar mayor o menor efectividad al expresado principio. En el impuesto esas posibilidades alcanzan el punto más alto; en las tasas, por el contrario, su punto más bajo. No debe, sin embargo, estimarse que el legislador ordinario pueda volver a espalda en esta parcela tributaria al principio de capacidad. Entre otras, por la definitiva razón de que la capacidad económica preside todo el mecanismo de financiación de los gastos públicos”.¹⁰¹ Si bien con algún matiz al que nos referiremos más adelante, es claro que frente a servicios públicos que no pueden cuantificarse individualmente, como son los indivisibles, el principio de capacidad contributiva cobra una incidencia excluyente al momento de fijar el monto de los impuestos, pero esto no obsta a que el principio se aplique, como un criterio de graduación de la tasa, junto con los costos de prestación.

En nuestro país, la posibilidad de que al establecerse el monto de la tasa se tenga en consideración la capacidad contributiva del sujeto pasivo ha sido establecida por la Corte Suprema de la Nación en la causa “Banco de la Nación c/ Municipalidad de San Rafael”,¹⁰² considerando el Máximo Tribunal que: “Por el contrario no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor de los inmuebles o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público”¹⁰³.

capacidad contributiva”, REDE, 144, p. 963.

101 Obra cit., pág. 182.

102 Fallos 234:663, sentencia del 16 de mayo de 1956, LL 83-348. En el mismo sentido el mismo Tribunal se expresó en la causa “Coplinco SA c/ Municipalidad de Lanús”, sentencia del 6-11-73, ED 55-611.

103 En el mismo sentido Fallos 277:218 y ED 55-611.

Surge claramente de las palabras utilizadas por la Corte Suprema que la capacidad contributiva será un factor determinante para establecer la cuantía de la tasa en cada caso individual, suma que por supuesto no podrá prescindir del costo del servicio divisible, pero cuya proporcionalidad con el monto del tributo se presenta diferente a la relación entre la recaudación total y el costo global del servicio. Es que, por un lado, existe una exigencia genérica relacionada con que el costo del servicio debe guardar una razonable proporcionalidad con el monto de lo recaudado por el tributo denominado tasa, sin perjuicio de lo cual no podrá estimarse violada la naturaleza jurídica de la misma por ese hecho, salvo que exista una desproporción manifiesta entre ambos conceptos.

Pero por otro lado, también debe existir una razonable proporción entre el costo del servicio que debe solventar cada sujeto y el monto del tributo individualmente cuantificado, y esa proporcionalidad será razonable cuando tenga como límite al principio de capacidad contributiva.

Afirma José O. Casás que se debe poner énfasis en el concepto de costo total del servicio público como el límite, y que la capacidad contributiva modulará el *quantum* a cargo de cada contribuyente y establecerá a partir de costos globales, el límite razonable que debe atender cada obligado, el que de ser traspasado, convertirá a la tasa en confiscatoria.¹⁰⁴

Una postura particular asume Marcos García Etchegoyen, quien sostiene: “La introducción de la capacidad contributiva en las tasas no debe realizarse con la finalidad velada de recaudar más allá del costo del servicio, sino para introducir un criterio de justicia dentro del grupo de contribuyentes “alcanzados” por el servicio”, sosteniendo también que él opera “como límite negativo y como criterio de rechazo de principios opuestos”.¹⁰⁵ Nos permitimos no coincidir con el distinguido autor.

104 Casás, José Osvaldo, “Coparticipación y tributos municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía”, 1° ed., Ad Hoc, Bs.As., 2007, Pág. 104/106.

105 “La capacidad contributiva en las tasas como justificante de su procedencia o de la cuantificación de su importe”, en el libro *Tasas Municipales*, Tomo I, Bulit Goñi Director, LexisNexis, 2007, págs. 140 y 141.

El Tribunal Constitucional en Pleno de la República del Perú en el marco del citado proceso de inconstitucionalidad “La Defensoría del Pueblo (demandante) c. Municipalidad Distrital de Miraflores (demandada)” con fecha 16/05/2005 ¹⁰⁶ determina como reglas que “cuando se apele al principio de capacidad contributiva en materia de arbitrios, este no debe ser el criterio determinante o de mayor prevalencia en la distribución de costos, sino el secundario o subsidiario, debiendo, en consecuencia, ser utilizado en conjunto con otros criterios, en cuyo caso, la prevalencia de unos sobre otros, dependerá razonablemente de la especial naturaleza de cada servicio. La regla anterior rige para el uso del auto avalúo (índice expresivo de capacidad contributiva); en consecuencia, se prohíbe el uso de valor de predio (auto avalúo) como criterio cuantificador cuando se utilice como único criterio base o el de mayor prevalencia para la determinación de arbitrios, pues es ahí donde el arbitrio se convierte en un impuesto encubierto. Por consiguiente, se admite su uso como criterio secundario o subsidiario, constatadas las circunstancias de la primera regla”, agregando luego que: “La capacidad contributiva, con base en el principio de solidaridad, puede excepcionalmente ser utilizada como criterio de distribución de costos, dependiendo de las circunstancias económicas y sociales de cada municipio y si de esa manera se logra una mayor equidad en la distribución, cuestión que debe sustentarse en la ordenanza que crea el arbitrio”.

Disentimos con esta posición, en cuanto parece despojar al concepto tasa de relación alguna, o excepcional, con el principio de capacidad contributiva. Sin dudas la capacidad contributiva es el fundamento estelar de los impuestos, las tasas, por el contrario, no se perciben por el mero hecho de que un sujeto tenga esa capacidad, sino por la prestación de un servicio público divisible, pero apareciendo sin dudas el principio como criterio de graduación y distribución de los costos.

106 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLENO JURISDICCIONAL 00053-2004-PI/TC.

Como corolario de lo expuesto, podemos decir que la razonable proporción debe existir entre el costo global del servicio y lo recaudado por el tributo, y por otro lado, entre el monto de la tasa y el costo individual del mismo, pudiéndose considerar el principio de capacidad contributaria, en consonancia con dicha proporcionalidad.

La determinación de la razonabilidad o no de la relación entre costo del servicio e ingresos obtenidos, como ha señalado la Corte Suprema desde hace mucho tiempo, deberá ser evaluada según el caso concreto de que se trate, teniendo en cuenta no sólo el costo y los ingresos, sino las características de la prestación a cargo del Estado.

La memoria económico financiera

Es claro que los Municipios argentinos, cuando son demandados por entenderse violada la relación entre costo del servicio y monto de lo recaudado, “hacen agua”, es decir, no pueden demostrar, siquiera someramente, la relación entre ambos conceptos, mucho menos que la misma sea razonable. No se ha considerado necesario justificar dicha relación, tal vez, ni siquiera sea un elemento a considerar al confeccionar el presupuesto anual, ni tampoco al momento de definir la ordenanza tarifaria.

Un instrumento sumamente útil, desde nuestra perspectiva, a fin de intentar dar respuesta a la pregunta que hace las veces de título de este artículo, es poder comprender el sentido y alcance de lo que los españoles denominan memoria económico financiera de las tasas.¹⁰⁷

La legislación española determina el principio de equivalencia,¹⁰⁸ por el que se establece la autofinanciación de las tasas, en virtud de lo que el importe total estimado de la tasa no debe superar el costo real, o el costo previsible global, del servicio público (divisible) que financia, pero que debe considerar también el valor que tiene para quien la prestación del servicio público. Ahora bien, como señala Pa-

107 Para ver en profundidad este tema, Joan Pagès i Galtés, *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Marcial Pons, 1999.

108 Ver en este sentido “Tarifas, tasas, peajes y precios administrativos. Estudio de su naturaleza y régimen jurídico”, Granada, España, 2000, Editorial Comares, p. 153

gès i Galtés al referirse al principio de equivalencia o de provocación de costes “sin perjuicio de que la recepción constitucional del principio de capacidad económica como fundamento del sistema tributario en su conjunto quizá imponga alguna matización”, es decir, existe un reconocimiento de que no puede dejarse de lado al principio de capacidad contributiva, ni siquiera a partir de lo que prevé la legislación española. Vale recordar que, como en nuestro país, en España el mentado principio de equivalencia no tiene recogida constitucional, pero si, claramente, el de capacidad económica (o contributiva), por lo cual, debe ser aplicado a las tasas, al menos a las tasas que admitan su cuantificación individual considerando el principio.

El Tribunal Supremo español, en la sentencia del 8 de marzo de 2008, ha sostenido sobre el tema que “la Memoria justificativa de esta Tasa de apertura de establecimientos, si se elabora con rigor técnico, debe contener, una vez calculado el coste total del servicio, acompañado de las series cronológicas ya indicadas, la justificación de los módulos de determinación de la base de la tarifa, de la propia tarifa o de las cuotas fijas (art. 24.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre), con indicación de su relación funcional con el coste del servicio y, si se aplicasen criterios o módulos de capacidad económica (art. 24.3 de dicha ley), es necesario justificar su correlación con la distinta capacidad económica, y, por último, es menester justificar la tarifa o el tipo de gravamen, si se han establecido, mediante el correspondiente análisis provisional, de manera que el resultado de su aplicación, así previsto, se ajuste a la tendencia de las series cronológicas del coste del servicio, del número de licencias y de la recaudación de dicha tasa. La Sala es consciente de la dificultad de realizar este tipo de estudios, en especial, en los pequeños municipios, de forma que los requisitos expuestos son un *desideratum*, y que en ciertos aspectos será obligado admitir ciertas aproximaciones, sin base estadística suficiente, pero, en todo caso, exhorta sobre la necesidad ineludible de huir de la arbitrariedad y de evitar la indefensión de los contribuyentes, que son frecuentemente la parte débil e indefensa de la relación jurídico-tributaria”.

Para cobrar una tasa, para exigirla, debe existir previamente una memoria económica financiera que justifique su existencia y cuantía, con la mayor precisión posible, no siendo un mero requisito formal, sino un requerimiento constitutivo del gravamen, que tiene una doble finalidad: permite al sujeto pasivo conocer con claridad el alcance de su obligación, evitando su indefensión ante el accionar arbitrario de la administración, constituyendo además el mecanismo que garantiza y justifica el principio de equivalencia.

La ley española Nº 8/1989 de Tasas y Precios Públicos¹ define el concepto de tasa, sus requisitos y, en el artículo 20, describe la memoria económico financiera:

Artículo 20. Memoria económico-financiera.

1. Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta.

La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas.

2. Cuando la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público lleve aparejada una destrucción o deterioro del mismo no prevista en la memoria económico-financiera a que se refiere el apartado anterior, el sujeto pasivo de la tasa, sin perjuicio del pago de la misma, estará obligado al reintegro del coste total de los respectivos gastos de reconstrucción o reparación. Si los daños fuesen irreparables, la indemnización consistirá en una cuantía

¹ Disponible en <https://www.boe.es/eli/es/l/1989/04/13/8/con>.

igual al valor de los bienes destruidos o al importe del deterioro de los dañados.

Desde la perspectiva que venimos desarrollando, surge claro que conforme la dogmática y la jurisprudencia nacional, el monto de la tasa debe conformarse considerando costos directos e indirectos de la prestación del servicio público, sin dejar de guardar una razonable proporcionalidad lo recaudado con los costes de prestación, pero con el principio de capacidad contributiva como un elemento más de la cuantificación, esencial desde nuestra perspectiva. En este aspecto, recurrir al instrumento de la memoria económica financiera como mecanismo de acreditación de todo ello serviría de mucho a las comunas argentinas para poder defenderse ante los embates de los contribuyentes que arguyen la violación de la razonable proporcionalidad, no para resolver el dilema definitivamente tal vez, pero si para poder acreditar la forma de composición de lo recaudado por la tasa conforme parámetros ajustados a derecho.

Claro está, hay quienes podrían decir, con acierto, que en los presupuestos estatales pueden avizorarse los componentes y gastos que insume la prestación de los servicios que financian las tasas, pero tan cierto como ello es que una memoria económico financiera, específica de cada tasa, y porque no, además, de todas las tasas y demás tributos consolidados, serían de suma utilidad, con un doble objetivo: acreditar la incidencia de la recaudación propia frente al total de los gastos municipales y, servir de herramienta de defensa en las impugnaciones que se realizan alegando la falta de proporcionalidad o razonabilidad entre los costos de prestación y el monto total de lo recaudado.

A diferencia de la legislación española, creemos que lo importante sería generar anualmente una memoria económico financiera, que sea un complemento del presupuesto anual, un anexo con las especificidades propias requeridas para determinar la cuantía de la tasa, que sea parte del proceso legislativo y sea formalmente aprobada.

Conclusiones

Nuestro país es federal desde el punto de vista formal, pero el federalismo propiamente dicho es federalismo fiscal y se encuentra en una profunda crisis.

Observamos cada vez de manera más cotidiana diversos planteos ante la CSJN para que resuelva cuestiones que tienen que ver con el federalismo fiscal. Le exigimos al máximo tribunal que resuelva conflictos cuyas soluciones tienen que venir del consenso.

Es todo un desafío que las jurisdicciones con poder tributario acuerden una nueva ley de coparticipación federal. Sin embargo, no tenemos dudas que no solo es una obligación sino una necesidad.

Se cumplieron 30 años de la reafirmación de la autonomía municipal por parte de la Constitución Nacional y conmemorando ello hemos intentado a lo largo de este trabajo poner en estado de situación el estado actual del financiamiento de las comunas en Argentina, para lo cual repasamos la conceptualización y caracterización de las tasas, instrumento recaudatorio icónico de los Municipios.

Descreemos de aquellas opiniones doctrinarias que plantean que las tasas sirven para financiar servicios públicos divisibles e indivisibles, justificando ello en las nuevas funciones municipales, y la necesidad de un *aggiornamento* del concepto tradicional de la especie tributaria.

Por el contrario, creemos que debe mantenerse, como lo ha hecho la jurisprudencia de nuestra CSJN, una conceptualización clara y precisa de la tasa, con las características que describimos más arriba, lo cual impide esconder bajo el ropaje de tasa verdaderos impuestos.

Dicho ello, lo que pretendimos con este trabajo es demostrar que el concepto de tasa no es inflexible, que el monto que puede cobrarse como contrapartida de los servicios públicos divisibles que prestan Municipios se compone a partir de los costos de la prestación en sí, pero que también lo recaudado debe permitir la existencia de la estructura gubernamental, sin la cual no se concretarían esos servicios.

A esa visión amplia de los costos de prestación, debe agregársele la graduación de la tasa a partir del principio de capacidad contributiva, que como señalamos, se vincula con lo que cada sujeto pasivo debe abonar en concepto del tributo, permitiendo una distribución no proporcional de los gastos que insume desarrollar y concretar el servicio, sino que podrá recaer un peso mayor sobre aquellos que detentan mayor capacidad contributiva.

Por ende, más allá de que algunos pretenden resolver el problema del (des)financiamiento de los Municipios no solo revisando, sino tergiversando la tradicional conceptualización del concepto tasa, y de sus características distintivas, en lugar de requerir la reformulación del federalismo fiscal (esencial, pero no únicamente, con el dictado de una nueva ley de Coparticipación), entendemos que ello no es posible, y que parte de la solución puede constituir una revisión técnica profunda de los costos que implica la prestación de los servicios públicos a cargo del Municipio, revalorizando el concepto de capacidad contributiva, y que todo ello sea volcado, explicado y debidamente justificado en una memoria económico financiera (o como quiera llamarlo) pero que se trata de un instrumento que acompañe el proyecto de presupuesto anual y el de la ordenanza impositiva.

Costos directos, más costos indirectos, más capacidad contributiva, son elementos básicos para cuantificar la tasa, sin olvidar el mandato de la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio, globalmente entendido. Todo ello analizado a la luz de la suficiencia financiera, concepto que ha sido recientemente revalorizado en el ámbito municipal por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “ESSO”.

Es necesario concretar el mandato constitucional de la autonomía municipal. Es importante y necesario que los municipios tengan recursos propios para cumplir con los fines que le son propios (autarcía), y que de ese modo puedan tener real autodeterminación política, sin depender (casi exclusivamente o en un porcentaje muy elevado) de las transferencias.

Ese objetivo debe alcanzarse a través de cambios legislativos que concreten el mandato del constituyente del '94, y no recurriendo a la tergiversación del concepto tasa o a la creación de impuestos, como ha sucedido últimamente por parte de algunas comunas, que son análogos a los coparticipables y por ende, prohibidos por la ley de N° 23548, tal como lo reconoce en su voto en el precedente “ESSO” el Dr. Lorenzetti: “Que el incumplimiento de estos principios de descentralización y suficiencia de recursos produce un efecto de traslación de cargas tributarias, y es la causa de este tipo de conflictos. Como dijimos en numerosos casos, esta Corte Suprema tuvo que resolver conflictos derivados de la insuficiencia de recursos de las provincias, que hace que ellas aumenten las cargas tributarias en procura de mayores ingresos. En el mismo sentido, si los municipios no reciben recursos adecuados también aumentan las cargas, distorsionando así todo el sistema fiscal, con la consecuente sobrecarga tributaria hacia los contribuyentes”.¹

Queda claro de lo que hemos expuesto que nuestro federalismo fiscal, que es la esencial del federalismo, necesita ser revisado y actualizado, por ende, ¡manos a la obra!

¹ Considerando 8°, “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa” (CSJ 1533/2017/RH1).

NOTA 9 - Artículo 226: Constituyen recursos municipales los siguientes impuestos, tasas, derechos, licencias, contribuciones, retribuciones de servicios y rentas:

1° (Texto según Ley 13154) Alumbrado, limpieza, riego y barrido con excepción de los casos en que la prestación se haga efectiva sobre inmuebles pertenecientes al dominio de la Provincia, destinados a servicios educativos, de salud, de justicia y de seguridad.

2° Derecho de faenamiento e inspección veterinaria, que se abonará en el municipio donde se consuman las reses y demás artículos destinados al sustento de la población, cualquiera sea su naturaleza. No podrá cobrarse más derecho a la carne o subproductos, frutas, verduras, aves y otros artículos que se introduzcan de otros partidos, que los que paguen los abastecedores locales ni prohibir la introducción de los mismos.

3° Inspección y contraste anual de pesas y medidas.

4° Venta y arrendamiento de los bienes municipales; permisos de uso de playas y riberas en jurisdicción municipal; producido de hospitales u otras instituciones y servicios municipales que produzcan ingresos.

5° (Texto según Dec-Ley 9926/83) En jurisdicción municipal, explotación de canteras, extracción de arena, cascajo, pedregullo, sal y demás minerales.

6° Reparación y conservación de pavimentos, calles y caminos.

7° Edificación, refecciones, delineación, nivelación y construcción de cercos y aceras.

8° Colocación de avisos en el interior y exterior de tranvías, vehículos en general, estaciones de ferrocarril, teatros, cafés, cinematógrafos, y demás establecimientos públicos, colocación, inscripción o circulación de avisos, letreros, chapas, banderas de remates, escudos, volantes, y toda otra publicidad o propaganda escrita u oral hecha o visible en la vía pública con fines lucrativos y comerciales.

9° Patentes de billares, bolos, bochas, canchas de pelota y otros juegos permitidos; rifas autorizadas con fines comerciales; teatros, cinematógrafos, circos y salas de espectáculos en general.

10° Patentes de vehículos automotores, para el transporte de pasajeros y carga, de carruajes, carros, tranvías y en general todo vehículo de tracción mecánica o a sangre y el derecho de registro de conductores.

11° Patente de animales domésticos.

12° De mercados y puestos de abasto.

13° Patentes y sisas de vendedores ambulantes en general.

14° Patentes de cabarets.

15° Derecho de piso en los mercados de frutos del país y ganado.

16° Funciones, bailes, fútbol y boxeo profesional y espectáculos públicos en general.

17° (Texto según Ley 14393) Inscripción e inspección de seguridad, salubridad e higiene en establecimientos u oficinas, en los que se desarrolle actividades comerciales, industriales, servicios, científicas y toda otra actividad, cuando exista local, establecimiento y/u oficina habilitado o susceptible de ser habilitado, situado dentro del ejido del Municipio.

18° Desinfecciones.

19° Fraccionamiento de tierras, catastro y subdivisión en lotes.

20° Colocación o instalación de cables o líneas telegráficas, telefónicas, de luz eléctrica, aguas corrientes, obras sanitarias, tranvías o ferrocarriles, estacionamiento de vehículos y toda ocupación de la vía pública y su subsuelo, en general.

21° Inscripción e inspección de inquilinatos, casas de vecindad, de departamentos, cabarets, garajes de alquiler y establos.

22° Derechos de oficina y sellado a las actuaciones municipales, copias, firmas de protestos.

23° Derechos de cementerio y servicios fúnebres.

24° (Texto según Dec-Ley 9117/78) Registros de guías y certificados de ganados, boletos de marca o señal, sus transferencias, certificaciones o duplicados y la inspección y contralor del transporte de la producción local de cereales en caminos de jurisdicción municipal

25° Licencias de Caza y pesca con fines comerciales.

26° Inspección y contraste de medidores, motores, generadores de vapor o energía eléctrica, calderas y demás instalaciones que por razones de seguridad pública se declaren sujetas al contralor municipal.

27° Porcentajes asignados a la Municipalidad por las leyes impositivas de la Provincia y los que le correspondan por la participación que a ésta se le otorgue sobre el producido de impuestos nacionales.

28° Derechos y multas que por disposición de la ley correspondan a la Municipalidad y la que ésta establezca por infracción a sus ordenanzas.

29° Contribución de las empresas que gocen de concesiones municipales.

30° Las donaciones, legados o subvenciones que acepten los concejos deliberantes.

31° (Texto según Ley 14449) Participación del Municipio en las valorizaciones inmobiliarias originadas en todas aquellas decisiones y acciones urbanísticas que permitan, en conjunto o individualmente, el uso más rentable de un inmueble o bien el incremento del aprovechamiento de las parcelas con un mayor volumen y/o área edificable.

32° (Inciso Incorporado por Ley 14449) Cualquier otra contribución, tasa, derecho o gravamen que imponga la Municipalidad con arreglo a las disposiciones.

CAPITULO VI

Responsabilidad patrimonial de los funcionarios públicos

LA RESPONSABILIDAD DEL FUNCIONARIO PÚBLICO EN EL ÁMBITO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES, A LA LUZ DEL TÍTULO VII DE LA LEY 13767

Por Agustina Florio¹

Introducción a la responsabilidad del funcionario, empleado o agente público

El Estado, como persona jurídica, ejerce sus competencias a través de sus órganos, definidos como funcionarios, empleados o agentes públicos. Por ello, en virtud de la teoría de la responsabilidad del estado², cuando un órgano estatal causa un daño en el ejercicio de la función que tenía asignada, se le imputan al Estado las consecuencias de esa conducta -en virtud de la teoría del órgano-. Pero esa solución jurídica -que actualmente se encuentra receptada en varias legislaciones³, aunque no aún en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires⁴-, no debería obstaculizar la posibilidad de que los agentes también respon-

1 Abogada, actualmente Prosecretaria Coadyuvante en el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Tributario y de Relaciones de Consumo N° 12 de la CABA.

Docente en la materia Elementos de Derecho administrativo de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Autora de publicaciones sobre temas de Derecho Administrativo.

2 Fallos: 306:2030; 317:1006; 336:1642, entre muchos otros.

3 El Estado Nacional, la C.A.B.A., las provincias de Catamarca, La Rioja, Santiago del Estero, Santa Cruz, Chubut, Río Negro, Mendoza y Entre Ríos.

4 Acceso al anteproyecto de Ley: https://agendaparticipativa.gba.gob.ar/anteproyecto_de_ley_de_responsabilidad_del_estado

dan de modo personal, si hubiera mediado una falta atribuible a ellos, que pueda ser separada de la función pública encomendada.

Es que, si bien las bases sobre las que se ha desarrollado la teoría de la responsabilidad del estado son razonables y legítimas, en tanto allanan el camino para demandar al Estado y garantizar a los ciudadanos la posibilidad cierta de reclamar la reparación de los daños y perjuicios, la realidad es que no simplifica la senda que conduce a la demandabilidad del funcionario, empleado o agente público que ejerció la conducta ilegítima. A decir verdad, lo que sucede es que la responsabilidad ha quedado trasladada a la responsabilidad del Estado, al desplazarse la imputación, a partir de la conclusión de que la indemnidad del patrimonio de los particulares se ve mejor tutelada si se impone al Estado el deber de soportar la indemnización⁵.

No desconocemos, que en ciertos casos resulta lógico demandar solo al Estado, justamente cuando el funcionamiento defectuoso del servicio no se debe a una sola conducta o al actuar de un único funcionario, sino a una cadena de factores, entre los que resultaría imposible poder individualizar a un sujeto o a un grupo de sujetos en particular. Pero en aquellos casos en los que está claro quién es el autor de la conducta causante del daño, dicho sujeto no debería quedar exento. Por ello creemos acertada la afirmación de la Prof. Ivanega, en tanto refiere que a nivel nacional la teoría de la responsabilidad del estado y sus funcionarios implica un “retroceso de las responsabilidades individuales de los agentes públicos”⁶, incluso, con la actual redacción del art. 9 de la Ley N° 26994, que, si bien refiere a la responsabilidad de los funcionarios públicos, lo cierto es que no es más que una norma procesal que no arroja mayores precisiones sobre el tema.

5 Rotaeche, María, *Responsabilidad Patrimonial del Funcionario Público*, Jurisprudencia Argentina, cita Online: 0003/014996.

6 Ivanega, Miriam M., *De las Responsabilidades de los Funcionarios Públicos*, publicado en *Estudios de Derecho Público*, dirigido por Alonso Regueira, Enrique M, 1ª. Ed., Buenos Aires, Asociación de Docentes UBA, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 2013, p. 1043.

La responsabilidad de los funcionarios públicos, es un tema de suma importancia en el derecho público, dado que, según lo señala el Profesor Cassagne, es una problemática que hace a la esencia del régimen republicano adoptado por nuestra Constitución Nacional.⁷ Es que, si bien no existen a nivel constitucional preceptos que expresamente reconozcan la responsabilidad de los funcionarios estatales⁸ -sin que esto implique desconocer lo que opinan algunos doctrinarios respecto del art. 36 de la Constitución Nacional⁹-, aquella se desprende del preámbulo; del artículo 1° en tanto establece la forma de gobierno, sustentando el sistema republicano y representativo; y del art. 28 en tanto exige razonabilidad, eficacia y eficiencia en el deber de gobernanza del estado. Por lo que “[l]a responsabilidad del Estado y de los funcionarios públicos es un principio esencial de la república democrática, del Estado constitucional desde sus orígenes, que se ha expandido en virtud de los compromisos regionales e internacionales asumidos por la República Argentina, del Estado Convencional de Derecho. Claro está que no se trata sólo de consagrar derechos para la persona humana, pues de la Constitución y de los Tratados de Derechos Humanos también emanan deberes, sino de exigir que el bien común no se convierta en mal común, que la reparación sea la última instancia porque el reconocimiento normativo de la responsabilidad por el obrar o el omitir, disuada, en especial, la actividad ilegítima del

7 Cassagne, Juan Carlos, *La Responsabilidad de los funcionarios públicos*, La Ley, cita Online AR/DOC/19683/2001.

8 Esta afirmación se hace en referencia al ámbito nacional, porque, como veremos más adelante, la Provincia de Buenos Aires, cuenta con dos artículos, que, si bien no lo hacen de modo expreso, sí dan fundamento constitucional respecto a la responsabilidad de los funcionarios de la administración pública. Son los arts. 57 y 159.

9 “La responsabilidad del agente público emerge de la Constitución conforme al art. 36”. Ver: Gordillo, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Buenos Aires, FDA, 1° ed., 2013, T. VIII, p. XIX-8. “La Constitución Nacional es ley Suprema de la Nación, y cúspide de la pirámide jurídica que enseñaba el ilustre tratadista Kelsen. En ella se dispone a través de su art.36 las sanciones para los autores que atenten contra el orden institucional y el sistema democrático, haciéndolos pasibles de la sanción prevista en el art.29 de la Constitución, sujetando a los autores a la responsabilidad y pena de los infames traidores a la Patria”. Liliana M. Obludziner, “Constitución o carta de intención: responsabilidad y ética del funcionario público”. www.saij.jus.gov.ar, Id SAIJ: DACC030082.

Estado en todas sus formas, o de la enmascarada como legítima, aunque no lo sea, por irrazonable. Pero si se causa daño, la reparación es inexorable conforme a estos principios”.¹⁰

Por ello la responsabilidad de los funcionarios públicos, en palabras de Nieto, “cumple una función preventiva, profiláctica, [...] y que, por ende, no es lícito abandonar. Porque si el servidor público es impune, no se esmerará en la evitación de los perjuicios habida cuenta de que, por así decirlo, no le duele el resarcimiento”¹¹.

En este artículo, intentaré resaltar la importancia institucional que reviste contar con un adecuado sistema normativo que regule, además de la responsabilidad del estado, la de sus funcionarios y agentes públicos, para que la acción contra estos últimos no sea postergada.

La Provincia de Buenos Aires, si bien aún no cuenta con una ley de responsabilidad del estado local, sí ha sancionado y reglamentado leyes que establecen la responsabilidad administrativo patrimonial de los agentes y funcionarios públicos a quienes se les encomienda la administración y ejecución del patrimonio estatal. En este trabajo, nos dedicaremos a exponer y analizar los fundamentos y los alcances del título VII de la Ley 13767, que se ocupa de regular la “Responsabilidad administrativo patrimonial” y la “Rendición de cuentas”¹².

1. Diferencia entre falta de servicio y falta personal.

En función del tema que nos ocupa, creo que comprender esta distinción resulta de especial relevancia a fin de poder comprender sobre qué persona pesan las consecuencias de un determinado daño, ello es, si son imputables al Estado como persona jurídica pública o al funcionario público de manera personal.

10 Gelli, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y Concordada*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 5a ed., 2018, T. I, p. 43.

11 Nieto, Alejandro, *Responsabilidad personal y responsabilidad institucional de la Administración Pública*, publicado en *Responsabilidad del Estado. Jornada de homenaje a la Profesora Titular Consulta de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Dra. María Graciela Reiriz*, Buenos Aires, Departamento de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Rubinzal - Culzoni, 2008, p. 155.

12 <https://normas.gba.gob.ar/documentos/BMy1lFqB.html>

Lo cierto es que no existe en nuestro país una norma que conceptualice esta diferencia, pero si la doctrina -a raíz de la distinción originada en el seno del Consejo de Estado francés y el Tribunal de cuentas¹³- se ha encargado de elaborar esta cuestión.

En síntesis, existe “falta de servicio” cuando un funcionamiento anormal, defectuoso o deficiente de los servicios, que comprende la función administrativa, causa un daño tanto por acción como por omisión de los órganos estatales¹⁴.

La “falta personal” es aquella que *carece de conexión con el servicio*, y que el daño se origina en los hechos de la vida privada del agente.¹⁵

Sin embargo, puede suceder que la actuación irregular del funcionario conviva con la falta de servicio y que no sea totalmente separable. Esto sucede en los casos en que el funcionario incurre en falta personal y arrastra consigo al Estado cometiendo una falta de servicio, provocando la concurrencia de faltas.

Por su parte, la Ley 13767 establece un claro ejemplo de falta personal, al establecer un supuesto de responsabilidad directa de los funcionarios o agentes públicos, separándolo de modo absoluto de una posible falta de servicio. Es el caso del artículo 113 en cuanto establece que “toda infracción a las normas establecidas en el artículo 104º de esta Ley, en que incurran funcionarios o empleados de la Administración, generará la responsabilidad personal y directa de los mismos. Comprobada la infracción, la Contaduría General de la Provincia iniciará actuación sumarial para determinar quién o quiénes son los responsables conforme al procedimiento previsto reglamentariamente”.

13 Conforme Sentencias “ANGUET”, “LEMMONIER” y “PELLETIER”.

14 Altamira Gigena, Julio I., *Responsabilidad del Estado*, Buenos Aires, Astrea, 1973, p. 65; Kemelmajer de Carlucci, Aída, *La responsabilidad del Estado. Enfoque jurídico privado*, en *Responsabilidad del Estado*, Tucumán, UNSTA, 1982, p. 67 y ss.

15 Cicero, Nidia Karina, *Responsabilidad del Estado para el aula de grado y posgrado en Derecho*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Eudeba, 2020, p. 376.

2. Clasificación de los tipos de responsabilidad de los funcionarios públicos.

Para comprender el tema que nos ocupa, además de conocer la distinción entre falta de servicio de la falta personal, es importante conocer la clasificación de los distintos tipos de responsabilidad en los que puede incurrir un funcionario público, para así poder encuadrar de modo correcto cada caso concreto y saber a qué normas acudir. Dado que, la conducta tachable de un funcionario público puede concluir en una responsabilidad de tipo política, penal, disciplinaria, civil y/o patrimonial.

- a) Responsabilidad Política: un claro ejemplo de este tipo de responsabilidad es el juicio político que tiene como causales el mal desempeño, comisión de delitos en ejercicio de sus funciones y comisión de delitos comunes por parte de los funcionarios públicos¹⁶. En términos generales, es aquella que solo alcanza a los funcionarios de los niveles superiores, con la intención de su destitución, remoción o cese en el cargo¹⁷. Es que justamente este tipo de responsabilidad -política-, encuentra fundamento en la forma de gobierno adoptada constitucionalmente por nuestro país -art. 1º-. Que, por supuesto, luego fue también trasladada a la constitución de la provincia.
- b) Responsabilidad Penal: para que nazca esta responsabilidad, es requisito que el funcionario o agente público incurra en una conducta que se halle tipificada en las normas penales, y que por tanto signifique que incurrió en un delito.
- c) Responsabilidad Civil: se presenta cuando la responsabilidad es frente a terceros, fuera de la relación de empleo público, cuando el sujeto dañado es un tercero ajeno a la administración pública. Jus-

¹⁶ http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0357_HerlaxI.pdf

¹⁷ Villarruel, María Susana, *La responsabilidad política de los funcionarios públicos*. Ver en: http://www.saij.gob.ar/doctrina/dacf140375-villarruel-responsabilidad_politica_funcionarios_publicos.htm

tamente porque “no se origina en una relación de empleo público, sino que tiene carácter de aquiliana”.¹⁸

- d) Responsabilidad Disciplinaria o Administrativa: Esta responsabilidad sólo puede configurarse en el ámbito de una relación de empleo público que une al funcionario o al agente con el Estado. Es “también denominada administrativa, traduce el poder disciplinario de la administración y se presenta ante una falta de servicio cometida por el agente en trasgresión a las reglas de la función pública”.¹⁹

El fundamento de esta responsabilidad o bien su finalidad es mantener la continuidad del servicio de la Administración y proteger su estructura organizativa, tanto personal como patrimonial, por ello las sanciones disciplinarias nacen del poder de supremacía especial que posee la administración en la relación de empleo público²⁰.

A la vez, el ejercicio de esta acción de responsabilidad en cabeza de la Administración es de suma importancia, dado que no debe omitir ejercer su facultad disciplinaria y debe sancionar a los funcionarios cuando corresponda²¹, en tanto aquella sanción será una herramienta útil o un elemento de prueba, para eximirse de una eventual responsabilidad, por ejemplo por daños y perjuicios, o para tener mayores elementos a la hora de ejercer una posible acción de regreso.

La Ley N° 10430 en su artículo 78 establece cuáles son los deberes en general de los agentes y funcionarios públicos de la Provincia

18 Marcer, Ernesto Alberto, *El control externo de legalidad y la responsabilidad administrativa de los agentes públicos en la ley 24156 y su proyecto de reforma*, La Ley, cita online: AR/DOC/8384/2012.

19 Ivanega, Miriam M., *La responsabilidad de los funcionarios públicos*, p. 170. Disponible en: http://dga.unsa.edu.ar/images/Biblioteca_Gral/Biblioteca_Restringida/11.pdf

20 “Marcos, Norma G. e/Estado Nacional-Ministerio de Educación y Justicia s/Empleo Público, en Cont. Adm. Fed., Sala V, causa 17981/97, 13/4/98.

21 El acto administrativo que impone una sanción disciplinaria al agente estatal – empleado de un banco público provincial- es legítimo si se halla fehacientemente fundado y su motivación se ajusta a los antecedentes causales documentados en las actuaciones administrativas ofrecidas como prueba, en el marco de una investigación por distribución irregular de un premio otorgado por la entidad a sus empleados. Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, “Croce, Daniel H. v. Banco de la Provincia de Buenos Aires”, del 28/09/2011.

de Buenos Aires. Y el artículo 80 y siguientes estipula el régimen disciplinario.

En punto al análisis que nos ocupa, la Ley N° 13767 titula el capítulo I del Título VII como responsabilidad administrativa patrimonial. Así, como la Ley N° 10430 establece de modo general las pautas, deberes, obligaciones y derechos de los agentes del estado provincial, la Ley local de Administración Financiera y Sistema de Control General del Estado Provincial, establece, en función de los agentes que administran y ejecutan la hacienda pública, cuáles son sus deberes y obligaciones particulares y específicas, en función de dicha materia. Es así que, sobre esos principios, se prevé en el marco de la ley de administración financiera los supuestos de responsabilidad disciplinaria de los agentes públicos.

- e) Responsabilidad Patrimonial: esta clasificación o tipo de responsabilidad tiene por fin específico la protección de la hacienda pública. Dice Rotaèche que “se configura cuando la conducta irregular del funcionario causa un daño patrimonial directo o indirecto al patrimonio estatal. La responsabilidad patrimonial deriva de la relación de empleo público, en tanto nace por los daños económicos ocasionados en el ejercicio de la función pública. Comprende así todas las situaciones en las que se causa un perjuicio como consecuencia de la violación dolosa o culposa de deberes específicos de comportamiento impuestos, como así también por esa relación de empleo”²².

Si bien este tipo de responsabilidad se distingue de la civil, dado que esta siempre se encuadra en el marco de la una relación de empleo público, tienen estrechas similitudes en punto a los presupuestos para su configuración. Además de diferenciarse por el ámbito en que cada tipo de responsabilidad se configura, también se distinguen por su elemento subjetivo, la civil considera a los daños ocasionados a terce-

22 Rotaèche, María, *op. cit.*

ros ajenos a la administración, mientras que la patrimonial considera a la Administración Pública como el sujeto del dañado.

La Ley N° 13767 en los capítulos I y II del título VII también regula este tipo de responsabilidad. Tal como ya lo adelanté más arriba, en los artículos 112 a 122 se establecen normas y pautas administrativas que organizan, reglamentan y tipifican los deberes, obligaciones y causales de responsabilidad de los agentes y funcionarios públicos designados para la administración y ejecución de la hacienda pública de la Provincia de Buenos Aires, estructuras sobre el principio de rendición de cuentas. Por ello, esta norma también se caracteriza por ser una fuente normativa que busca una correcta prestación de servicios y tiende a evitar casos de corrupción. A la vez que ejerce como herramienta facilitante para accionar contra aquellos agentes y funcionarios que actúan en contra del resguardo del patrimonio estatal. Ello es, cuando se incurra en violaciones o faltas a las disposiciones legales o reglamentarias, durante el ejercicio de funciones encomendadas para la gestión, administración y ejecución de la hacienda pública, y, ocasionen daños económicos a la Provincia.

De la lectura de la norma se advierte que en el ámbito de la provincia la ley bajo análisis prevé supuestos específicos que implican la imposición de sanciones disciplinarias -responsabilidad administrativa- o bien supuestos de responsabilidad patrimonial.

Los fundamentos normativos de la responsabilidad del funcionario, empleado o agente público en la Provincia de Buenos Aires

1. Normas internacionales

Una mirada desde el derecho internacional, expone que son pilares de la teoría de la responsabilidad de los funcionarios públicos la Convención Interamericana contra la Corrupción aprobada por Ley 24759, la Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción, aprobada en nuestro país por Ley Nacional N° 26097, la Convención sobre la

Lucha contra el Cohecho de Funcionarios Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales, aprobado por Ley Nacional N° 25319 y también las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

La Convención Interamericana contra la Corrupción, resulta de gran valor, dado que, además definir los conceptos de “función pública” y “funcionario público”, en el artículo II establece que los propósitos son “promover y fortalecer el desarrollo, por cada uno de los Estados Parte, de los mecanismos necesarios para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción”.

La Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción, también aborda expresamente la responsabilidad del funcionario público por los daños y perjuicios que pudieran ocasionar, como uno de los instrumentos que deben adoptar los países signatarios de dicho tratado para el combate de la corrupción. Precisamente, el artículo 35 de la Convención indica que “cada Estado parte adoptará las medidas que sean necesarias, de conformidad con los principios de su derecho interno, para garantizar que las entidades o personas perjudicadas como consecuencia de un acto de corrupción, tengan derecho a iniciar una acción legal contra los responsables de esos daños y perjuicios a fin de obtener indemnización”.

Aquellos instrumentos o decisiones internacionales, en tanto cuenta con jerarquía constitucional, se suman al actual cuadro normativo de todo el territorio de la República Argentina y por tanto también al de la Provincia de Buenos. Enmarcando de manera armónica la teoría de la responsabilidad del funcionario público y resultando una fuente supra legal de la ley N° 13767.

2. La Constitución de la Provincia de Buenos Aires

La Constitución de la Provincia de Buenos Aires, contiene normas de valor extremo para el tema que nos ocupa.

El artículo 3°, en su 4to párrafo establece que “[...]agravan y lesionan la sustancia del orden constitucional los actos de corrupción. La

ley creará el Tribunal Social de Responsabilidad Política que tendrá a su cargo examinar los actos de corrupción que pudieren cometer los funcionarios de los poderes públicos, provinciales y municipales”.

Sin perjuicio de que, al día de a la fecha, aun la legislatura no ha sancionado una ley que reglamente el Tribunal Social de Responsabilidad Política tal como la Constitución lo impone. Lo cierto es que este artículo deja expuesta la importancia de establecer principios constitucionales que sirvan de eje para que las legislaciones y normas venideras estructuren pautas para evitar y prevenir “actos de corrupción”.

Por otro lado, el artículo 57 impone que “[t]oda ley, decreto u orden contrarios a los artículos precedentes o que impongan al ejercicio de las libertades y derechos reconocidos en ellos, otras restricciones que las que los mismos artículos permiten, o priven a los ciudadanos de las garantías que aseguran, serán inconstitucionales y no podrán ser aplicados por los jueces. Los individuos que sufran los efectos de toda orden que viole o menoscabe estos derechos, libertades y garantías, tienen acción civil para pedir las indemnizaciones por los perjuicios que tal violación o menoscabo les cause, contra el empleado o funcionario que la haya autorizado o ejecutado”.

Esta norma, reviste especial importancia en el ordenamiento jurídico local en tanto consagra el principio de supremacía constitucional -tal como el que emana del art. 31 de la Constitución Nacional-. Permitiendo afirmar que la Constitución es la Ley Fundamental o suprema en el territorio de la Provincia de Buenos Aires, y que se ubica por encima de toda otra norma del ordenamiento jurídico.

Pero además de ello, este precepto contiene una segunda parte que incorpora la garantía de la acción de resarcimiento contra funcionarios o agentes públicos en términos generales. Se entiende que “[...]el constituyente reconoció acción para solicitar el resarcimiento económico contra la violación o menoscabo a los derechos contemplados en la Constitución. Si bien, de acuerdo a los debates sostenidos en la convención de 1873, la norma estuvo centrada en la actividad de los funcionarios del Poder Ejecutivo, dado los conceptos amplios que

utiliza, estaría comprendiendo a los agentes de todas las ramas del gobierno, incluida la judicial”²³.

El artículo 150, ubicado en el capítulo de los ministros secretarios del despacho general reza que “[s]erán responsables de todas las órdenes y resoluciones que autoricen, sin que puedan pretender eximirse de responsabilidad por haber procedido en virtud de orden del gobernador”. Además, el art. 154 indica que “[e]l gobernador y los ministros son responsables y pueden ser acusados ante el Senado, en la forma establecida en la sección del “Poder Legislativo”, por las causas que determina el inciso 2 del artículo 73 de esta Constitución y por abuso de su posición oficial para realizar especulaciones de comercio”.

Ambas normas exponen fríamente la responsabilidad de todos los funcionarios en el desempeño de sus cargos, con un alcance tal que implica tanto una responsabilidad administrativa como política.

Además, el artículo 194 dispone que “[l]os municipales, funcionarios y empleados, son personalmente responsables, no sólo de cualquier acto definido y penado por la ley, sino también por los daños y perjuicios provenientes de la falta de cumplimiento a sus deberes. La ley determinará las causas, forma y oportunidad de destitución de los municipales, funcionarios y empleados, que, por deficiencias de conducta o incapacidad, sean inconvenientes o perjudiciales en el desempeño de sus cargos”.

Esta norma consagra el principio republicano de gobierno en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires. Por ello, tanto los funcionarios como cualquier agente municipal deben, en función de lo que impone la constitución, obligatoriamente resarcir todo daño que ocasione debido a sus actos personales. Sin embargo, esta norma se limita, de modo atinado, al tipo de responsabilidad antijurídica, quedando exceptuada la responsabilidad legítima, en tanto los funcionarios y agentes públicos no tienen la carga de responder de modo personal por las consecuencias que deriven de la correcta ejecución de las com-

23 Moreno, Guillermo Raúl, “Comentarios a la Constitución de la Provincia de Buenos Aires. Concordada y con notas de jurisprudencia”, 1º ed., La Plata, Librería Editorial Platense, 2019, pág. 327.

petencias que deben ejercer. Ello es porque, el artículo prevé la falta personal del funcionario y esta sólo puede ser comprometida mediante un factor de atribución subjetivo (dolo o culpa).

Por último, los artículos 155 y 159, aunque de manera indirecta, también resultan fuente constitucional del tema que nos ocupa. Cuando determinan las atribuciones del Fiscal del Estado y de Tribunal de Cuentas de la provincia. En el primer caso dispone la norma que es el “[...]encargado de defender el patrimonio del Fisco, que será parte legítima en los juicios contencioso administrativos y en todos aquéllos en que se controviertan intereses del Estado”. Por otro lado, el art. 159 indica que el Tribunal deberá “[e]xaminar 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”. De aquellas normas, en armonía con todas las antes mencionadas, se origina también la acción de responsabilidad administrativo patrimonial contra los funcionarios o empleados públicos, titularizada en estos dos órganos de control, que luego también fue estructurada por la Ley N° 13767.

En ese entendimiento, comprendo que las normas constitucionales expuestas han demostrado que la constitución de la Provincia de Buenos Aires contempla los casos de responsabilidad política, como administrativa, penal, patrimonial y civil, siendo estas últimas las que implican una reparación pecuniaria, ya sea hacia el simple particular cuyos derechos e intereses han sido lesionados, o hacia el Estado, cuyos dineros han sido dilapidados o sustraídos.

3. La laguna normativa dada en función de ausencia de una ley que regule en materia de Responsabilidad del Estado y en atención a la limitación impuesta por el Código Civil y Comercial Nacional.

Seré breve en punto al tema, dado que para su correcto tratamiento se requiere dedicar un trabajo exclusivo a la cuestión. Sin embargo, dada la estrecha vinculación de ese instituto con la responsabilidad de los funcionarios públicos, resulta relevante hacer una pequeña mención.

Los artículos 1764, 1765 y 1766 imponen que la responsabilidad del Estado y la responsabilidad del funcionario y del empleado público se rige por las normas y principios del derecho administrativo nacional o local, según corresponda. En ese contexto, aún, la Provincia de Buenos Aires no ha legislado sobre esa materia. Ahora bien, sin perjuicio de las soluciones jurídicas que pudieran aplicarse para saldar la laguna normativa que hoy caracteriza a la provincia en torno a la responsabilidad estatal -como los fundamentos constitucionales, principios generales del derechos, la aplicación analógica de normas compatibles²⁴, y/o acudir al valor de los precedentes y etc.-, lo cierto es que en materia de responsabilidad de los funcionarios y los empleados públicos existe un enorme compilado normativa tanto legal como supra legal que no permiten siquiera considerar que exista un vacío normativo de cual pueda derivar la idea de irresponsabilidad de los funcionarios públicos.

Puntualmente, en el tema que nos ocupa, la responsabilidad administrativo patrimonial, encuentra un sin fin de regulaciones que la encauzan y organizan. Por lo que nunca podría excusarse el deber de ejercer una acción de responsabilidad personal contra un funcionario o empleado público, escudado en la omisión legislativo de regular en

24 Balbín señala que las reglas del derecho privado deben aplicarse al derecho público en caso de lagunas (caso administrativo no previsto) y por vía analógica de segundo grado. (cfr. Balbín, C. F. (2016). Impacto del Código Civil y Comercial en el derecho administrativo (1ª ed.). Astrea.)

materia de Responsabilidad patrimonial y extrapatrimonial del Estado y de sus funcionarios públicos.

4. La ley de Administración Financiera y del Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial, N° 13767.

La presente ley -convocatoria de este trabajo- es fuente legal primaria en referencia a la responsabilidad administrativo patrimonial de los funcionarios públicos del estado local. Aquella, junto con sus decretos reglamentarios y las leyes que supletoriamente la acompañan establecen de modos adecuado sus pautas y alcances. Pero su análisis lo reservamos para el punto 3.

5. Otras leyes y reglamentos provinciales que completan la pirámide normativa de la responsabilidad administrativo patrimonial de los funcionarios públicos.

El Decreto Ley N° 7543/69 legisla, en cumplimiento con la constitución, determinando los casos y la forma que la Fiscalía del Estado ejerce sus funciones. Dejando establecido que será el órgano que representa a la Provincia, sus organismos autárquicos y cualquier otra forma de descentralización administrativa, en todos los juicios en que se controviertan sus intereses, cualquiera sea su fuero o jurisdicción. Esto implica que será la Fiscalía del Estado quien ejercerá las acciones por indemnizaciones, sanciones o penas contras los funcionarios o empleados públicos de la provincia que incurra en casos de responsabilidad personal.

La Ley N° 10869, también de acuerdo a la manda que le impone el artículo 159 de la constitución provincial, establece las demás atribuciones, facultades y procedimientos de actuación del Tribunal de cuentas. En ese contexto, en los capítulos VI a X se estipula el procedimiento para el estudio de las cuentas provinciales y municipales -específicamente en lo que respecta a la administración y ejecución de la hacienda pública-, lo cual involucra la posible formulación de car-

gos contra funcionarios cuyo accionar presente inconsistencias, como también la imposición de multas¹, lo cual puede incluso concluir en acciones judiciales en su contra.

El Decreto-Ley 6769/58 (Ley Orgánica de las Municipalidades), en el capítulo IX, especialmente aborda el tópico “Responsabilidad de los miembros y empleados Municipales”, en el cual se establece como principio general el de la “[...]responsabilidad de los funcionarios municipales por todo acto que autoricen, ejecuten o dejen de ejecutar excediéndose en el uso de sus facultades o infringiendo los deberes que les conciernen en razón de sus cargos”. Si bien resulta absolutamente nítida la responsabilidad patrimonial y civil de carácter personal que surge del texto del artículo 241 en tanto impone expresamente la obligación “[...] a resarcir a la Comuna o a terceros, los daños y perjuicios emergentes de sus actos personales [...]”, el artículo 242 dice extender el principio de responsabilidad antedicho a las formas: política, civil, penal y administrativa, de conformidad con los preceptos de la Constitución, códigos y leyes aplicables en cada caso.

1 “[...]el Tribunal de Cuentas sancionó al actor con una multa de \$500 con relación a su actuación como Jefe del Departamento Tesorería del Ministerio de la Producción, en razón de la rendición de cuentas del ejercicio 1995, con motivo de haberse determinado un abuso en la utilización del sistema de anticipo de gastos, mediante el cual se ejecutó gran parte del presupuesto asignado a la jurisdicción, invocando, asimismo, la falta de sustento normativo, la Corte confirmó” (Fallo: Corte Suprema de Justicia de la PBA, en los autos “De Lisi, Miguel A. v. Provincia de Buenos Aires - Tribunal de Cuentas”, del 28/03/2012); “Debe admitirse la competencia del Tribunal de Cuentas para imponer multa y cargo a departamentos comunales, con sustento en el art. 243 de la Ley Orgánica de Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, debido a la demora en que incurrieron los funcionarios en la remisión de la rendición de cuentas solicitada, pues si bien dichas sanciones fueron dispuestas una vez transcurrido el plazo de caducidad previsto por el art. 5º de la ley 10869 (Adla, L-A, 685), no debe decretarse la misma, ya que la tardanza en el análisis de dichas cuentas se debió pura y exclusivamente a la inacción de los funcionarios.” (Fallo: Corte Suprema de Justicia de la PBA, en los autos “Gómez, Raúl Mario c. Provincia de Buenos Aires”, del 08/02/2005).

La responsabilidad de los funcionarios públicos en el marco de la Ley de Administración Financiera y del Sistema de Control de la Administración General del Estado de la Provincia de Buenos Aires, N° 13767

La Ley que nos ocupa, establece que la Administración Financiera comprende el conjunto de subsistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado provincial. Por otro lado, indica que el sistema de control de aquella administración financiera estará a cargo de la Fiscalía de Estado, la Contaduría General de la Provincia y el Tribunal de Cuentas de la Provincia. Además, esos dos componentes principales, se encuentran coronados por el régimen de responsabilidad que estipula la norma.

En lo que aquí interesa, antes de abordar por completo el título de responsabilidad, es preciso definir ciertas pautas que la ley establece en el ámbito del sistema de control, dado su absoluta implicación en el régimen de responsabilidad. Ello es que el sistema de control es integral e integrado, se ajusta plenamente a las normas constitucionales y legales que establecen y regulan la competencia de los organismos constitucionales que tienen a su cargo las tareas de control. Como ya lo hemos referido varias veces a lo largo de este trabajo, son: la Fiscalía de Estado; el Tribunal de Cuentas de la Provincia y la Contaduría General de la Provincia. Esta última ejerce el control interno de la gestión económico-financiera del sector público provincial y de los poderes Legislativo y Judicial. La vigente ley mantiene las mismas competencias y funciones que tenía establecidas la Contaduría General en su antiguo Decreto-Ley de Contabilidad. Las que actualmente se enumeran en el art. 104. Tal como la ley lo dispone, cualquier infracción a una de ellas por parte de los funcionarios o empleados de la administración genera responsabilidad personal y directa.

Específicamente, la ley pone en cabeza de la Contaduría General con, a fin de lograr un correcto y transparente obrar administrativo, la

posibilidad de responsabilizar a los funcionarios o empleados por sus faltas. Debe para ello, requerir la rendición de cuentas de los responsables en tiempo y forma, pudiendo disponer las medidas de apremio que el caso aconseje. Además, debe disponer la iniciación de sumarios para la determinación de irregularidades en la administración de fondos, valores o bienes fiscales y/o transgresiones a disposiciones legales en vigencia susceptibles de producir perjuicios a la Provincia.

En conclusión, se advierte que el régimen de responsabilidad consagrado en la ley está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas², lo cual resulta de cabal importancia. Pues de ello deriva que, en el marco más puro de la gestión o de la administración de la cosa pública, el espíritu es evitar la corrupción en uno de los campos más delicados, como lo es la administración de los bienes del Estado. O en el caso de que no se hubiese podido evitar, prevé la posibilidad de que los funcionarios o agentes que obraren de manera irregular deban soportar como consecuencia su responsabilidad política, administrativa, patrimonial, penal y/o civil.

Esta ley dedica un título completo a regular la materia “responsabilidad de los funcionarios” y a la obligación de “rendición de cuentas”, lo cual pone de manifiesto la importancia de regular la materia en un ámbito sensible, como es la administración del patrimonio estatal, donde, evitar y en su defecto penar, la corrupción debe ser un pilar fundamental para garantizar la transparencia de los mecanismos de obtención, aplicación y control del uso de los recursos públicos en función de los objetivos y políticas estatales definidas. Todo ello a efectos de que puedan asegurarse y cumplirse las metas que el gobierno se hubiera impuesto mediante la asignación de los recursos.

Es preciso realizar un estudio profundo de los artículos 112 a 122, donde se estructuran los supuestos de la responsabilidad administrativo patrimonial y el deber de rendir cuentas.

La primera nota distintiva de la ley, surge del art. 112, al contrastar con su par de la antigua Ley de Contabilidad de la Provincia (De-

2 Ver. art. 114 de la ley 13.767.

creto-Ley 7764/71), dado que en el régimen actualmente vigente, se introduce una importante modificación en el artículo 112 1er. párrafo, por cuanto se hace extensiva la responsabilidad solidaria por los daños económicos ocasionados a la Provincia por quienes “controlen”. Esta norma reafirma y amplía el principio de responsabilidad de los sujetos a quienes se les ha confiado el manejo o control de fondos públicos.³

Ello expone la amplitud del alcance de este tipo de responsabilidad, en tanto involucra a todos quienes hayan participado, no sólo a quien ejecute la antijuricidad sino también hacia quienes meramente intervengan o incluso solo controlen. Sin embargo, resulta justo el eximente que establece la norma el párrafo siguiente. En tanto, en este ámbito donde rige el principio de jerarquía para la organización administrativa, muchas veces la intervención de los agentes o empleados públicos se encuentra sujeta a una subordinación, resultando obligados a cumplir con las indicaciones de su superior. Por ello esta norma otorga herramientas que permitan al autor o interventor de la causa del daño poder eximir su responsabilidad.

Este régimen involucra una responsabilidad patrimonial en tanto que para que se configure requiere la configuración de un daño económico al patrimonio de la Provincia de Buenos Aires.

En cambio, el artículo siguiente -113- establece un tipo de responsabilidad administrativa o más bien disciplinaria, en tanto la causa de su configuración implica la desobediencia a los deberes de cumplimiento de los funcionarios o empleados públicos que la misma ley establece. Sin embargo, ello no implica que no pueda también luego derivar en una responsabilidad de tipo patrimonial si sus consecuencias terminan por generar un daños al patrimonio del estado local.

En el capítulo siguiente, la ley establece una serie de normas fundadas en el principio general del deber de rendición de cuentas que rige en el ámbito de organización administrativo patrimonial y financiera del gobierno provincial. Incluso, la importancia de cumplir con este

³ Ver fundamentos de la Ley N° 13767.

requisito que implica la transparencia de la gestión estatal trasciende el ejercicio efectivo de las funciones de los agentes, en tanto aún cesados en sus funciones continúan estando obligados a rendirlas.

El procedimiento de rendición de cuentas es un trámite administrativo que en una primera instancia transcurre frente a la Contaduría General de la Provincia como órgano controlador. Es frente a aquel órgano donde deben presentar las debidas rendiciones, de acuerdo a lo que estipule el Tribunal de cuentas. También es el órgano designado para exigir las en casos de omisión por parte de los funcionarios, y como consecuencia de ello, quien a su vez tiene la competencia para formular la determinación administrativa de responsabilidad mediante actuación sumarial.

Luego, una vez finalizado el procedimiento sumarial, el veredicto final en el ámbito administrativo, queda reservado al Tribunal de Cuentas, a quien la Contaduría General debe elevar las actuaciones una vez dictada la disposición final. Sobre esta cuestión también se ha expedido la Suprema Corte de Justicia de la PBA al sostener que el Tribunal de Cuentas es competente para resolver y sancionar sobre la aprobación de cuentas, incluso de un ejercicio presupuestario anual ya vencido.⁴

Este procedimiento administrativo, que rige en función de la obligación de rendir cuentas se encuentra reglamentado en el Decreto N° 3260/08, en los artículos N° 114, 115 y 118. Lo interesante de dicha reglamentación es que realiza una distinción en cuanto al carácter de la responsabilidad de los distintos sujetos involucrados en cada caso. Puede tratarse de responsables directos o subresponsables, en función de la inmediatez del agente con la Contaduría General en un punto a la obligación de rendición que recae sobre su competencia orgánica.

En conclusión, es a través del sumario administrativo de responsabilidad patrimonial, que se establece la atribución de responsabilidad por el daño que pudieran haber causado los funcionarios o emplea-

⁴ Ver Fallo: "Brown, Carlos R. v. Provincia de Buenos Aires -Tribunal de Cuentas" del 14/07/2010.

dos a los intereses patrimoniales del Estado. Ahora bien, para que ello ocurra, siempre debe existir la presunción o se debe haber detectado la comisión de irregularidades en la administración de fondos, valores o bienes fiscales o transgresiones a disposiciones legales vigentes susceptibles de producir perjuicio fiscal. Ello implica dos cuestiones, por un lado, que la sustanciación del sumario administrativo de responsabilidad patrimonial y la determinación de responsabilidad, depende obligatoriamente de la existencia de un daño patrimonial en las arcas públicas de la provincia. Y por el otro lado, que el sumario subsistirá sin perjuicio de que los hechos que las originen no tengan o hayan traído aparejada responsabilidad administrativa disciplinaria.⁵

Conclusiones

En función de todo lo que se ha estudiado a la largo de este trabajo, puede concluirse sin dudas que la Provincia de Buenos Aires cuenta con un complejo compilado de normas que -fundadas en el principio de transparencia y de eficacia y eficiencia en la administración de los fondos públicos- marcan la tendencia constitucional y legislativa de la provincia por evitar el dispendio de recursos del estado por actos u omisiones ilegítimas por parte de sus órganos. Lo cual implica que se exige transparencia por parte del estado como persona jurídica y de los funcionarios -órganos- que lo integran y/o representan.

Pero, lo que no debe confundirse, con motivo de dar tan pormenorizado análisis a este tipo de responsabilidad, es que el fin primario de estas normas no es la persecución de responsabilidades de funcionarios y empleados públicos, sino que ello es su última *ratio* o bien una garantía final. Por ello, el fin primordial de la norma es alcanzar la obtención de los recursos públicos y lograr su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado provincial, en un marco de total eficacia y absoluta claridad de las políticas implementadas a dichos fines.

⁵ Ver Apéndice, que forma parte del Decreto Reglamentario N° 3260/08

Alcanzar los objetivos impuestos por el gobierno a la luz del respeto y el cumplimiento de las normas, implica repensar el rol de los funcionarios públicos y revalorizar su labor, haciéndolos partícipes de las decisiones estatales, seleccionando a los más idóneos, probos, honestos, que honren sus cargos. Todo ello, para que el estado cumpla con sus obligaciones a través de los funcionarios y agentes que conllevan la organización estatal y la ejecución de las políticas públicas en un marco ético y de transparencia.

La realidad es que en la práctica cotidiana da cuenta, si se repara en la jurisprudencia del Tribunal de cuentas, que el manejo del patrimonio estatal, sin perjuicio de los principios y pilares sobre los que se estructura, siempre termina por, lamentablemente, tener escapes que implican activar los mecanismos de responsabilidad patrimonial administrativa tal como las normas aquí estudiadas lo imponen.

Es por ello, que un sistema republicano del gobierno como el de la Provincia de Buenos Aires, exige una responsabilidad clara y concisa de funcionarios y agentes públicos, con la que, al entender de este trabajo ya cuenta. Por lo tanto, solo resta que sus agentes hagan cumplir todos estos propósitos tal como la constitución y la ley manda.

CAPITULO VII

Otros aspectos fiscales y administrativos

REGLAS FISCALES EN ARGENTINA: ALGUNAS REFLEXIONES PARA SU REFORMULACIÓN EN EL ÁMBITO FEDERAL Y MUNICIPAL

Juan Sanguinetti¹

Introducción

El desempeño de la economía argentina de los últimos 75 años, y muy especialmente en el último lustro, fue decepcionante. El pobre o casi nulo crecimiento económico, la inflación mayor a dos dígitos, la incapacidad para generar empleo de calidad y el aumento de la pobreza son los principales síntomas de este estancamiento económico y social.

Pero esto no es nuevo. Un estudio del Banco Mundial publicado recientemente destaca que Argentina desde 1950 ha pasado 15 años en recesión, lo que la convierte en el país con más recesiones económicas del mundo, seguida del Congo, Chad, Ucrania y Venezuela. El informe señala, además, que cada recesión duró 1,6 años y significó una caída del PIB de 4 % anual (Banco Mundial, 2024).

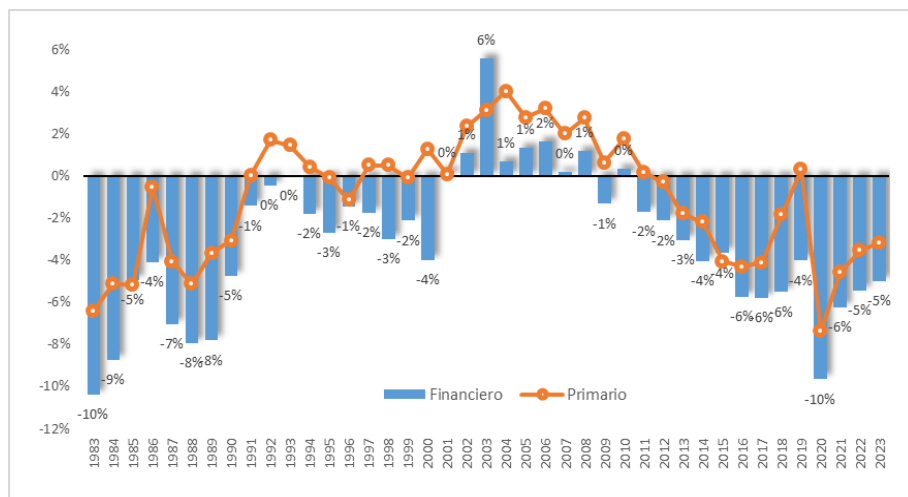
¹ Lic. en Economía (UNLP) y Máster en Economía (Instituto Torcuato Di Tella y el Banco Interamericano de Desarrollo). Fue consultor del Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo, CEPAL, UNFPA, FONPLATA y Cámara Argentina de la Construcción. En el ámbito de la administración pública fue Subsecretario de Hacienda, Subsecretario de Coordinación Económica y Director Provincial de Deuda y Crédito Público del ME PBA. También se desempeñó como consultor de la Secretaría de Política Económica del Ministerio de Economía de la Nación. Actualmente se desempeña como Secretario de Hacienda y Finanzas del Municipio de San Isidro.

Un factor clave en este magro desempeño es la insuficiente tasa de ahorro que muestra la economía argentina, provocada, entre otras cosas, por la desconfianza de los agentes económicos en nuestra moneda. Las cuentas nacionales indican que la economía argentina exhibe una tasa de ahorro promedio del 15,4% a precios corrientes para los últimos cinco años, un nivel bajo en relación a las tasas de ahorro de otros países de la región y particularmente insuficiente para impulsar un proceso de desarrollo sostenido. Lo mismo ocurre con la comparación regional e internacional de la inversión.

Estos resultados se producen en un contexto de una creciente fragilidad de la economía a los shocks externos, como lo indican las crisis cambiarias y financieras recurrentes en todos estos años. Como destacan Melamud y Rozenwurcel (2018), la fragilidad externa es, en gran medida, la contrapartida de las abultadas necesidades de financiamiento público, escaso o nulo acceso a los mercados financieros, emisión monetaria descontrolada, restricción externa, cepo cambiario y como corolario de todo esto, la aceleración de la tasa de inflación.

La causa principal de la inflación y la desconfianza en el peso es sin duda el déficit crónico de las cuentas públicas y la manera espuria de financiarlo. En los últimos 40 años el deterioro del marco fiscal ha sido la regla y no la excepción. Como lo muestra la Figura 1, desde la vuelta de la democracia sólo en los primeros años del boom de los precios internacionales de las materias primas, el resultado fiscal del Sector Público Nacional fue superavitario.

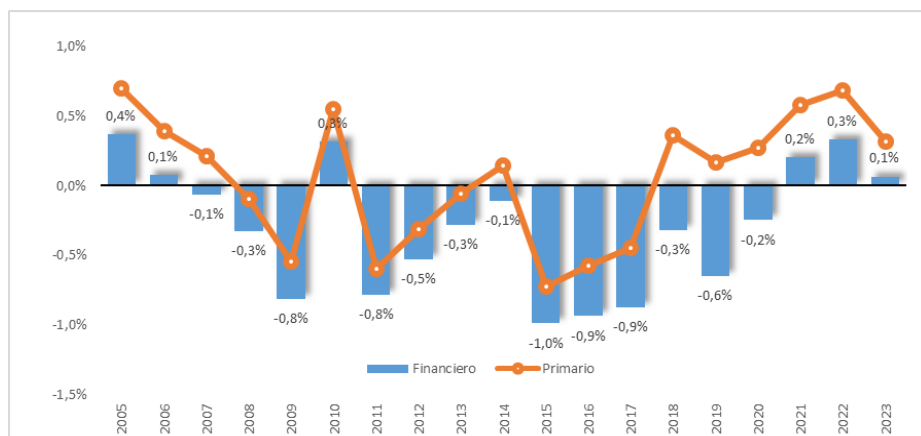
Figura 1
Resultado Primario y Financiero Nacional 1983 – 2023
(en % del PIB)



Fuente: Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía de la Nación

A nivel subnacional también se observa un desequilibrio fiscal sostenido, que solo muestra un resultado positivo los tres últimos años producto de los mayores aportes discrecionales girados desde el gobierno nacional a las provincias (una suerte de coparticipación de la emisión monetaria desenfrenada) y la restitución de recursos coparticipados durante la gestión del gobierno de Cambiemos (ver Figura 2). Pero lo más destacado es que este deterioro del marco fiscal nacional y provincial se produjo con una Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) vigente que fija reglas específicas sobre los resultados fiscales para el sector público argentino.

Figura 2
Resultado Primario y Financiero del Sector Público Provincial
2005 – 2023
(en % del PIB)



Fuente: Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía de la Nación

A la luz de los resultados no caben dudas de que la LRF ha mostrado serias limitaciones para reducir los desequilibrios presupuestarios, limitar el crecimiento del gasto y el endeudamiento público; tampoco ha sido un mecanismo capaz de reducir los sesgos procíclicos de la política fiscal como lo demuestra la evolución de los resultados financieros agregados.

Esto no significa que las reglas fiscales no sean un buen instrumento para coordinar la política fiscal. Por el contrario, hay bastante evidencia sobre la contribución de las reglas fiscales como instrumentos para promover la responsabilidad fiscal y la sostenibilidad de la deuda, especialmente en países federales o entre aquellos países con una fuerte autonomía subnacional².

² Para un análisis profundo de la experiencia comparada en América Latina en materia de reglas fiscales subnacionales ver Jiménez et al, 2021.

En el caso argentino, el fracaso de las reglas fiscales obedece a la falta de compromiso de la dirigencia con la responsabilidad fiscal y a ciertos problemas de diseño de la regla. En particular, la ausencia de mecanismos de escape ha derivado en sucesivas modificaciones al régimen vigente promovidas por los mismos funcionarios que debían velar por el cumplimiento de las reglas. Por otro lado, la ausencia de penalidades y de un consejo fiscal independiente le restó credibilidad al régimen.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, este informe presenta algunas evidencias y reflexiones sobre el diseño de las reglas fiscales en Argentina y, en especial, su aplicación al ámbito municipal.

El Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal argentino

La adopción de reglas fiscales cuenta con un largo historial en la política fiscal argentina. Según Braun y Gadano (2007), el primer antecedente del régimen de responsabilidad fiscal debe buscarse en la Ley 24156 de Administración Financiera de 1994, que incorporó las llamadas “reglas de procedimiento” presupuestario. Luego hubo varias iniciativas legales que impusieron reglas fiscales coyunturales en momentos de fuerte incertidumbre y crisis económica financiera y que fueron incumplidas sistemáticamente.

El Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal vigente y que, salvo unas pocas excepciones, las provincias trasladaron a sus municipios, fue sancionado en 2004 en el marco de un acuerdo de refinanciamiento con el Fondo Monetario Internacional. Como señalan Braun y Gadano (2007) la reforma fiscal era uno de los ejes principales del nuevo programa de financiamiento acordado con el FMI, en particular, un nuevo régimen de coparticipación federal de impuestos y la adopción de nuevas reglas fiscales. En este contexto, y ante la imposibilidad de avanzar en un acuerdo para reformar el régimen de coparticipación federal, el gobierno de Néstor Kirchner presentó en el Congreso un nuevo proyecto de LRF.

El nuevo régimen estableció reglas generales de comportamiento fiscal para el sector público nacional, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires. Las reglas de procedimiento o reglas cualitativas incluían determinados procedimientos para la formulación y ejecución de los gastos y reglas de transparencia para la gestión pública, tanto nacional como provincial. Las reglas numéricas, por su parte, establecían límites y parámetros de referencia para tres grandes agregados fiscales: la variación del gasto primario, el resultado financiero y los servicios de la deuda, para el caso de las provincias, y el stock de deuda para el Gobierno Nacional. La Ley dispuso, por otra parte, un procedimiento para el control y las autorizaciones del endeudamiento de las provincias y los municipios.

Un elemento para destacar de la LRF es que no incluía una cláusula explícita de escape ante cambios extraordinarios en el contexto económico o eventos inesperados. Sin embargo, en el artículo 26 del Reglamento Interno del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal se incluyó una suerte de cláusula de escape endógena con el fin de dotar de facultades al propio Consejo para fijar nuevos criterios de evaluación de las reglas fiscales para cuando el comportamiento de las variables macroeconómicas o situaciones excepcionales, pusieran en riesgo su cumplimiento en la mayoría de las jurisdicciones adheridas.

“Artículo 26. Las decisiones acerca del cumplimiento o incumplimiento del Régimen, la adopción de recomendaciones y sanciones; y las resoluciones sobre los recursos de revisión serán sometidas a votación del Consejo Federal. Cuando del comportamiento de variables macroeconómicas o de situaciones excepcionales se generen consecuencias que puedan acarrear que la mayoría de los partícipes del Régimen pudieran quedar incursos en incumplimiento, el Consejo podrá fijar criterios de evaluación específicos que serán sometidos a votación”.

Además, el régimen incluyó ciertas reglas institucionales, como la creación de un Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal (CFRF), que actúa como autoridad de aplicación y un Comité Ejecutivo que implementa las decisiones del Consejo.

El cuadro 1 sintetiza estas reglas según la redacción original.

Cuadro 1: Reglas fiscales

Reglas de procedimiento	Marco Macro Fiscal: Información presupuestaria, fiscal, tributaria y macroeconómica (Artículo 2)
	Cobertura presupuestaria (Artículo 3)
	Conversores presupuestarios. (Artículo 4)
	Proyección Presupuestaria Plurianual nacional y provincial con perfil de vencimientos de la deuda (Artículo 5 y 6)
	Publicación y difusión de información fiscal (Artículo 7)
	Indicadores homogéneos de gestión pública (Artículo 8)
	Sistema integrado de información fiscal compatible (Artículo 9)
	Estimación del gasto tributario (Artículo 18)
Reglas cuantitativas	Límite al Crecimiento del Gasto (Artículo 10)
	El gasto primario no debe exceder el crecimiento del PBI nominal. El gasto de capital podrá superarlos si: a) La tasa de incremento del total de recursos supera la tasa de aumento del PBI y b) El indicador de servicios de la deuda no supera el 15%
	Equilibrio (o superávit primario) Financiero (Artículo 19 y 20)
	Cerrar los ejercicios fiscales con equilibrio fiscal y presentar Presupuestos con equilibrio financiero
	Convergencia a un Ratio de Servicios Deuda (Artículo 21)
	A) Provincias: Servicios de la deuda <15% de los recursos corrientes netos de coparticipación a Municipios
	B) Nación: Compromiso de reducción del stock de deuda respecto del PBI en los ejercicios fiscales subsiguientes a la finalización del proceso de reestructuración de su deuda

Fuente: <https://www.responsabilidadfiscal.gob.ar/>

Sin embargo, la crisis financiera del 2008, que afectó severamente el nivel de actividad de la economía y los ingresos del sector público argentino, puso a prueba el nuevo régimen de responsabilidad fiscal. Con el argumento de la crisis financiera internacional, el Poder Ejecutivo Nacional presentó un proyecto de ley elaborado en el ámbito del CFRF para relajar las principales reglas fiscales mediante la incorporación de modificaciones en la forma en que se consideraban los incrementos en los gastos, el cálculo del déficit y el endeudamiento. Concretamente, en 2009 se aprobó una modificación de la LRF que habilitó la exclusión de las erogaciones destinadas a promover la actividad económica³ en el cálculo de la regla de crecimiento del gasto y el resultado financiero.

Con relación al límite del crecimiento del gasto primario, y sólo a los efectos de dimensionar la magnitud de los cambios introducidos, con la nueva regla se excluyeron los gastos financiados con préstamos de organismos internacionales, las transferencias por coparticipación a municipios, los gastos corrientes financiados con aportes no automáticos transferidos por el Gobierno Nacional con una asignación específica y los gastos corrientes destinados al cumplimiento de políticas públicas nacionales, que fueran definidas como políticas de Estado por futuras leyes nacionales. Además, en el caso de las jurisdicciones que habían presentado un superávit financiero el año anterior, los nuevos criterios permitían deducir los gastos operativos por nuevas inversiones en infraestructura en educación, salud y seguridad. Respecto de la Nación, la regla de crecimiento del gasto público corriente primario neto excluyó nada más y nada menos que los incrementos prestacionales derivados de la aplicación de la Ley 26417 de movilidad jubilatoria.

3 La normativa definió que los gastos vinculados con políticas anticíclicas son aquellos destinados a promover la actividad económica, a sostener el nivel de empleo y a dar cobertura a la emergencia sanitaria y a la asistencia social (Ver informe CFRF 2017).

**Cuadro 2: Ley de Responsabilidad Fiscal 25917:
Cambios, suspensiones y derogaciones**

Año	N° de Ley	Cambios
2009	Ley N° 26530	Se modifican los artículos 10, 19 y 21 (se excluyen del cálculo los gastos realizados para contrarrestar la crisis económica)
2011	Decreto N° 2054 – Art. 24	Prórroga modificaciones artículos 10, 19 y 21
2012	Ley N° 26728 – Art. 61	Prórroga modificaciones artículos 10, 19 y 21
2013	Ley N° 26784 – Art. 49	Prórroga modificaciones artículos 10, 19 y 21
2014	Ley N° 26895 – Art. 66	Prórroga modificaciones artículos 10, 19 y 21
2015	Ley N° 27008 – Art. 52	Prórroga modificaciones artículos 10, 19 y 21
2016	Ley N° 27198 – Art. 54	Prórroga modificaciones artículos 10, 19 y 21
2016	Ley N° 27341 - Capítulo IX	Estableció reglas de transición para el ejercicio 2017
2018	Ley N° 27428	Incorpora nuevas reglas y procedimientos presupuestarios (nuevo límite al crecimiento del gasto primario corriente, sostenimiento de planta de personal y presión tributaria, regla de fin de mandato)
2018	Ley N° 27467 - Arts. 67 a 69	Se flexibiliza la regla de límite al crecimiento del gasto primario
2020	Ley 27591	Suspende nuevamente artículos 10, 19 y 21

Fuente: <https://www.responsabilidadfiscal.gob.ar/>

Sin embargo, el amplio margen de interpretación de los cambios propuestos en el seno del CFRF implicó que una alta proporción del gasto estuviera excluido del límite de la regla fiscal. Si bien estos cambios sólo eran aplicables para el período 2009-2010, fueron sistemáticamente prorrogados hasta el año 2016, sin mediar ningún tipo de justificación. Adicionalmente, se eliminó la regla sobre la deuda, por lo que la ley de responsabilidad fiscal se volvió prácticamente irrelevante en sus aspectos cuantitativos (ver Artana *et al*, 2021). El Cuadro 2 resume las modificaciones a la LRF durante todos estos años.

Estas sucesivas modificaciones le fueron agregando flexibilidad y discrecionalidad a las reglas numéricas y en consecuencia le quitaron credibilidad al régimen en general hasta caer en desuso (Melamud y Rozenwurcel, 2018).

Esto derivó en un relajamiento progresivo y generalizado de las reglas tanto a nivel nacional como provincial como lo indica el Cuadro 3. Este incumplimiento de las reglas fiscales es consistente con el resultado fiscal observado en las cuentas públicas provinciales consolidadas en todos estos años (ver Figura 2).

Cuadro 3: Porcentaje de provincias que cumplen con la LRF por año y número de reglas

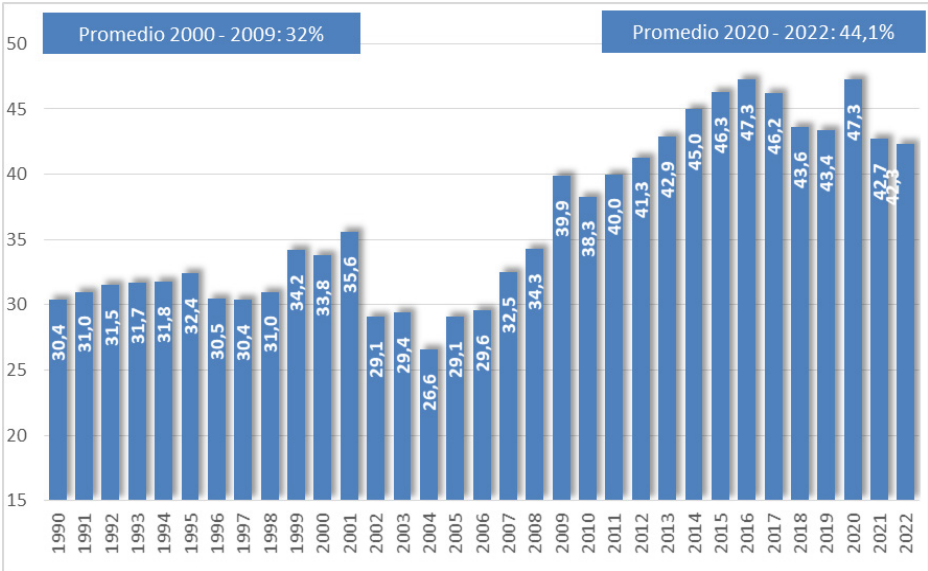
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
3 reglas	19%	10%	14%	10%	5%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
2 reglas	48%	57%	52%	67%	43%	24%	5%	0%	0%	0%	0%	0%
1 regla	19%	24%	24%	14%	52%	43%	90%	43%	38%	52%	33%	48%
0 reglas	14%	10%	10%	10%	0%	33%	5%	57%	62%	48%	67%	19%

Fuente: Artana et al 2021

Las reglas fiscales se utilizan, fundamentalmente, con el objetivo de garantizar la responsabilidad fiscal y la sostenibilidad de la deuda, y para ello establecen límites numéricos sobre diferentes agregados

fiscales. Sin embargo, en Argentina, estas reglas fueron incumplidas sistemáticamente como lo demuestra el desequilibrio fiscal crónico de las cuentas públicas nacionales y subnacional. En el caso particular de la regla de crecimiento del gasto primario, la serie de Gasto Público Consolidado (GPC) como porcentaje del PIB para los tres niveles de gobierno que se exhibe a continuación es elocuente respecto del fracaso de la LRF. El GPC pasó del 26,6% del producto en 2004, año en el cual se sancionó la nueva LRF al 42,3% en 2022, sin contar los picos de más del 47% del producto de 2016 y 2020 (ver Figura 3).

Figura 3
Evolución del Gasto Público Consolidado
en el periodo 1990 – 2022
(en % del PIB)



Fuente: Secretaría de Política Económica. Subsecretaría de Programación Macroeconómica. Ministerio de Economía

Este fracaso de las reglas fiscales en Argentina tiene posiblemente una raíz político-institucional. Como señalan Melamud y Rozenwurcel (2018) las reglas fiscales son un instrumento complementario del régimen fiscal resultante de las instituciones y la economía política que caracteriza a cada país. No se debería esperar que las reglas fiscales resuelvan todos los problemas asociados a la política fiscal federal. Sin embargo, uno de los grandes problemas de la gestión fiscal en Argentina es la falta de compromiso de la dirigencia con la disciplina fiscal tanto a nivel nacional como subnacional. La responsabilidad fiscal debería ser una política de Estado que trascienda la gestión en todos los ámbitos de gobierno. No obstante, es posible identificar ciertos problemas en el diseño de la LRF argentina que deberían reconsiderarse de cara a un nuevo marco de responsabilidad fiscal federal.

En primer lugar, el nuevo régimen debería priorizar la simplicidad, claridad y transparencia de las reglas (Melamud y Rozenwurcel, 2018; Cetrángolo *et al*, 2022). Las reglas deben ser simples y conocidas para permitir un mayor control social y una apropiada rendición de cuentas. No se debe dejar mayor espacio para la interpretación o reglamentación de las reglas fiscales. Además, y en virtud de la experiencia argentina, quizás sea necesario incluir una nueva regla de procedimiento vinculada al uso de fuentes de financiamiento del Sector Público argentino, como limitar el uso del financiamiento monetario a través del Banco Central y prohibir el uso de cuasi monedas por parte de las provincias.

En segundo lugar, se necesita prever una cláusula de escape ante determinados eventos inesperados que pongan en riesgo el cumplimiento de las reglas que permitan amortiguar los efectos transitorios sobre el funcionamiento de la economía. Pero esto no significa dar facultades a los responsables de la política fiscal para activar estas cláusulas de escape y menos elaborar o participar en los debates respecto de los cambios de reglas en estas situaciones extraordinarias. Esto debe quedar en manos del parlamento.

En tercer lugar, el régimen vigente no contiene penalidades convincentes para las jurisdicciones adheridas ni para los responsables de la política fiscal. De hecho, nunca se aplicaron las penalidades previstas en la Ley por carecer de autonomía y credibilidad el CFRF (ver Cuadro 4). Habrá que explorar la posibilidad de habilitar una suerte de *impeachment* para las autoridades que injustificadamente incumplen las reglas fiscales de la LRF.

En último lugar, Argentina carece de un Consejo Fiscal independiente que pueda monitorear el cumplimiento de las reglas fiscales y proponer los cambios o adaptaciones de las reglas a los permanentes desafíos que enfrentan la política fiscal en los países de América Latina. El actual CFRF argentino no dispone de la autonomía ni independencia para poder llevar a cabo el monitoreo del régimen ni el control de las reglas fiscales de la Nación ni de las provincias.

Cuadro 4: Sanciones por incumplimiento de las reglas fiscales

- a) Divulgación de la situación de incumplimiento de cualquiera de las Jurisdicciones comprendidas en el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal en todas las páginas web de las Provincias, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y del Gobierno Nacional.
- b) Restricción del derecho a voto en el Consejo.
- c) Restricciones en el otorgamiento de nuevos beneficios impositivos nacionales destinados a los agentes del sector privado con domicilio o actividad económica en la Jurisdicción que haya incumplido.
- d) Limitación en el otorgamiento de avales y garantías por parte del Gobierno Nacional.
- e) Denegación de autorización para las operatorias de nuevo endeudamiento.

Fuente: Artículo 29 Reglamento Interno del CFRF

Las reglas fiscales en los municipios

En Argentina las reglas fiscales se han replicado también en el ámbito municipal. El artículo 33 de la LRF de 2004 invita a las provincias a formular un régimen de responsabilidad fiscal de características similares al federal. Un relevamiento del 2015 realizado por el CFRF arrojó que más de 500 municipios de todo el país adhirieron al régimen federal (Ver Cuadro 5).

Cuadro 5: Adhesiones Municipales a la LRF

	Municipios adheridos	Total municipios	%
Buenos Aires	132	135	98%
Catamarca	0	36	0%
Chaco	69	69	100%
Chubut	26	27	96%
Córdoba	0	427	0%
Corrientes	0	71	0%
Entre Ríos	5	78	6%
Formosa	37	37	100%
Jujuy	57	60	95%
La Rioja	0	18	0%
Mendoza	18	18	100%
Misiones	32	75	43%
Neuquén	3	57	5%
Río Negro	13	75	17%
Salta	59	59	100%
San Juan	19	19	100%
Santa Cruz	0	20	0%
Santa Fe	41	362	11%
Sgo del Estero	3	164	2%

T. del Fuego	0	3	0%
Tucumán	0	112	0%
Total	514	1922	27%

Fuente: CFRF (2015)

En la Provincia de Buenos Aires, en particular, el 98% de sus municipios adhirieron a la Ley 13295 de 2005 que creó un régimen de responsabilidad fiscal municipal consistente con el régimen federal. En líneas generales, tanto las reglas cualitativas como cuantitativas eran análogas a la LRF, incluso la provincia adhirió sistemáticamente a los cambios y sucesivas suspensiones al régimen federal mediante distintas leyes de presupuesto provincial.

En el plano institucional, la LRF de la Provincia de Buenos Aires creó el Consejo Provincial de Coordinación Presupuestaria y Fiscal Municipal con el propósito de generar un ámbito de coordinación de la política fiscal intergubernamental en la Provincia de Buenos Aires. El Consejo está integrado por 22 secretarios de hacienda municipales elegidos por los municipios dentro de cada Sección Electoral y presidido por un representante del Ministerio de Economía de la Provincia. Entre sus funciones, se destaca la elaboración del marco macrofiscal que permita la planificación presupuestaria de los municipios, definir las reglas para la formulación de las proyecciones presupuestarias plurianuales, proponer los indicadores de gestión fiscal que posibiliten medir la eficiencia y eficacia en materia de recursos y gastos, disponer los procedimientos para la estimación de los gastos tributarios municipales, y debatir y acordar con los municipios criterios comunes para la gestión presupuestaria y financiera municipal.

Lamentablemente, el Consejo no ha tenido suficiente participación en el diseño y coordinación de la política fiscal bonaerense. Las reuniones, históricamente, fueron escasas y en el último tiempo el Consejo no realizó ninguna convocatoria. Esto debilita el proceso presupuestario municipal por la falta de información para la ela-

boración de los presupuestos municipales. Además, estas reuniones constituyen un ámbito interesante de intercambio y debate sobre la problemática fiscal municipal.

En 2017, el poder ejecutivo provincial elaboró un proyecto de ley que luego fue sancionado en la Legislatura provincial (Ley N° 14984 que modifica la Ley N° 13295 del 2004), que introduce mejoras en el diseño de las pautas de control fiscal en el ámbito municipal. Dichas reglas establecen restricciones o límites permanentes a la política presupuestaria a partir de indicadores como el gasto del estado, el déficit, la deuda o el empleo público.

Además, la norma incorpora nuevas reglas de transparencia y publicación de información. En particular, cada municipio debe publicar en su página web el presupuesto anual y las proyecciones del presupuesto plurianual. También, deberá difundir la información trimestral de la ejecución presupuestaria y presentar información del nivel de ocupación del Sector Público y de recursos municipales al Ministerio de Economía.

La nueva LRF provincial impulsa, además, la homogenización y disminución de los impuestos y tasas a la producción. La Provincia y los municipios se comprometen a instrumentar políticas tendientes a disminuir los gravámenes que recaigan sobre la producción, y homogeneizar y armonizar las bases imponibles y alícuotas, en particular de la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene; Tasa por Alumbrado, Barrido y Limpieza y Tasa de Conservación, Reparación y Mejoramiento de la Red Vial Municipal o tasas y derechos municipales asimilables.

El siguiente cuadro presenta las nuevas reglas.

**Cuadro 6: Reglas fiscales de la nueva LRF
de la Provincia de Buenos Aires**

REGLA 1 (crecimiento del gasto corriente primario): El crecimiento del gasto corriente primario no podrá superar la inflación. Si el municipio alcanzó superávit financiero en el año anterior, el crecimiento del gasto corriente primario podrá aumentar a la tasa de variación nominal del PBG
REGLA 2 (crecimiento del gasto primario total): Si tiene resultado corriente deficitario en el año anterior, el crecimiento del gasto primario total no podrá superar la tasa de inflación
REGLA 3 (cargos ocupados): El crecimiento de la planta de personal (permanente, temporario y contratado) no podrá superar la tasa de variación de la población de dicho municipio
REGLA 4 (servicios de la deuda): Los servicios de deuda deberán ser menores al 10% de los recursos corrientes
REGLA 5 (fin de mandato): Los municipios no podrán incrementar el gasto corriente de carácter permanente en los seis últimos meses de gestión de gobierno.

Fuente: Elaboración propia

En líneas generales, las pautas del nuevo régimen de responsabilidad fiscal bonaerense siguen siendo similares a la LRF federal. Sin embargo, en este trabajo se considera que las reglas fiscales a nivel municipal deberían contar con un diseño más específico, acorde con los principales desafíos y riesgos que enfrentan los gobiernos locales en materia fiscal. No pueden ser espejo de las reglas federales por las características y la problemática del sistema municipal argentino.

El principal riesgo en el ámbito municipal de gobierno está asociado al ciclo político del gasto, y su consiguiente impacto sobre los resultados fiscales. La presencia del ciclo electoral en los gobiernos municipales, y en particular en el caso de la Provincia de Buenos Aires no es nuevo. Sanguinetti *et al* (2001) identificaron una relación estrecha entre el desempeño fiscal municipal y determinados factores políticos, económicos e institucionales en diez provincias argentinas. Barletta (2012), por su parte, en un análisis de los determinantes po-

líticos del desempeño fiscal de los municipios bonaerenses encuentra que los años electorales están asociados a un mayor gasto primario, lo que lleva a peores resultados fiscales, mientras que la cercanía política del intendente con el gobernador también aumenta el gasto municipal, aunque no afecta el equilibrio presupuestario. Asimismo, las mayores transferencias provinciales a los gobiernos locales conllevan un nivel de gasto más elevado y reducen los incentivos sobre el esfuerzo fiscal de los municipios, ya que el resultado primario resulta menor en aquellos municipios que más transferencias reciben.

El siguiente cuadro exhibe el resultado financiero consolidado de los municipios de la Provincia de Buenos Aires entre 2013 y 2022, en millones de pesos constantes de 2024, como porcentaje de los ingresos totales y el número de municipios superavitarios y deficitarios en los años electorales (años impares) y no electorales (años pares). La serie es bastante elocuente respecto del ciclo político en las finanzas municipales bonaerenses.

Cuadro 7: Resultado financiero consolidado de los municipios de la Provincia de Buenos Aires

(En millones de pesos constantes, en % de los ingresos)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Años electo	Años no electo
Resultado Financiero en M\$ constantes	27.122	7.775	-47.472	115.534	-14.541	69.591	-38.391	78.818	59.209	55.968		
% de los ingresos	2,30%	0,70%	-3,90%	9,50%	-1,10%	5,30%	-3,20%	6,70%	4,40%	4,40%	-0,30%	5,32%
Superavitarios	86	75	26	120	43	99	22	109	90	86	53	98
Deficitarios	49	60	109	15	92	36	113	26	45	49	82	37

Fuente: Ministerio de Economía de la PBA

En virtud de este sesgo electoral en la política fiscal de los gobiernos locales se sugieren a continuación una serie de recomendaciones o consideraciones a la hora de formular un régimen de responsabilidad fiscal municipal.

En primer término, el mayor aporte que se podría realizar en materia de responsabilidad fiscal municipal es reforzar los procedimientos presupuestarios y las reglas de endeudamiento. En materia de procedimientos presupuestarios, en línea con los cambios en la LRF de la Provincia de Buenos Aires los regímenes municipales deberían ampliar el alcance de las reglas de fin de mandato para intentar poner un límite a los mayores gastos en los períodos electorales o evitar la toma de decisiones de política fiscal que puedan comprometer ejercicios futuros, como podría ser una reducción de tasas por servicios injustificada o el aumento en la planta de personal municipal.

En esa línea se deberían incorporar límites al crecimiento de la planta de personal, como así también la posibilidad de impulsar el pase a la planta permanente de personal contratado o tercerizado, especialmente al final de mandato. Tampoco se debería poder otorgar incrementos salariales desmedidos o tramitar aumentos de categoría o escalafón de manera masiva.

En este mismo esquema de reglas de fin de mandato, se deberían aplicar límites a la renegociación de grandes contratos de servicios públicos esenciales, como el servicio de recolección de residuos y limpieza de calles o de iluminación en la vía pública.

Con relación a las pautas de comportamiento fiscal, los regímenes de responsabilidad fiscal deberían poner el foco en el control de las fuentes de financiamiento de corto y mediano plazo de los municipios. En ese sentido se deberían establecer topes para el uso de operaciones de leasing en función de los ingresos propios y controles estrictos al crecimiento de la deuda flotante como consecuencia del retraso en los pagos a los proveedores, especialmente al fin de mandato.

Por último, sería importante revalorizar el Consejo Provincial de Coordinación Presupuestaria y Fiscal Municipal fijando una cantidad

mínima de reuniones anuales para recrear un espacio de coordinación fiscal intergubernamental y promover el debate e intercambio de experiencias. Al menos se debería realizar una reunión previa a la presentación de los presupuestos y ordenanzas impositivas, una reunión de medio término y otra al cierre del ejercicio fiscal. Incluso este Consejo podría incorporar nuevas funciones como, por ejemplo, validar el cálculo del CUD que realiza cada año el Ministerio de Economía de la provincia para distribuir los recursos del régimen de coparticipación municipal.

Referencias bibliográficas

- Artana, D., Moskovits, C., Puig, J., & Templado, I. (2021). *Fiscal rules and the behavior of public investment in Latin America and the Caribbean: Towards growth-friendly fiscal policy? The case of Argentina* (IDB Working Paper Series No. IDB-WP-1188). Banco Interamericano de Desarrollo.
- Banco Mundial. (2024). *Un nuevo horizonte de crecimiento: Mejorar política fiscal, abrir mercados e invertir en capital humano. República Argentina Memorando Económico del País*.
- Barletta, M. O. (2012). *Determinantes políticos de la conducta fiscal subnacional: el caso de los municipios de la Provincia de Buenos Aires* (Documento de Trabajo No. 7).
- Braun, M., & Gadano, N. (2007). ¿Para qué sirven las reglas fiscales? Un análisis crítico de la experiencia argentina. *Revista CEPAL*, 91, 1-XX.
- Cetrángolo, O., Morán, D., & Calligaro, F. (2022). *El futuro de las reglas fiscales en América Latina y el Caribe: respuestas de los países ante la pandemia de COVID-19 y propuestas para su reformulación* (Documentos de Proyectos No. LC/TS.2022/189). Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Jiménez, J. P., Letelier, L., Ruelas, I., & Bonet-Morón, J. (2021). *Reglas fiscales subnacionales: Revisión empírica, experiencias internacionales y sus desafíos en la nueva institucionalidad fiscal post COVID*

- (Documentos de Trabajo sobre Economía Regional y Urbana No. 300).
- Melamud, A., & Rozenwurcel, G. (2018). *Reglas fiscales para el crecimiento y la equidad: Una contribución para el caso argentino*. Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP).
- Ministerio de Economía de la Nación. (2024). *Gasto público consolidado 2009-2022 por finalidad y función*. Dirección Nacional de Política Macroeconómica, Dirección de Análisis de Política Fiscal y de Ingresos.
- Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. (2019). *Municipios de la Provincia de Buenos Aires: Evolución económica-financiera 2009-2018*. Subsecretaría de Política y Coordinación Económica.
- Sanguinetti, J., Sanguinetti, P., & Tommasi, M. (2001). *La conducta fiscal de los gobiernos municipales en Argentina: los determinantes económicos, institucionales y políticos*. Mimeo.

LA CRISIS DEL ESTADO DE BIENESTAR Y LA RUPTURA DEL PACTO INTERGENERACIONAL

*Marcelo Garriga¹ y Walter Rosales²
(CEFIP-III-FCE-UNLP)*

Introducción

El crecimiento del gasto público observado a partir de la segunda guerra mundial, que ha llevado a que muchos países tengan niveles que superan el 50% del PBI, ha puesto en el centro del debate la eficacia de

1 Profesor Titular de “Economía del Sector Público” (FCE-UNLP). Profesor de posgrado (UNLP) y en la Universidad Torcuato di Tella. Profesor visitante de la Universidad de Oviedo, España. En el ámbito académico (FCE-UNLP), se desempeñó como Director de la Maestría en Finanzas Públicas. Vicedecano, Director del Instituto de Investigaciones de Finanzas Públicas Provinciales y Municipales. Actualmente es miembro del CEFIP dependiente del Instituto de Investigaciones (FCE-UNLP). En el plano profesional fue Presidente del Fondo Fiduciario de Infraestructura (PBA), Gerente de Inteligencia Fiscal de la Agencia de Recaudación (PBA), Subsecretario de Comercio Interior de la Nación, Presidente de la Comisión Nacional de Defensa de la Competencia, Director del Centro de Economía Internacional (CEI) dependiente del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto. Autor de varias publicaciones y libros en el campo de las finanzas públicas. Coordinador y consultor de varios proyectos dirigidos a fortalecer el Sector Público Argentino con fondos BID, Banco Mundial y PNUD.

2 Magíster en Finanzas Públicas Provinciales y Municipales (FCE-UNLP). Licenciatura en Economía (FCE de la Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza). Sus actividades académicas actuales: Director de la Maestría en Finanzas Públicas Provinciales y Municipales (FCE-UNLP), profesor adjunto de la cátedra “Economía del Sector Público” (FCE-UNLP), docente de la cátedra de “Análisis Económico del Derecho Tributario” de la Maestría de Derecho y Economía (UBA), docente en la Maestría en “Gestión Financiera del Sector Público” (FCE de la Universidad Nacional de Cuyo). Autor de varias publicaciones y libros en el campo de las finanzas públicas.

las políticas públicas asociadas a ese nivel de gasto. El fracaso del estado de bienestar, la preocupación de la política por el corto plazo como mecanismo para mantenerse en el poder, el deterioro institucional, la captura del aparato estatal, el deterioro de la infraestructura pública pone en crisis el pacto intergeneracional implícito de toda sociedad civilizada.

El pacto intergeneracional es un acuerdo implícito, por el cual existe una reciprocidad entre los adultos, los jóvenes y los niños, esperando una reciprocidad disociada en el tiempo. Esta norma no escrita es un elemento fundamental de las sociedades, sin la cual, la sociedad no es viable. Por múltiples causas (demográficas, económicas, laborales, relacionadas con los cambios en los modos de vida y convivencia, etc.) el pacto intergeneracional goza de una salud delicada, empezando activa o pasivamente a ser cuestionado.

La expectativa de que el futuro será mejor está en duda. En este sentido, Dieter Helm (2010) señala que, si bien en el futuro el mundo estará en constante expansión, con nuevas oportunidades gracias a los avances de la ciencia y el esfuerzo humano, la idea de que el futuro será mejor está en duda: “Se ha roto el pacto intergeneracional”. Se está deteriorando el medio ambiente comprometiendo a las próximas generaciones, los bienes públicos básicos (salud, educación, justicia y seguridad) están empeorando, las inversiones en infraestructura se están depreciando, los sistemas previsionales están en crisis de financiamiento, aumenta la pobreza y la desigualdad en la distribución del ingreso afectando la equidad intergeneracional y el crecimiento de la deuda pública compromete los ingresos fiscales futuros. Hay un claro mensaje de lo que está ocurriendo en el mundo: se rompió la armonía entre la sociedad civil y el estado. Todo esto se da en el marco de una generalización del voto que da derechos políticos que no se corresponden con los derechos sociales. Si no se llega a un nuevo “arreglo” los caminos a la mano son las autocracias o las dictaduras, conflictos violentos, etc.

Como parte del fracaso del Estado, y de la desorganización económica en general, la situación de Argentina parece encajar en esa descripción. El gasto público creció más de 20 puntos del PBI en los últimos 20 años sin que las respuestas de las políticas públicas sean las esperadas. Prevalece en el debate político la idea de que lo único que importa es aumentar el consumo presente muchas veces en detrimento del consumo permanente (que es el indicador relevante en términos del bienestar de la población). Cuando la preocupación de los que gobiernan se concentra solo en las políticas de corto plazo se debilita el pacto con las próximas generaciones. La idea de que el futuro va a ser mejor se pone en duda.

Una teoría del intercambio generacional

El bienestar de una generación depende de lo que hicieron otras generaciones en el pasado y, a su vez, lo que esta generación haga afectará a las generaciones futuras.

Rangel A. (2000 y 2003) proporciona una base teórica para analizar el gasto del gobierno en un contexto intergeneracional. El artículo ofrece una perspectiva relevante para comprender cómo las políticas gubernamentales pueden afectar a las generaciones presentes y futuras en términos de bienestar económico y social.

Desarrolla un modelo de intercambio intergeneracional para generaciones que son egoístas o tienen algún grado de altruismo. Para elaborar su argumentación identifica dos tipos de bienes: 1) Aquellos bienes intergeneracionales que significan una transferencia de las generaciones actuales a las futuras (*Forward Intergenerational Goods, FIGs*) como las inversiones de los padres en la educación de los hijos, la preservación del medio ambiente, las inversiones en infraestructura, las inversiones en ciencia y tecnología, entre otras; 2) Los bienes intergeneracionales que tienen implícitas la transferencia de las generaciones futuras (jóvenes) a las presentes (adultos), como los gastos en seguridad social de reparto o el cuidado de los adultos mayores (*Backward Intergenerational Goods, BIGs*). Existe una diferencia fun-

damental entre los BIGs y los FIGs. Los BIGs generan un excedente positivo, son auto sostenibles, pero los FIGs nunca lo son. Sin embargo, incluso con generaciones egoístas, la inversión óptima en las generaciones futuras puede tener lugar si la norma social de equilibrio vincula los BIGs y los FIGs.

Dado que las inversiones que realice la presente generación afectarán a las futuras y las inversiones pasadas afectarán a la presente generación, este patrón de derrames es el corazón del problema. La pregunta es la siguiente: ¿Tiene la generación presente incentivos en gastar óptimamente en otras generaciones? ¿Por qué?

La respuesta depende del grado y tipo de altruismo de la sociedad, o en el caso extremo de cómo se comporta una sociedad egoísta. Por ejemplo, en una sociedad egoísta las personas de edad media tienen que decidir si gastar dinero en el cuidado de sus padres (BIG) o en la educación de sus hijos (FIG). Si es una persona egoísta no debería gastar en el cuidado de los padres. Sin embargo, a él le gustaría que sus hijos cuiden de él en el futuro. Si el beneficio de ser cuidado por los propios hijos es mayor que el costo de cuidar a los padres, se establece un equilibrio en el cual siempre se proveen los BIGs. La generación actual cree que sus hijos solo cuidarán de él si él cuida a sus padres. Dada las características del intercambio (paga primero recibe después) la provisión del BIG de una generación está condicionada a la provisión (o no) de un BIG a la generación previa.

Una situación contraria se da con los FIGs, por ejemplo, la educación. En una generación egoísta al momento de decidir invertir en educación de los hijos el ya recibió la propia, por lo tanto, no tiene incentivos en invertir en educación. El momento del intercambio es clave, en el caso de los BIGs, recibe el beneficio primero y después decide si pagar o no, esto lo hace autosostenible. El caso contrario es los FIGs paga primero lo que lo hace no sostenible. Sin embargo, si hay un link, una interrelación entre los FIGs y los BIGs, el sistema puede ser autosostenible. Una persona adulta prefiere que los más jóvenes financien el sistema previsional (BIGs) y no realizar gastos en inver-

siones futuras (FIGs), pero sabe que solo los más jóvenes o las generaciones futuras sostendrán el sistema previsional si solo si se invierte en infraestructura (FIGs). Esta vinculación entre los bienes BIGs y FIGs hace sostenible el equilibrio intergeneracional.

Las herramientas desarrolladas pueden utilizarse para comprender la economía política de los gastos públicos intergeneracionales en instituciones que no son de mercado como el sector público. En realidad, en la provisión de estos bienes, con características de bienes públicos o con fuertes externalidades o meritorios, la intervención del estado es requerida. Si el estado es no benevolente (es decir, que maximiza su propia función objetivo y no necesariamente de la sociedad), la visión intergeneracional es diferente a la socialmente deseada. En este caso, el objetivo de los gobiernos de ganar la próxima elección puede llevar a priorizar las políticas de corto plazo. Esta preocupación es muy consistente con la visión de Helm (2010) en el cual los políticos están preocupados por aumentar el consumo presente en desmedro del consumo permanente. Esto conduce a que las políticas públicas dirigidas a sostener el equilibrio intergeneracional pierden sustancia, solo se prioriza el corto plazo. El resultado es que empeora la educación, se deteriora el medio ambiente, la infraestructura pública envejece, los incentivos a aportar a los regímenes previsionales se reducen, la inversión en ciencia y tecnología pierde incentivos.

Un análisis para Argentina

Previsión social

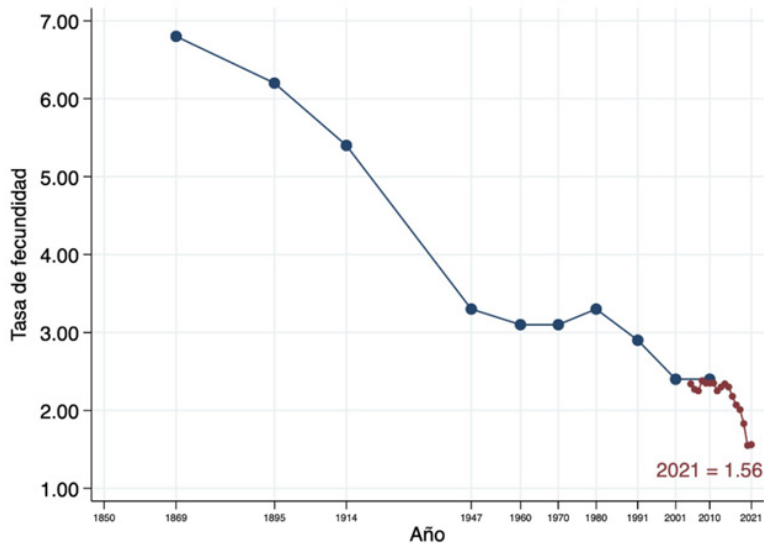
La previsión social diseñada a través de un sistema de reparto puede considerarse como un bien del tipo BIG, ya que los trabajadores activos financian con sus aportes a los pasivos. Está implícito en este sistema un pacto intergeneracional: los trabajadores en actividad sostienen con sus aportes a aquellos que trabajaron en el pasado con la expectativa de que a futuro ocurra lo mismo cuando estos últimos ingresen en la pasividad. El problema es cuando esta expectativa se

pierde y los individuos tratan de aportar lo mínimo a la previsión o no aportar ante el temor de que el sistema no sea sostenible a futuro.

Una parte del problema intergeneracional surge de la demografía debido a la combinación de una disminución en la tasa de natalidad y un aumento en la esperanza de vida, lo que resulta en un envejecimiento de la población. A medida que la proporción de personas mayores aumenta y la de jóvenes disminuye relativamente, se generan desafíos en la sostenibilidad del sistema de previsión social y aumenta la carga económica y fiscal que recae sobre las generaciones más jóvenes.

En este sentido, la caída de la tasa de fecundidad como se muestra en la Figura 1 es un fenómeno que marca un cambio estructural. En un período de 150 años se pasó de casi 7 hijos por mujer en el año 1869 a menos de 2 (1,56) en el año 2021. (Censos 1869 - 2010 y DEIS).

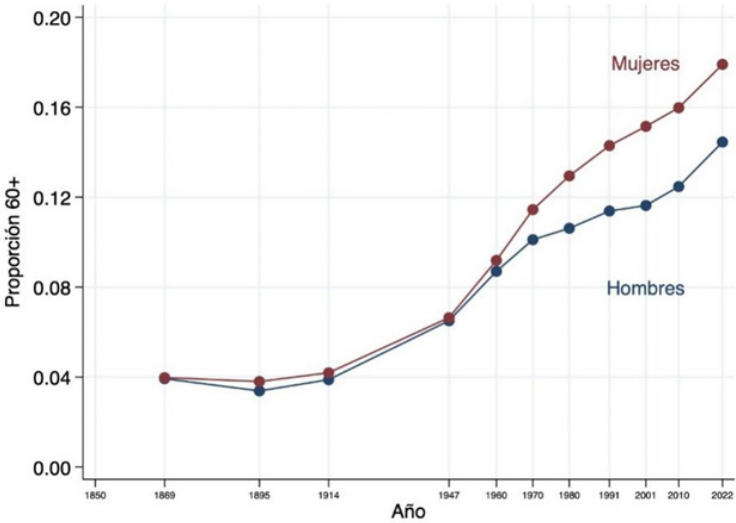
Figura 1. Tasa de fecundidad desde 1869 a 2021



Fuente: Elaboración propia en base a los Censos de Población y vivienda. INDEC

Concordantemente con lo señalado, se aprecia un aumento de la población mayor de 60 años (ver figura 2) con el siguiente aumento de las tasas de dependencia de los adultos mayores. La pirámide poblacional se ha ido achatando al achicarse la base e incrementarse el peso de los adultos mayores.

Figura 2. Proporción de mayores de 60 años sobre el total de la población



Fuente: Elaboración propia en base a los Censos y proyecciones poblacionales. INDEC

Entre las implicancias económicas de cambio demográfico, puede citarse a las siguientes:

- El aumento de la tasa de dependencia puede conducir a un menor crecimiento económico. Esto se debe a que las personas activas son las que producen bienes y servicios, por lo que un me-

nor número de personas activas significa un menor crecimiento económico.

- El aumento en la tasa de dependencia de mayores de 65 años ejerce presión sobre el gasto en previsión social. Con más personas retiradas y menos contribuyentes activos, se incrementa la carga fiscal para financiar las pensiones y beneficios asociados. Surge el desafío de la sostenibilidad previsional.
- El incremento del gasto en previsión social podría competir con otros sectores para recibir recursos, afectando la inversión en áreas clave como educación, infraestructura y tecnología.

Este panorama se ve agravado por las políticas que van más allá de la situación demográfica y que han deteriorado aún más el sistema previsional. Entre otras cosas se ha promovido el acceso a que se jubilen personas sin los aportes necesarios establecidos en la legislación. Esto se ha dado en un contexto de problemas en el funcionamiento del mercado laboral que han llevado a una alta informalidad, elevada imposición al trabajo, un costoso sistema de contratación, juicios laborales y la falta de adaptación a las nuevas formas de empleo. Este panorama ha debilitado el financiamiento del sistema de previsión social reduciendo la cantidad de aportantes activos. La respuesta de política ha sido en general promover moratorias previsionales que han sido soluciones de corto plazo que solo agravan el sostenimiento a largo plazo y aumentan la carga impositiva sobre los más jóvenes para financiar el sistema. En la tabla 1 se observa como las moratorias afectaron el sostenimiento previsional. Para el año 2023 la tasa de sostenibilidad sin moratoria es de 3,56 (activos sobre pasivos) en tanto con moratoria es de 1,52.

**Tabla 1. Evolución de la tasa de sostenibilidad
con y sin moratoria 2001-2023**

Año	Aportantes	Beneficia- rios	Bene- ficios totales	Beneficios de mora- toria	Beneficios sin mora- toria	Haber medio benefi- ciarios en pe- sos	Salario Medio apor- tantes en pesos	Tasa de susti- tución	Tasa de soste- nibili- dad total	Tasa de sosteni- bilidad de bene- ficios sin morato- ria
2001	5.632.009	3.037.087	3.311.686	0	3.311.686	357	870	0,41	1,7	1,7
2007	7.776.194	3.838.369	4.460.354	1.385.132	3.075.222	689	2.042	0,34	1,74	2,53
2008	8.232.825	4.231.744	4.919.396	1.864.229	3.055.167	824	2.625	0,31	1,67	2,69
2015	9.846.743	5.331.297	6.342.187	3.175.465	3.166.721	5.336	15.800	0,34	1,55	3,11
2019	10.004.298	5.732.013	6.863.062	3.624.347	3.238.714	17.792	43.154	0,41	1,46	3,09
2020	9.272.666	5.703.452	6.841.132	3.603.299	3.237.833	25.523	58.304	0,44	1,36	2,86
2021	9.809.967	5.634.484	6.773.638	3.780.839	2.992.798	35.373	83.251	0,42	1,45	3,28
2022	10.453.535	5.730.467	6.884.185	3.891.727	2.992.458	59.463	142.030	0,42	1,52	3,49
2023*	10.614.108	5.838.899	7.004.277	4.024.000	2.980.277	155.999	364.490	0,43	1,52	3,56

Fuente: Boletín estadístico de la Seguridad Social. * Septiembre de 2023

Por lo tanto, las generaciones futuras se verán afectadas por una mayor carga fiscal que deberá soportar para financiar las pensiones y beneficios de la creciente población de jubilados. Esta mayor carga fiscal puede desincentivar a los individuos activos a realizar aportes ante la incertidumbre sobre la solidez futura del régimen y la capacidad de pagar beneficios razonables. Claramente, las políticas implementadas han priorizado soluciones de corto plazo, en detrimento de las generaciones futuras.

Educación

Esencialmente, en la educación hay implícito un pacto intergeneracional (Poterba, 1996). Puede ser considerada como un bien hacia adelante (FIGs), debido a:

- La educación contribuye a la acumulación de capital humano. Un mayor capital humano en la generación actual significa que las habilidades y conocimientos adquiridos se transmiten a las generaciones futuras, mejorando la productividad y la calidad de la fuerza laboral en el futuro.
- Individuos educados tienden a contribuir más eficientemente a la economía, generando efectos multiplicadores positivos en términos de crecimiento económico y desarrollo (Hanushek y Woessmann, 2020). Un entorno económico más próspero y dinámico creado por la generación actual beneficia a las generaciones futuras al ofrecer mayores oportunidades de empleo, inversión y desarrollo económico sostenible.
- La educación fomenta la innovación y el avance tecnológico al proporcionar a las personas las habilidades necesarias para la investigación, el desarrollo y la implementación de nuevas ideas y tecnologías. La innovación generada por la generación actual contribuye al progreso tecnológico, creando un legado de conocimiento que beneficia directamente a las generaciones futuras.
- La educación está asociada con una mejor calidad de vida y promueve la movilidad social (Chetty y otros, 2014). Una sociedad con niveles educativos más altos tiende a ser más equitativa y cohesionada, proporcionando un entorno propicio para el desarrollo integral de las futuras generaciones.
- La educación no solo imparte conocimientos académicos, sino que también contribuye a la formación de ciudadanos responsables y éticos al transmitir valores fundamentales. Esto contribuye a la construcción de sociedades justas y sostenibles, beneficiando

do a las generaciones futuras al heredar una cultura de respeto, tolerancia y participación cívica (Acemoglu, 2005).

- La educación contribuye a un mejor estado de salud de la población (Grossman, 2015).

A pesar de los mencionados beneficios que genera, no es obvio que las sociedades prioricen el gasto en educación. Al analizar sus determinantes se encuentra:

- Las características demográficas pueden ser determinantes significativos (Grob y Wolter, 2005) encuentran relación negativa entre la proporción de población adulta mayor y el gasto en educación.
- El gasto en educación crece cuando hay una gran proporción de votantes padres en el electorado. Los padres se pueden ver como un grupo de presión a favor del gasto en educación.
- A mayor nivel de ingreso de las familias se espera un mayor gasto en educación (Fernández y Rogerson, 1997).

En Argentina, el gasto público en educación ha venido creciendo, al menos en los últimos 40 años, pasando de 2,5% del producto en 1980 a alrededor de 4,5% en 2022 (Tabla 2).

**Tabla 2. Gasto público en educación en % del PIB.
Consolidado de los 3 niveles de gobierno**

Año	Básica	Superior y universitaria	Total
1980	2.0	0.5	2.5
1990	2.4	0.6	2.9
2000	3.3	0.9	4.2
2010	3.5	1.2	4.6
2020	3.7	1.2	4.8
2022	3.3	1.1	4.3

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Sec. De Polit. Económica.

El crecimiento del gasto no se ha reflejado en una mejora de los indicadores educativos. Si bien, la cobertura ha ido mejorando tanto a nivel primaria y secundaria, en el nivel secundario se sigue presentando importantes deficiencias³. La tasa de egreso se encuentra en torno al 65%, dando cuenta del importante desgranamiento que hay en este nivel, sin mejoras sustanciales a lo largo del tiempo (Tabla 3).

Tabla 3. Evolución de la escolarización y promoción en Argentina

Año	Primaria		Secundaria	
	Tasa de cobertura	Tasa de egreso	Tasa de cobertura	Tasa de egreso
1980	85%		48%	30%
1991	96%		72%	36%
2001	99%	95%	85%	49%
2010	98%	96%	87%	42%
2022	98%	97%	85%	53%

Fuente: Elaboración propia con base en Adrogué y Orlicki (2023), y boletines de estadísticas del Ministerio de Educación.

³ Si se analizan indicadores de eficiencia interna, aparecen algunos problemas en el nivel secundario. Es notoriamente alta la tasa de sobreedad, y sigue manteniéndose en niveles significativos la tasa de repitencia y abandono.

Como resultado de esta situación, al comparar entre países seleccionados, se aprecia que en Argentina presenta niveles más bajos de escolarización que Chile y países de OECD (Tabla 4).

Tabla 4. Porcentaje de la población de 25 a 64 años distribuido según el máximo nivel educativo alcanzado, año 2022

País	Inferior a secundario completo	Secundario completo	Terciario (todos los niveles)	Total
Promedio OCDE	20	40.0	40.0	100.0
Chile	28	41	31	100.0
Colombia	38	34.0	28.0	100.0
Argentina	33	42.0	25.0	100.0
México	56	23.0	21.0	100.0
Brasil	41	38.0	21.0	100.0

Fuente: *Elaboración propia con base a datos del Centro de Estudios de la Educación Argentina (CEA) de la Universidad de Belgrano.*

Pero tal vez, la gran deuda del sistema educativo sea la calidad educativa (tabla 5 (a) y (b)). Desde que se implementaron las pruebas estandarizadas, no se ha observado mejoras significativas. De hecho, en los últimos 10 años, la proporción de alumnos (de primaria y secundaria) con bajo rendimiento en matemáticas ha ido en aumento. A su vez, ha aumentado la brecha entre los resultados de nivel socioeconómico alto vs bajo.

Tabla 5. Indicadores de desempeño

(a) % de alumnos de 6to grado (nivel primario) con desempeño por debajo del básico o básico

Materia	Muestra total					Alumnos de bajo nivel socioeconómico		Alumnos de alto nivel socioeconómico	
	2013	2016	2018	2021	2023	2013	2023	2013	2023
Matemática	48.3	41.5	42.6	45.2	48.5	52.5	59.6	19.8	26.5
Lengua	41.7	33.2	24.7	44	33.5	45.6	46.7	15.4	14.6

(b) % de alumnos de 5to o 6to año (nivel secundario) con desempeño por debajo del básico o básico

Materia	Muestra total					Alumnos de bajo nivel socioeconómico		Alumnos de alto nivel socioeconómico	
	2013	2016	2017	2019	2022	2016	2022	2016	2022
Matemática	64.7	70.2	68.8	71.4	82.4	87.3	93.7	45.4	60.2
Lengua	49.5	46.3	37.5	38.3	43	61.7	58.6	29.3	25.1

Fuente: elaboración propia con base en los resultados de las pruebas APRENDER. Ministerio de Educación de la Nación.

Educación universitaria

En el caso del nivel universitario, se observa que Argentina presenta peores indicadores que países vecinos: menor incremento en la cantidad de graduados, menor tasa de graduación por habitante, y una menor tasa de graduación respecto de los ingresantes, a pesar de presentar una mayor tasa de estudiantes respecto de la población (Tabla 6).

Tabla 6. Indicadores de eficiencia de educación superior

Indicador	Argentina	Brasil	Chile
Incremento graduación total (2003-2021) en %	21%	33%	32%
Estudiantes cada 10 mil habitantes (2021)	557.0	408.0	355.0
Graduados cada 10 mil habitantes (2021)	31.0	61.0	55.0
Graduados (2021) cada 100 ingresantes (2017)	28.0	46.0	69.0
Graduados (2021) cada 100 ingresantes (2021)	20.0	34.0	80.0

Fuente: *Elaboración propia con base a datos del Centro de Estudios de la Educación Argentina (CEA) de la Universidad de Belgrano.*

La caída en el desempeño estudiantil sugiere que el gasto no es eficaz para garantizar una educación de calidad, planteando interrogantes sobre la inversión intergeneracional en capital humano.

La inversión en educación debe ser evaluada no solo en términos de cantidad (porcentaje del PIB) sino también en términos de calidad y eficacia para asegurar un verdadero bien hacia adelante en el desarrollo de capital humano. Un pobre desempeño del gasto puede conducir a disparidades en la calidad educativa entre diferentes regiones o grupos socioeconómicos. Las generaciones futuras podrían heredar desigualdades en oportunidades educativas, exacerbando brechas sociales y limitando la movilidad ascendente.

Combate contra la pobreza como bien intergeneracional

El combate contra la pobreza puede ser considerado como un bien intergeneracional, ya que sus efectos se extienden a lo largo del tiempo y afectan tanto a las generaciones presentes como a las futuras.

El gasto en programas contra la pobreza busca mejorar el bienestar de la población actual. En Argentina, el gasto público asignado a promoción y asistencia social paso de 0,7% del PIB en 1980 a más del 3% en 2020 (tabla 7).

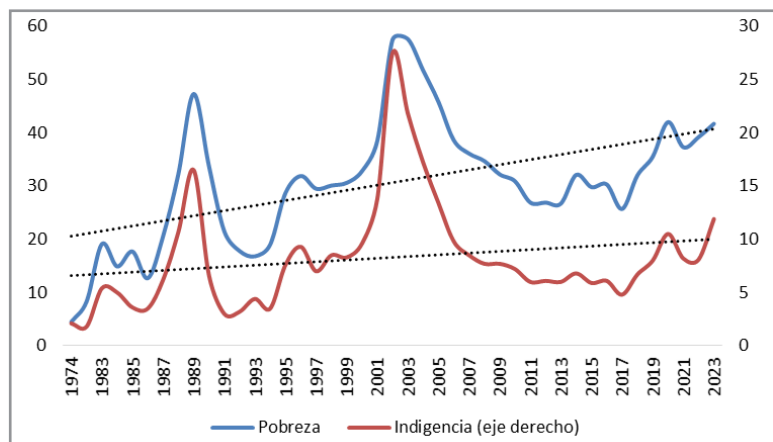
**Tabla 7. Gasto público en promoción y asistencia social.
Consolidado de los 3 niveles de gobierno**

Año	En % del PIB
1980	0.7
1990	0.9
2000	1.1
2010	1.7
2020	3.3
2021	2.6

Fuente: *Elaboración propia con base en datos de la Secretaría de Política Económica.*

A pesar de ello, la evolución de la pobreza e indigencia da cuenta que, lejos de ser resuelta, aumentó significativamente en las últimas 4 décadas (figura 3). El porcentaje de población pobre pasó de 5% en 1974 al 42% en 2023 (9 veces más), mientras que la tasa de indigencia aumentó del 2 % al 12% en igual periodo (6 veces más).

**Figura 3. Evolución de la pobreza e indigencia
(% de población, II semestre)**

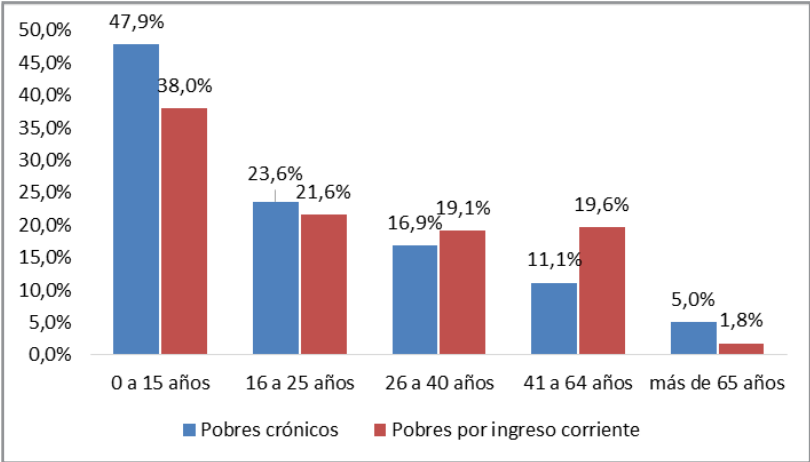


Fuente: elaboración propia con base en datos de SIEMPRO (periodo 1974-2002), CEDLAS (periodo 2003-2015) e INDEC (2016 en adelante).

La limitada movilidad social ha transformado a la pobreza en un fenómeno crónico, trasladando el problema a las generaciones futuras. Gasparini y otros (2019) sostienen que la pobreza crónica se refiere a las condiciones de vida permanentemente bajas y a carencias estructurales que no pueden ser superadas aún en períodos de alto empleo y mayor prosperidad económica general. Este concepto de pobreza estructural comprende múltiples dimensiones tales como baja educación, bajo capital social, localizadas en áreas de baja productividad, etc. Esta idea de pobreza crónica alude a aquellas personas que han sido pobres y que lo seguirán siendo en el futuro, a menos que se produzcan cambios económicos drásticos.

Puede observarse que la cronicidad de la pobreza se concentra en el grupo poblacional infantil y juvenil (figura 4). Probablemente, sean estos grupos los que seguirán siendo pobres en el futuro.

Figura 4. Perfil demográfico de la pobreza crónica y corriente



Fuente: elaboración propia con base en Gasparini, Gluzmann y Tornarolli (2019)

La cronicidad de la pobreza revela que no se están considerando los costos que este problema va a generar a futuro. Es, por lo tanto, un problema intergeneracional ya que afecta principalmente a los niños y jóvenes del presente, pero también a las próximas generaciones. En este sentido, las políticas que apuntan a reducir la pobreza son un bien intergeneracional, al tener el potencial de generar un impacto positivo a largo plazo, rompiendo el ciclo de la pobreza y mejorando las oportunidades de las generaciones venideras.

Para analizar este problema bajo el enfoque de bienes intergeneracionales, es fundamental evaluar cómo las decisiones de política actual afectan la capacidad de prosperar de las generaciones futuras.

Infraestructura pública

La infraestructura pública es un conjunto de bienes y servicios públicos que se utilizan para el funcionamiento de la sociedad. Incluye elementos como carreteras, puentes, aeropuertos, puertos, hospitales, escuelas, etc.

La infraestructura pública es un bien intergeneracional porque beneficia a las generaciones presentes y futuras. Las generaciones presentes se benefician de la infraestructura pública porque les facilita la movilidad, la comunicación, el acceso a los servicios básicos, etc. Las generaciones futuras se benefician de la infraestructura pública porque les garantiza un entorno en el que puedan desarrollar su vida.

La infraestructura pública puede ser vista como un FIGs toda vez que la generación presente invierte en infraestructura que va a beneficiar a las próximas generaciones. Pero esto no ocurre si la generación presente asigna un gasto que no alcanza a cubrir el mantenimiento y la amortización de la infraestructura existente, o bien lo hace financiándolo con deuda, de manera que recaerá sobre la generación futura.

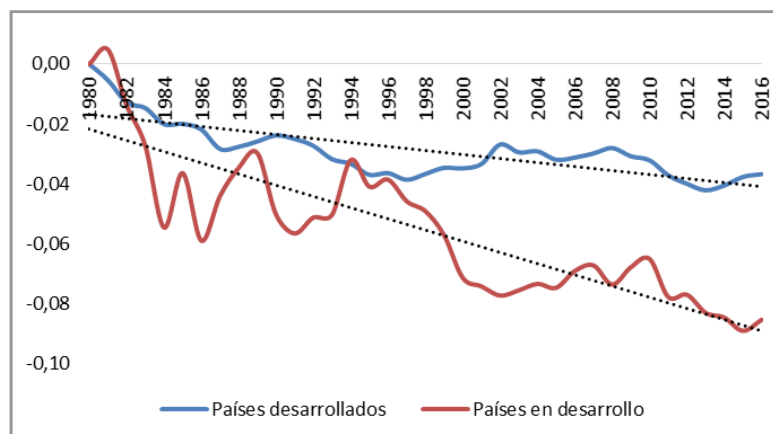
El problema intergeneracional de la infraestructura pública es que el gasto de capital puede ser insuficiente para mantener la infraestructura existente, y mucho menos para ampliarla o mejorarla. Esto se debe a una serie de factores, tales como:

- El aumento de la población.
- El envejecimiento de la infraestructura pública ya que tiene una vida útil limitada, por lo que necesita ser renovada o reemplazada periódicamente.
- Los cambios en las necesidades sociales con el tiempo, por lo que la infraestructura pública debe adaptarse a estos cambios.

El stock de capital en infraestructura pública es un activo fundamental para el desarrollo económico y social de un país. Sin embargo, el mantenimiento y la renovación de la infraestructura pública requieren un gasto importante de capital, que puede representar una carga para las finanzas públicas.

El BID (2018) muestra la evolución del gasto de capital medido como la diferencia entre el porcentaje de gasto de capital del año 2016 comparado con el que regía en 1980 para los países en desarrollo. Se observa una caída significativa de la participación del gasto de capital como se ilustra en la figura 5.

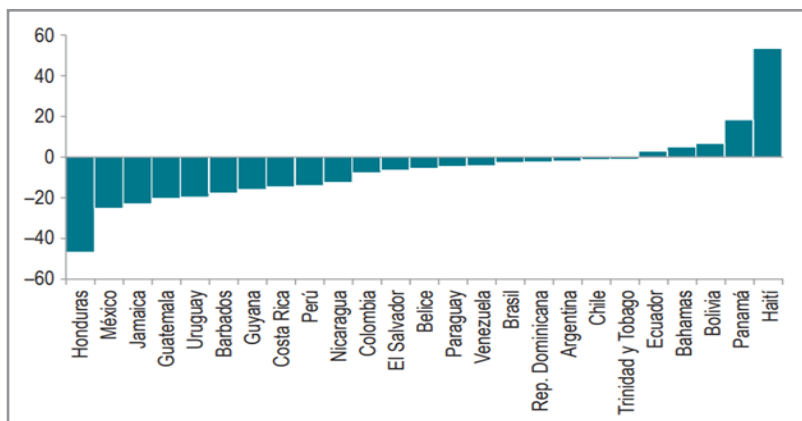
Figura 5. Evolución del sesgo contra el gasto de capital (*)



(*) (medido como la diferencia entre el % actual del gasto de capital en el gasto primario total y el que regía en 1980)

La figura 6 muestra para la región de América Latina y el Caribe el sesgo negativo contra los gastos de capital en la mayoría de los países.

Figura 6. Sesgo contra el gasto de capital. Por países de América Latina y el Caribe



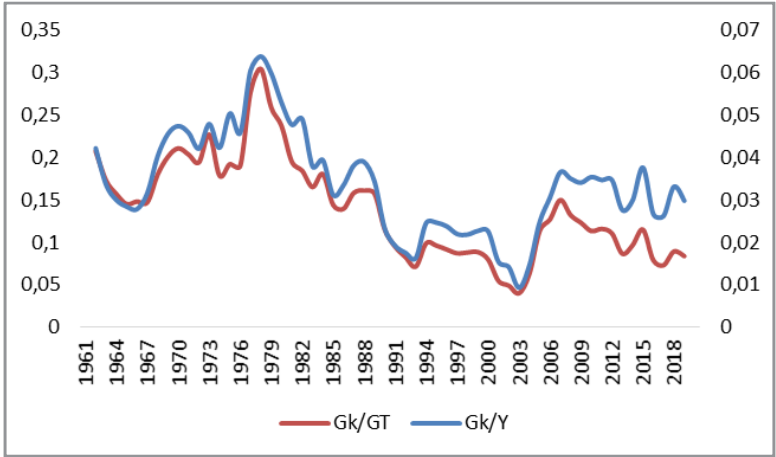
Fuente: Izquierdo, Puig y otros (2018, C)

En este sentido el BID (2018) señala: “Resulta curioso que este sesgo en contra del gasto de capital se produjo a pesar de que hubo aumentos considerables del gasto primario como porcentaje del PIB, lo que podría haber proporcionado suficiente margen para incrementar el gasto social y otros gastos corrientes, sin recortar notablemente el porcentaje del gasto de capital. Esto implica una decisión consciente para priorizar los gastos actuales por encima de las inversiones para construir el futuro. En pocas palabras, la actualidad le gana al futuro”.

En un país federal como Argentina la Inversión se realiza en los tres niveles de gobierno (nación, provincias y municipios). En la figura 7 se muestra como los gastos en infraestructura de la Nación y las Provincias se reduce en el tiempo tanto en relación al gasto total como al PBI. Esto es un indicador que revela la pérdida de importancia re-

lativa de los gastos en infraestructura lo que explicaría el posible deterioro de la misma y la mirada de corto plazo de las políticas públicas sesgando las decisiones en contra de las generaciones futuras.

Figura 7. Evolución de los gastos de capital en relación al gasto total y al PBI.



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Oficina Nacional de Presupuesto, Dirección Nacional de Coordinación fiscal con las provincias. Eje izquierdo gasto de capital sobre gasto total y eje derecho es el gasto de capital sobre el ingreso.

Medio ambiente

El medio ambiente es claramente un bien FIG. Las consecuencias de lo que hoy se haga sobre el mismo tendrá efectos sobre las generaciones futuras.

A nivel global, los efectos del año ambiental son muy significativos: se pronostica el calentamiento global a medida que las emisiones aumentan hacia las 550 partes por millón, frente a las 275 partes por millón antes de la revolución industrial. La intensidad del dióxido carbono en términos del PIB mundial sigue aumentando. El protocolo de

Kyoto y los posteriores COP no ha tenido un impacto significativo para reducir estas tendencias adversas. En cuanto a los efectos sobre la biodiversidad, la destrucción de las selvas tropicales, que albergan gran parte de las reservas de biodiversidad, avanza a paso firme. Algunos científicos sugieren que, para fines de siglo, quizás la mitad de las especies en el planeta podrían estar extintas. Estos problemas ambientales son grandes fallas de mercado: no se corregirán por sí mismos, y por lo tanto, el papel del Estado es crucial.

Los problemas ambientales son complejos y tienden a ser globales. El clima no es algo que la mayoría de los países puedan resolver por sí mismos (con excepción de los Estados Unidos y China, que juntos emiten casi la mitad de las emisiones mundiales). La destrucción de las selvas tropicales es también un problema internacional, al igual que el estado de los océanos. Sin embargo, hay un conjunto de medidas que los estados individualmente puede tomar para el cuidado del agua, evitar la deforestación, controlar las emisiones de CO₂, reducir la generación de residuos e incrementar la utilización de energías renovables.

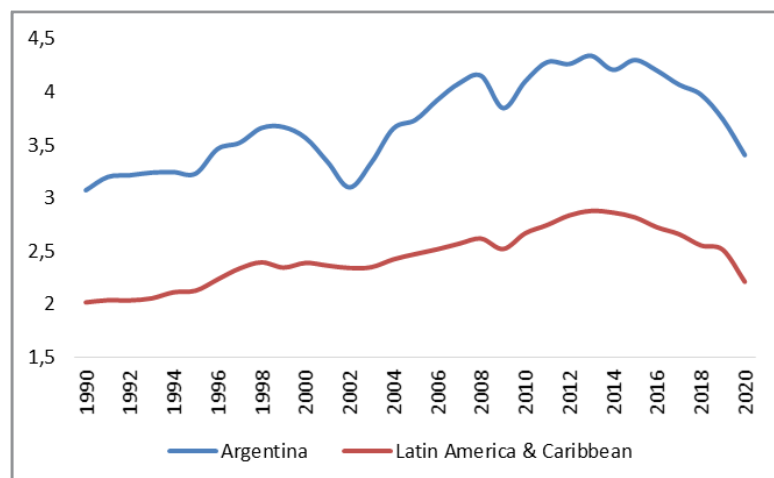
Los problemas ambientales comparten una característica con varios otros problemas apremiantes, como la deuda y las pensiones, son intergeneracionales e involucran lapsos de tiempo significativos. La próxima generación heredará una atmósfera y biosfera empobrecidas.

El concepto clave es la sostenibilidad. La idea de que el Estado debe establecer las políticas de manera que las generaciones futuras no estén peor que las actuales. En el pasado existía la suposición de que el crecimiento económico significaba que las generaciones futuras estarían en una situación mejor, heredarían una economía más grande. Por lo tanto, las generaciones actuales no tenían que preocuparse mucho por ellas: prevalecía la idea de que el crecimiento económico se encargaría de sus necesidades y todo el énfasis estaba muy centrado en el presente, en el corto plazo. La sociedad, y fundamentalmente la política, no quiere pagar costos en el presente (por ejemplo, en términos del PBI) para proteger el medio ambiente que va a beneficiar básicamente a las próximas generaciones.

Claramente las generaciones futuras pueden no estar mejor porque las consecuencias ambientales del consumo actual pueden reducir el consumo futuro. El crecimiento del PIB es un indicador muy pobre de los efectos sobre el bienestar de las generaciones futuras, no considera la depreciación del capital físico ni ambiental. El PIB puede seguir aumentando mientras se deteriora el medio ambiente. Los recursos naturales existentes pueden agotarse y ya no estarán disponibles para los futuros consumidores. En términos más generales, no hay un balance de activos para contabilizar el agotamiento de la infraestructura física y el medio ambiente.

A continuación, se presenta un conjunto de indicadores de Argentina que pueden ayudar a realizar un diagnóstico de la situación de las políticas de protección del medio ambiente. Se presenta en primer lugar la evolución de las emisiones de CO₂ entre los años 1990 y 2020. Se observa una tendencia creciente de las emisiones per cápita de CO₂, algunas veces atenuadas por las crisis económicas de 1995, 2001, 2008 y 2020 (Pandemia).

Figura 8. Emisiones de CO₂ (toneladas per cápita)

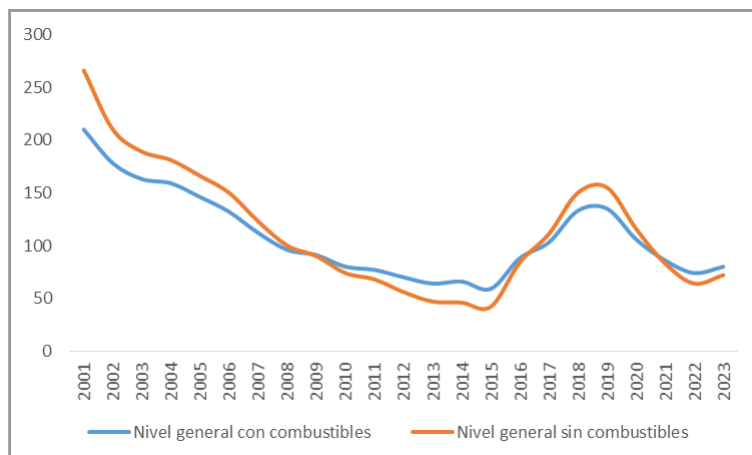


Fuente: elaboración propia en base a Banco Mundial

Del total de emisiones generadas, el 53% es provocado por la quema de combustibles fósiles para la generación de energía. Esto revela el papel preponderante que tiene en el país la utilización de este insumo no renovable, a pesar de los efectos adversos que tiene sobre el medio ambiente. En este sentido, eventuales políticas que conduzcan al deterioro de los precios y tarifas públicas producto del proceso inflacionario, dan como resultado un uso más intensivo de los combustibles y, por lo tanto, contribuyen al deterioro ambiental.

El atraso tarifario observado en Argentina en las últimas décadas (ver figura 9) no es una política que contribuya a la reducción del deterioro del medio ambiente⁴, pues incentiva el consumo excesivo de combustibles fósiles y no genera estímulos para realizar inversiones en energía renovable o adoptar hábitos que no requieran de la quema de combustibles fósiles. Revisar el esquema de precios y tarifas de los insumos energéticos es también una “política ambiental” que obliga a una mirada que va más allá de los efectos de corto plazo.

Figura 9. Índice general anual de precios y tarifas con y sin combustibles. (2008=100).

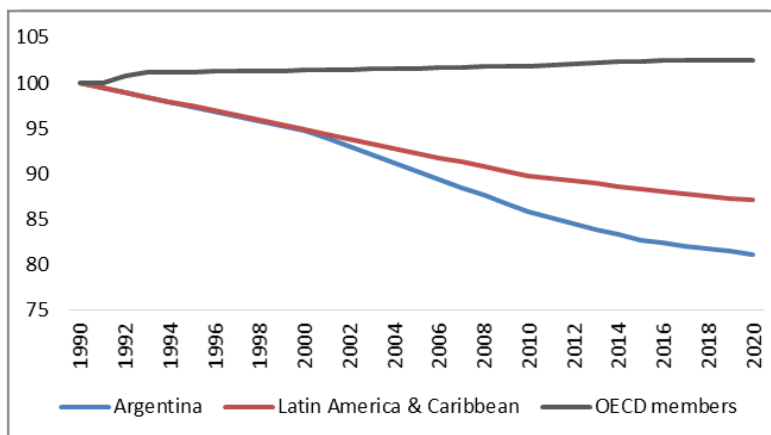


Fuente: Boletín de precios y tarifas públicas Nro. 17, diciembre de 2023. CEFIP.

4 Ver <https://www.blogeconosp.econo.unlp.edu.ar/2021/09/27/la-politica-tarifaria-y-el-deterioro-ambiental/>

Otro indicador relevante a observar es el comportamiento de la superficie forestada. Entre los años 1990 y 2020 presenta una sensible caída que se hace más evidente si se la compara con la evolución de América Latina y el Caribe y los países de la OECD.

Figura 10. Desforestación: superficie forestal en Km2 (1990=100)

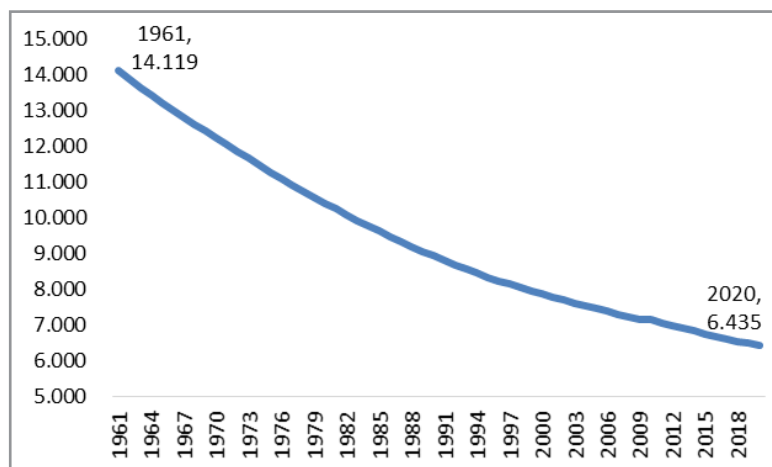


Fuente: elaboración propia en base a Banco Mundial

Argentina no es una excepción a la creciente demanda del agua a nivel global y la consecuente disminución del agua disponible como se observa en la figura 11. Refiriéndose a América Latina en general y a Argentina en particular, el Banco Mundial (2021) en el informe *Valorando el agua* señala que esta creciente demanda de agua “es el resultado del crecimiento de la población urbana de la región, donde casi el 80 por ciento de la población vive en áreas urbanas, por lo que ALC es la región más urbanizada del mundo (UN, 2019). También en ella se encuentran algunos de los ríos más contaminados, a lo que contribuye que casi cuatro quintas partes de las aguas residuales de la región se descargan directamente sin tratamiento previo a los cuerpos

receptores de agua superficiales (Koop y van Leeuwen, 2017). El cambio de uso de la tierra contribuye significativamente a la degradación ambiental y exacerba los impactos negativos del cambio climático. Numerosos ecosistemas acuáticos están amenazados debido a la expansión del desarrollo urbano y las intensas prácticas agrícolas y pastorales en las zonas rurales, que generan alteraciones en la provisión de servicios ambientales”.

Figura 11. Recurso de agua dulce total renovable per cápita (en m3)



Fuente: elaboración propia en base a Banco Mundial

Si bien puede considerarse al medio ambiente como un bien público global, dado que los beneficios de su protección benefician al conjunto de la población más allá de cada país y nadie puede ser excluido del mismo, el grado de desprotección e inexistencia en Argentina de políticas públicas de cuidado del medio ambiente son notorias y reflejan la visión de corto plazo trasladando altos costos a las generacio-

nes futuras. Como señala Jean Tirole Nobel de Economía:⁵ “Somos egoístas respecto de las futuras generaciones. Somos muy egoístas y en parte se debe a que estas generaciones no votan; en este sentido ni siquiera existen”.

Conclusiones

La priorización de las políticas de corto plazo, han debilitado el acuerdo intergeneracional implícito en toda sociedad, que es lo que garantiza la convivencia y armonía entre sus integrantes dando un espíritu de cohesión entre los adultos, los jóvenes y los niños. Son prueba de ello el deterioro medio ambiental, una infraestructura pública que envejece, regímenes previsionales en crisis, el empeoramiento de la calidad educativa, la pobreza que ha crecido sistemáticamente aumentando la transmisión intergeneracional de la misma y el aumento del endeudamiento público.

En este contexto, no es extraño que ante la priorización del corto plazo y la “discriminación del gasto público contra los más jóvenes”, como señala Michael Reid (2024), aparezcan riesgosas propuestas antisistema, con un fuerte apoyo de la población más joven. Parte de este grupo etario considera que están excluidos de las cuestiones que se dilucidan en los debates públicos. **El gran desafío es rediseñar el estado hacia uno más eficiente, que preste servicios públicos de calidad, financieramente sustentable y, fundamentalmente, que recomponga el pacto intergeneracional que hace sustentable una Nación.**

Referencias bibliográficas

Acemoglu, D., Johnson, S., Robinson, J. A., & Yared, P. (2005). From education to democracy? *The American Economic Review*, 95(2), XX-XX. <http://www.jstor.org/stable/4132788>

5 Ver Navajas y Tirole (2018).

- Adrogué, C., & Orlicki, E. (2023). *La educación en los 40 años de democracia*. Universidad Austral.
- Banco Mundial. (2021). *Valorando el agua*.
- Centro de Estudios de Finanzas Públicas (CEFIP). (s.f.). *Boletines de precios y tarifas públicas*. <https://cefip.econo.unlp.edu.ar/>
- Chetty, R., Hendren, N., Kline, P., Saez, E., & Turner, N. (2014). *Is the United States still a land of opportunity? Recent trends in intergenerational mobility* (NBER Working Paper No. 19844). National Bureau of Economic Research.
- Fernández, R., & Rogerson, R. (1997). *The determinants of public education expenditures: Evidence from the states, 1950-1990* (NBER Working Paper No. 5995). National Bureau of Economic Research.
- Garriga, M. (2023). *La política tarifaria y el deterioro ambiental*. <https://www.blogeconosp.econo.unlp.edu.ar/2021/09/27/la-politica-tarifaria-y-el-deterioro-ambiental/>
- Gasparini, L., Gluzmann, P., & Tornarolli, L. (2019). *Pobreza crónica en datos de corte transversal: Estimaciones para Argentina* (CEDLAS Documento de Trabajo No. 252). https://www.cedlas.econo.unlp.edu.ar/wp/wp-content/uploads/doc_cedlas252.pdf
- Grob, S., & Wolter, U. (2005). Demographic change and public education spending: A conflict between young and old? *Education Economics*, 15(3), 277-292. <https://doi.org/10.1080/09645290701273467>
- Grossman, M. (2015). *The relationship between health and schooling: What's new?* (NBER Working Paper No. 21609). National Bureau of Economic Research.
- Hanushek, E., & Woessmann, L. (2020). *Education, knowledge capital, and economic growth*. Stanford University. <https://hanushek.stanford.edu/publications/education-knowledge-capital-and-economic-growth>
- Helm, D. (2010). *Rethinking the economics border of the state*. University of Oxford.

- Izquierdo, A., Pessino, C., & Vuletin, G. (2018). *Mejor gasto para mejores vidas*. Banco Interamericano de Desarrollo. <https://flagships.iadb.org/es/DIA2018/Mejor-Gasto-para-Mejores-Vidas>
- Navajas, F., & Tirole, J. (2018). *¿Qué es el bien común?* Editorial Teseo.
- Pessino, C., Izquierdo, A., & Vuletin, G. (2018). *Better spending for better lives: How Latin America and the Caribbean can do more with less* (IDB Publications No. 9152). Inter-American Development Bank.
- Poterba, J. (1996). *Demographic structure and the political economy of public education* (NBER Working Paper No. 5677). National Bureau of Economic Research.
- Rangel, A. (2000). *Forward and backward intergenerational goods: A theory of intergenerational exchange* (NBER Working Paper No. 7518). National Bureau of Economic Research.
- Rangel, A. (2003). Forward and backward intergenerational goods: Why is social security good for the environment? *The American Economic Review*, 93(3), 813-834.
- Reid, M. (2024). *España*. Editorial Espasa.
- Tornarolli, L. (2018). *Series comparables de indigencia y pobreza: Una propuesta metodológica* (CEDLAS Documento de Trabajo No. 226). https://www.cedlas.econo.unlp.edu.ar/wp/wp-content/uploads/doc_cedlas226.pdf

LOS RECURSOS PÚBLICOS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. ESTADO DE SITUACIÓN ACTUAL Y LA NECESIDAD DE UNA MAYOR AUTONOMÍA FISCAL PROVINCIAL

Gregorio Jaccoud¹

Introducción

Enseña Jarach² que el concepto de necesidades públicas proviene de los fines que el Estado persigue de acuerdo con las decisiones de quienes representan las fuerzas políticas dominantes.

Este tipo de necesidades el Estado las asume como propias y pretenderá satisfacerlas o hacerlas satisfacer dentro de un marco legal de condiciones, modalidades y garantías que él mismo fije en general o particular.

Es necesario remarcar que las necesidades públicas serán en mayor o menor extensión según la ideología política que domine las fuerzas gobernantes en un momento histórico determinado.

Así, por ejemplo, si el Estado estuviera influido bajo el pensamiento liberal del Siglo XIX, las funciones básicas que debería satisfacer

¹ Abogado por la Universidad Nacional de La Plata. Maestrando en Derecho Tributario por la Universidad Austral (Tesis pendiente de aprobación). Asesor de la Dirección Ejecutiva de ARBA (2017-2019), Asesor Tributario en la Municipalidad de Brandsen, Provincia de Buenos Aires (2020-2022). Consultor Tributario (actual). Auxiliar docente de primera categoría –con funciones de adjunto– en la materia Finanzas y Derecho Financiero, Catedra 1, JURSOC-UNLP.

² Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 3ra Edición. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999. Pág. 44.

serían las de seguridad interior, defensa exterior y la administración de gobierno.

Sin embargo, a medida que nos adentramos en los pensamientos financieros de principios de Siglo XX en adelante, empezamos a ver que los Estados comienzan a sentir la obligación de satisfacer mayores necesidades que ahora son consideradas públicas, como pueden ser la educación, la salud, la seguridad social, entre otras.

Ahora bien, el nacimiento de nuevas necesidades públicas trae aparejado, lógicamente, un incremento de los gastos estatales puesto que, para satisfacerlas, el Estado deberá producir mayores bienes y servicios o bien adquirirlos en el mercado.

Como contrapartida del aumento de los gastos, entonces el gobierno deberá contar con mayores ingresos para poder financiarlos, lo cual no siempre es posible, o al menos conflictivo, ya que siempre existirá un límite político al poder de imperio estatal para hacerse de recursos públicos.

No es novedad que en una organización federal de Estado convivan diferentes niveles de gobiernos con la consecuente distribución de funciones y facultades que les corresponden según lo dicte el ordenamiento jurídico vigente.

Nuestra Constitución Nacional ha establecido tres estamentos gubernamentales, la Nación, las provincias y los municipios. También se reconoce que las provincias son preexistentes al Estado Nacional y se han reservado todo el poder público no delegado en aquel, como así también la obligación de garantizar la autonomía del régimen municipal.

Esto se traduce en que los diferentes niveles de gobierno deberán obtener recursos de distintas fuentes (o no) para cumplir con las funciones que se les ha encomendado. Ello ha traído un sinfín de conflictos históricos entre las provincias y la Nación, en razón del ejercicio de las potestades fiscales ya que, como se verá en el desarrollo de este capítulo, el Estado Nacional se ha arrogado la mayoría de la masa de recursos en detrimento de las provincias, compensando dicho abuso

con diferentes sistemas de distribución de dichos ingresos, propendiendo al unitarismo fiscal.

En este marco, la Provincia de Buenos Aires ha sido una de las provincias que más ha sufrido el desfasaje puesto que, como se verá, desde el año 1988, en adelante, con Ley de Coparticipación Federal N° 23548, gran parte de la riqueza que se produce en su territorio no cuenta con la equivalente contrapartida de recursos fiscales que debería contar, siendo a su vez el territorio más poblado de la Argentina y uno de los que mayores necesidades debe cubrir.

Ello ha generado una constante dependencia del Estado Nacional que a lo largo de los últimos años ha ido prestando asistencia financiera a través de diversos mecanismos que han llevado a la pérdida de su autonomía fiscal.

En adelante proponemos hacer un análisis jurídico de los recursos públicos que componen la administración financiera bonaerense, reflejando sus facultades fiscales y distinguiendo entre los recursos propios y aquellos que son derivados del gobierno soberano. Asimismo, veremos cómo se han ido modificando la forma de distribución de dichos ingresos y los diferentes mecanismos existentes de asignaciones de recursos a la provincia. Como corolario veremos cuál es la participación de los recursos propios sobre los recursos totales y el porqué de una necesidad de una mayor autonomía financiera.

Los recursos públicos de la Provincia de Buenos Aires

Concepto de recursos públicos

Villegas³ explica que el concepto de recurso público ha sufrido una profunda transformación, tal como sucedió con el gasto público y la ciencia financiera en general. Ello se debe –como ya se explicó– a que el concepto sobre las funciones estatales se ha ido ampliando y hoy se admite que el Estado debe intervenir en la economía, tratando de asegurar el bienestar social y el desarrollo económico.

Por eso, en la actualidad se considera que el recurso no puede limitarse a asegurar la cobertura de los gastos indispensables de la administración, sino que es uno de los medios que se vale el Estado para llevar a cabo su intervención en la vida general del país.

Siguiendo esta línea entonces, Fonrouge⁴ define a los recursos públicos como los ingresos que tiene el Estado preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social.

Ahora bien, existen diferentes fuentes de obtención de recursos. La mayoría de los autores clasifican a los recursos en aquellos llamados “originarios”, que provienen del propio patrimonio o actividades del Estado, asimilándose a los ingresos obtenidos del derecho privado y otros que han sido denominados “derivados del poder de imperio estatal”. En este último caso el Estado actúa como sujeto de derecho público en ejercicio de su soberanía.

Como ejemplo de los primeros se pueden mencionar aquellos ingresos obtenidos por la renta de bienes del dominio privado o público del Estado (el canon por ocupación de los inmuebles del dominio privado de la Provincia de Buenos Aires regido por el Decreto ley 9533/80). También, dentro de esta categoría se pueden mencionar los recursos generados por las empresas estatales, en caso de ser superavitarias.

3 Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 7º Ed. Depalma, Buenos Aires 1999. Pág. 49.

4 Giuliani Fonrouge Carlos M, Derecho Financiero. Volumen I, 9º Ed. La Ley, Buenos Aires, 2004. Pág. 194.

En cambio, entre los ingresos obtenidos en virtud del poder de imperio estatal podemos hallar, los monetarios (emisión monetaria), los obtenidos a través del crédito público (empréstitos), las sanciones patrimoniales (multas) y los tributarios (impuestos, tasas y contribuciones), siendo estos últimos los más relevantes para las finanzas públicas.

Recursos tributarios de la Provincia de Buenos Aires

En la Provincia de Buenos Aires, como en general las restantes provincias de nuestro país, las arcas fiscales se encuentran financiadas por impuestos que gravan diferentes manifestaciones de capacidad contributiva⁵.

El Código Fiscal⁶ regula los cinco impuestos más importantes a nivel recaudatorio que tiene la provincia.

El primero de ellos es el Impuesto Inmobiliario previsto en el Título I del libro segundo del citado cuerpo normativo. El hecho imponible de dicho tributo recae sobre la disponibilidad económica⁷ de un bien inmueble que tenga una persona dentro de la Provincia de Buenos Aires.

Para el año 2022 la recaudación de este tributo ascendía a \$96.473 millones de pesos, lo que representa el 6,8% de la recaudación impositiva para dicho período.

El segundo tributo previsto en el Código Fiscal, es el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos que grava “el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras

5 Cabe destacar que no se ha mencionado el Impuesto al Servicio de Electricidad creado por el Decreto-Ley 7029/67, dado que por decreto 351/2018 las alícuotas se llevaron a 0% y recientemente –mediante ley 15.479, impositiva para el año 2014– fueron restablecidas al 4% para usos residenciales y 1% para usos industriales. Por lo tanto, no existen datos en el período expuesto.

6 Ley 10397 y modificatorias. B.O. N° 26552 (11/03/2011).

7 Para mayor abundamiento en relación al hecho imponible de este impuesto se recomienda leer el fallo “Wagner Leonardo F.”, sentencia del 20/06/2002 del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza)”⁸.

Este es el impuesto más importante a nivel local y constituye la principal fuente de financiamiento en relación a los ingresos propios de la Provincia. Así para el año 2022 la recaudación aportó \$1.059.438 millones de pesos, lo que representa el 75,2% de la recaudación.

El Título Tercero de la parte especial del Código establece el Impuesto a los Automotores cuyo presupuesto de hecho se basa en la radicación⁹ de un automotor dentro de la Provincia de Buenos Aires.

Este impuesto también alcanza a las Embarcaciones Deportivas o de Recreación que por sus características sean impulsadas principal o accesoriamente a motor, cuando tenga amarre, guardería o fondeadero en la Provincia.

En el período 2022 ingresaron \$90.136 millones por este tributo, lo que se traduce en el 6,4% de la recaudación total provincial.

Por otro lado, encontramos el Impuesto de Sellos –Título Cuarto del Código Fiscal-. Se trata de un impuesto arcaico y de dificultosa recaudación, sin embargo, su desempeño en las finanzas de la provincia lo ubica en segundo puesto a nivel de ingresos.

Este tributo recae sobre los actos o contratos de carácter oneroso suscriptos en la Provincia de Buenos Aires o cuando los mismos produzcan efectos en dicho territorio. Asimismo, su hecho imponible se extiende a los contratos por correspondencia, los que se efectúen con intervención de las Bolsas y Mercados y las operaciones monetarias registradas que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley N° 21526 y sus modificatorias.

⁸ Artículo 182 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

⁹ El Código Fiscal provincial presume que el vehículo se encuentra radicado en la provincia cuando su titular de dominio tenga residencia en dicho territorio.

Sin perjuicio de ello, el Código Fiscal ha añadido otro presupuesto de gravabilidad de este impuesto las liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compra produzcan para su remisión a los titulares.

Este último supuesto, es uno de los que representa la mayor recaudación por este tributo, pero paradójicamente resulta inconstitucional, dado que viola el límite que previó la Ley de Coparticipación Federal 23548 en relación a la definición del hecho imponible.¹⁰

Para el período fiscal 2022 se recaudaron \$116.202 millones, esto significa 8,2% sobre los recursos tributarios propios.

En el año 2010, pero con vigencia a partir del 2011, la Provincia de Buenos Aires creó el Impuesto a la Trasmisión Gratuita de Bienes (Título Quinto de la Parte Especial del Código Fiscal). Este tributo recae sobre todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto de esa naturaleza, que comprenda o afecte uno o más bienes situados en la Provincia y/o beneficie a personas humanas o jurídicas con domicilio en la misma.

Este tributo (dentro de los principales existentes) es el que menos produce, ya que en el año 2022 se recaudaron \$3.475 millones de pesos, lo que representa el 0.2%.

Otro de los recursos corrientes que goza la provincia, son los obtenidos por los regímenes permanentes de planes de pagos de impuestos

10 El artículo 258 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece que “están gravados con el impuesto de sellos las liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compra produzcan para su remisión a los titulares. Son sujetos pasivos los titulares de las tarjetas de crédito o compra emitidas según lo indicado en el párrafo anterior. La base imponible estará constituida por los débitos o cargos del período, netos de los ajustes provenientes de saldos anteriores. Los cargos o débitos a considerar son: compras, cargos financieros, intereses punitivos, cargos por servicios, adelantos de fondos y todo otro concepto incluido en la liquidación o resumen”.

La ley de coparticipación federal 23548 –a la cual la Provincia de Buenos Aires reconoce sus límites– no previó como hecho imponible el supuesto “supra” citado, por lo tanto, excede el marco de imposición que se hubiera establecido para el impuesto de sellos. Por otra parte, no puede considerarse que por sí solo el resumen de la tarjeta de crédito sea un título jurídico válido y suficiente para exigir el cumplimiento, pues técnicamente no es un instrumento a los efectos del hecho imponible, en términos de las leyes vigentes.

provinciales (R.N. 6/2016, y modificatorias de ARBA, se incluyen Ingresos Brutos, Inmobiliario –básico y complementario-, Sellos y Automotor). Para el año 2022, la provincia recaudó \$40.870 millones de Pesos, representando el 2,9% de la recaudación total.

El recurso tributario restante es el que integra el llamado FOPRO-VI (Fondo Provincial para la Vivienda), creado por ley 10352, que se encuentra conformado (entre otros recursos) por una contribución especial que se recauda con el Impuesto Inmobiliario equivalente al siete (7) por ciento de cada cuota que se fije para este último.

En el año 2022 se recaudaron \$2.172 millones de Pesos, lo que se traduce en el 0.15% de los ingresos provinciales.¹¹

Los recursos provenientes de la coparticipación nacional

El conflicto histórico por la distribución de los recursos tributarios entre la Nación y las provincias.

En los albores de la sanción de la Constitución de 1853, grandes fueron los debates en torno a cómo debería ser conformado el Tesoro de la Nación. Spisso recuerda que el informe que acompañaba el proyecto de Constitución Nacional al Congreso General Constituyente mencionaba:

“La comisión confía en que V.H. hallará acertada la elección que se ha hecho de los ramos que han de formar el Tesoro nacional, los cuales se reducen casi exclusivamente a las contribuciones indirectas de origen aduanero y al producto que proporcionen las tierras de propiedad nacional (...). Si el gobierno federal ha de corresponder a todos los fines de su creación, es preciso que tenga en sí todos los medios de engrandecer el país, de defenderle y de hacerle rico y feliz; es necesario que cuente con elementos pecuniarios abundantes y provenientes de ramos fáciles de arreglar, de vigilar y percibir”.

El diputado Leiva de Santa Fe se opuso a la redacción del artículo 4 del proyecto entendiendo que de esa forma se les quitaba a las pro-

¹¹ Ver gráfico N° 1 en la Sección Apéndice.

vincias los derechos de importación y exportación con que contaban para atender a los gastos ordinarios, no quedando más recursos que la contribución directa que, de acuerdo con otro artículo del proyecto, el Congreso Nacional podía imponer temporariamente y ante ciertos supuestos.

Ante esto proponía la opción que había pensado Alberdi en su Proyecto, consistente en un Tesoro nacional formado por impuestos soportados proporcionalmente por todas las provincias.

Sin embargo, la postura ganadora del debate estuvo en manos del diputado Gorostiaga, representante de Santiago del Estero, quien apoyaba la redacción original del Proyecto. En este sentido expresó que “todo gobierno debe tener poder bastante para dar entero cumplimiento a las obligaciones que se le imponen y de que es responsable. Las rentas son el principal resorte para llenar esos objetos, elemento sin el que la máquina del Estado quedaría paralizada, porque sin la unión y consolidación de rentas, de ciertos intereses y medios, no puede haber en política existencia nacional, y la creación de aquellos, en relación a las necesidades del país y con sus recursos, es una parte esencial de toda Constitución”.

Pero el problema no terminaba allí, sino en el alcance que establecía el artículo 4 de la Constitución en relación a las “contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el congreso”. Además, el artículo 67 inciso 2º (hoy 75 inciso 2º) limitaba al Congreso Nacional a establecer contribuciones “directas por tiempo determinado en todo el territorio de la Nación siempre que la defensa, seguridad común y el bien general del Estado lo exijan”.

En virtud de esta discusión, el Estado Nacional interpretando que la limitación del antiguo artículo 67 se circunscribía a las contribuciones directas y, a partir de lo dispuesto en el artículo 4º, comenzó a establecer desde el año 1891 impuestos al consumo, yuxtaponiéndose al poder de imperio provincial.

Fue recién en el año 1935 y siguiendo las directivas dictadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el reconocido fallo “Simón

Mataldi S.A.”¹², que las provincias y la Nación suscribieron la primer ley convenio unificando los impuestos internos (que previo a Mataldi se exigían en ambos niveles de gobierno), quedando consagrada bajo el N° 12.139. Las provincias, adhiriendo a la ley nacional se garantizaban la participación del producido del impuesto (siempre y cuando derogaran sus impuestos locales y se obligaran a no establecer tributos análogos).

Así se fueron sucediendo diferentes leyes-convenio, que no implicaban un régimen de coparticipación global, sino con diferentes impuestos específicamente mencionados. Ejemplo de ello se pueden citar la ley 12143, de impuesto a las ventas y la ley 12147, que prorrogó la vigencia del impuesto a los réditos. La nota peculiar aquí, es que el gobierno Nacional distribuía unilateralmente el producido de dichos impuestos a las provincias.

La Ley de Coparticipación N° 12956¹³

Quizás fue esta la primera Ley de Coparticipación la que inició el camino a la creación de un sistema más sólido de reparto de los impuestos nacionales. Mediante dicha ley se estableció un mecanismo de distribución del impuesto a los réditos, a las ventas, a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios.

Sin embargo, el producido de dichos impuestos resultaba sumamente inequitativo ya que el Estado Nacional se quedaba con el 79% de la recaudación y solo el 21% era destinado a las provincias (la entonces Municipalidad de Buenos Aires, incluida).

12 Fallos: 149:260.

13 Sancionada el 4 de marzo de 1947.

La Ley de Coparticipación N° 14788

El régimen de la ley N° 12956 luego fue modificado por la ley N° 14788 que planteó un sistema progresivo de distribución de la coparticipación. Así, el porcentaje originario de distribución primaria se iría corrigiendo con un consecuente aumento en cada año en la porción correspondiente a las provincias.

Concretamente, para el año 1959 (primer año de vigencia de la norma) se establecía una distribución del 72% en favor de la Nación y un 28% para las restantes provincias. Para el año 1963 (último año de vigencia) el porcentaje para la Nación descendía al 64%, mientras que para las provincias ascendía al 36%.

En lo que correspondía a la coparticipación secundaria de las provincias se establecía, por un lado, la distribución del 75% por ciento en la siguiente forma:

- a) Una tercera parte de acuerdo a la población de cada provincia.
- b) Una tercera parte de acuerdo con los recursos percibidos por cada provincia, excluyendo los provenientes del crédito, los correspondientes a la coparticipación en los impuestos de esta ley y los aportes federales.
- c) Una tercera parte de acuerdo con el monto de los gastos realizados por cada provincia.

El 25% restante por partes iguales entre todas las provincias.

Según este esquema la Provincia de Buenos Aires obtenía entre un 29,2% y un 29,5% de la coparticipación secundaria¹⁴. A partir de allí la participación de esta jurisdicción comenzó a menguar paulatinamente hasta la actualidad.

¹⁴ Ver Cuervo Miguel Ángel, Guadagni Aldo Alieto “Hacia un nuevo federalismo fiscal. Historia, crítica y propuesta”, Universidad de Belgrano, CABA 2020. Tabla 6.

La ley de Coparticipación N° 20221 del año 1973

La ley N° 20221 fue creada en el año 1973 ¹⁵ con la finalidad de mantener su vigencia hasta el año 1980. Quizás, en la historia de la coparticipación argentina, fue la Ley-Convenio que distribuía con mayor justicia los impuestos Nacionales coparticipados entre las provincias. La citada norma preveía –en su artículo 2- el siguiente esquema de distribución:

- a. Estado Nacional 48,5%
- b. Provincias 48,5%
- c. Fondo de Desarrollo Regional 3%

En cuanto a la coparticipación secundaria el esquema de distribución no se establecía en porcentajes fijos (como el actual esquema), sino teniendo en cuenta diferentes parámetros relacionados con la población de cada provincia, la brecha de desarrollo y como un caso especial estaban las provincias con menor densidad poblacional que el promedio nacional.

En resumen, la distribución entre provincias quedaba configurada de esta forma:

- a) Directamente proporcional a la población, sesenta y cinco por ciento (65%);
- b) En proporción per cápita a la brecha de desarrollo entre cada provincia y el área más desarrollada del país, siempre que la provincia no pertenezca a dicha área, veinticinco por ciento (25%); y
- c) A las provincias que no tengan densidad de población superior al promedio del conjunto de provincias, y en proporción a la diferencia entre la densidad de población de cada provincia y dicho promedio, diez por ciento (10%).

Es en el propio mensaje de la Ley en donde se justificaba la distribución de dichos porcentajes. Así, “la distribución por población se fundamenta en la estrecha relación existente entre los servicios públi-

15 B.O. 28/3/1973

cos provinciales y el número de habitantes. La distribución por brecha de desarrollo (que mide la diferencia de riqueza de cada provincia con respecto a la del área más desarrollada del país) se justifica por la necesidad de compensar la relativa debilidad de la base tributaria de las provincias más rezagadas. La distribución por dispersión demográfica obedece a la intención de tener en cuenta la situación especial de las provincias de baja densidad de población respecto a la organización de la prestación de sus respectivos servicios públicos”.

Según Cuervo y Guadagni¹⁶ bajo este régimen la Provincia de Buenos Aires llegó a obtener el hasta el 28% de la distribución secundaria bajo el régimen de la ley 20221, que si bien era algo menor al porcentaje le había sido correspondido por la aplicación de la ley 14788 no resultaba tan perjudicial como sistema creado bajo la ley 23548, como en adelante se verá.

Ley de Coparticipación Federal N° 23548

El régimen instaurado por la ley N° 23548, cambió sustancialmente el criterio de reparto de los ingresos obtenidos por los impuestos nacionales entre el Estado Nacional y las provincias y entre las provincias entre sí.

En primera medida porque la distribución primaria entre los diferentes niveles de gobierno quedaba distribuida 42,34% para el Estado Nacional, el 54,66% para las provincias, un 2% para el recupero del nivel relativo de las provincias de Buenos Aires (1,5701%), Chubut (0,1433%), Neuquén (0,1433%) y Santa Cruz (0,1433) y el 1% restante para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias.

Cabe destacar que los ATN son herramientas que tiene el Gobierno Nacional para influir directamente en las jurisdicciones subnacionales, ya que puede utilizar ese dinero de manera discrecional para beneficiar a las provincias según las necesidades políticas existentes en un momento dado de la historia.

¹⁶ Cuervo, Miguel Ángel y Guadagni, Alieto Aldo Op. Cit. Tabla 6.

Además de la circunstancia que representan los ATN, la Ley de Coparticipación Federal prevé otro instrumento que terminó (posteriormente) de desfigurar el régimen. Son las llamadas asignaciones específicas que en concreto se traducen como un porcentaje de la recaudación del impuesto que estará destinada a un fin determinado, pero que se deduce de la masa coparticipable.

Así, por ejemplo, en la actualidad respecto del Impuesto al Valor Agregado el 11% del producido tiene destino al régimen nacional de previsión social. El Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria (impuesto al cheque) tiene asignación específica del 100% al Sistema Nacional de Seguridad Social. Por otra parte, el en el Impuesto a los Bienes Personales el 6,3% está destinado a las cajas de previsión social provinciales y municipales.

En relación a esto, son elocuentes las palabras de Spisso¹⁷ al decir que el avance de la Nación en detrimento de las provincias no tiene límites, ni atisbos de contención alguna.

La Nación no solo ha hecho uso y abuso, mediante el establecimiento de asignaciones específicas, del régimen de coparticipación tributaria federal, sino que ha instituido asignaciones específicas de tributos coparticipados, o sea, de impuestos asignados a las provincias, lo que resulta palmariamente inconstitucional, ya que ello no tiene sustento en el artículo 75 inc. 3 de la Constitución Nacional, y afecta gravemente el régimen federal. Ejemplo de ello podemos encontrar en la ley 24443 o la ley 26075¹⁸.

17 Spisso Op. Cit Págs. 184-185.

18 Explica Spisso que la ley 24443 destinó al Fondo de Emergencia Social de Rosario y Santa Fe la suma de \$30.000.000 de los recursos que le corresponden a la provincia de Buenos Aires, por la distribución prevista en el artículo 19 de la ley 23966 de impuesto a los combustibles líquidos y gas. Dicha afectación fue prorrogada por las leyes 25226, 25400 y 26078, esta última durante el período de vigencia de los tributos o hasta el momento en que se dicte la nueva ley de coparticipación federal.

La ley 26075, por su parte, instituyó una asignación específica por cinco años que comprendía el incremento, respecto del año 2005, de los recursos anuales coparticipables correspondientes a las provincias y a la CABA en el régimen de la ley 23548.

En suma, la Nación prostituyendo el régimen federal de gobierno, no solo le sustrae discrecionalmente a las provincias parte de los fondos coparticipables, sino que respecto de los que la ley, reglamentando las prescripciones constitucionales, les atribuye a los gobiernos legales, la Nación dispone su destino.

En relación a la distribución secundaria del régimen de coparticipación secundaria, a la Provincia de Buenos Aires bajo los términos de la ley 23548 le correspondía el 19,93%. Con lo que, para el año 1988 Buenos Aires, en total, se quedaba con el 21.5% de la masa de los recursos coparticipados.

Si bien, en números absolutos la Provincia de Buenos Aires es la que más ingresos por coparticipación recibe, más adelante se verá que bajo el régimen instaurado en la ley de coparticipación vigente, es la jurisdicción más perjudicada, puesto que es la que más recursos aporta a la coparticipación, pero en términos relativos la que menos recibe.

La Reforma Constitucional de 1994

La reforma de la Constitución Nacional en 1994 tuvo importantes modificaciones en lo que respecta al federalismo fiscal.

El nuevo artículo 75 inc. 2, en segundo párrafo estableció:

“Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias”.

También la Cláusula Transitoria Sexta estableció que el nuevo régimen de coparticipación debía ser sancionado por el Congreso Nacional antes de concluir el año 1996¹⁹.

Como es fácil apreciar, el mandato constitucional lleva ya 30 años de incumplimiento. Las razones por las cuales no se ha llevado adelante la nueva Ley de Coparticipación trascienden el alcance de este trabajo, debido que en gran parte del fracaso responde a cuestiones políticas provenientes de la imposibilidad de generar un consenso más o menos amplios que logren generar las mayorías parlamentarias necesarias para la aprobación de un régimen de tal magnitud. Más aún cuando la propia constitución ha establecido una mayoría especial para su sanción, a lo que se agrega que la Cámara de Origen corresponde al Senado de la Nación.

Otra desafortunada modificación en la reforma del 94 obedece al reconocimiento constitucional para establecer asignaciones específicas. Así el artículo 75 inc. 3, dispone: “Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”.

Sin perjuicio de los límites que impone el citado inciso, el Congreso Nacional ha violado sistemáticamente el instituto mencionado debido a que, al decir de Spisso,²⁰ en abierta transgresión constitucional al diferirse *sine die* la sanción de la nueva ley de coparticipación, la Nación ha hecho uso y abuso en el establecimiento de asignaciones específicas de recursos coparticipables que han restado ingentes sumas al Tesoro de las provincias.

19 Constitución Nacional, Cláusula Transitoria Sexta: “Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del Artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación”.

20 Spisso Rodolfo, Op. Cit. Pág.

Asignaciones específicas

Fondo del Conurbano

Uno de los ejemplos más concretos que se pueden avizorar en relación a la implementación de asignaciones específicas como herramienta distorsionadora del régimen de coparticipación federal, fue aquél creado por la ley 24073²¹, que, entre otras cosas, fijó como sería en adelante la distribución de la recaudación del impuesto a las ganancias y, particularmente, creó el llamado “Fondo del Conurbano Bonaerense”. De esta forma se asignó el 10% del impuesto a las ganancias con la finalidad de asignar fondos especiales a la Provincia de Buenos Aires para el desarrollo del conurbano. De esta forma, el artículo 40 de la citada ley disponía:

“La recaudación del impuesto a las ganancias se distribuirá de la siguiente forma: 1. Un diez por ciento (10%) al Fondo de Financiamiento de Programas Sociales en el Conurbano Bonaerense, a ser ejecutado y administrado por la Provincia de Buenos Aires. Los importes correspondientes deberán ser girados en forma directa y automática”.

Además, dicho artículo agregaba que un 2% de lo recaudado iría para al “Fondo de aportes del Tesoro Nacional a las Provincias”, otro 4% a distribuir entre todas las jurisdicciones, excluida la Provincia de Buenos Aires y el restante 84% según la Ley de Coparticipación Federal.

Sin embargo, unos años más tarde, por ley 24621²² el destino de lo recaudado por el Impuesto a las Ganancias fue modificado y al 10% original que se destinaba a la Provincia de Buenos Aires por el “Fondo del Conurbano Bonaerense”, se le puso como límite \$650.000.000. Lo que excediera ese porcentaje sería destinado a las restantes provincias bajo los porcentajes previstos en la ley 23548.

Pero, por otra parte, se dispuso que el 20% de lo recaudado por el impuesto se destinaría al Sistema de Seguridad Social, quedando sola-

21 B.O. 13/4/92

22 Promulgada el 3/01/2023

mente el 64% de la masa coparticipable para redistribuir. Cabe destacar que el impuesto a las ganancias es el segundo de mayor relevancia en términos recaudatorios a nivel nacional, luego del IVA, con lo cual su forma de distribución resulta fundamental para el sistema federal.

Como consecuencia de esta reforma, la Provincia de Buenos Aires no ya solo se vio perjudicada por la desventajosa relación entre aporte-asignación, sino que producto del proceso inflacionario crónico que vive nuestro país, esos \$650.000.000 muchos años después resultaron ser migajas.

Por ello, el Gobierno de la Provincia de Buenos Aires, en el año 2017 se vio en la obligación de acudir ante la Corte Suprema de la Nación²³, a los efectos de solicitar que se declare inconstitucional el “fondo” y exigir una compensación por las pérdidas en términos reales que había sufrido por aplicación del régimen.

En virtud de ello, el régimen fue derogado por la firma del “Consenso Fiscal” del año 2017, como se verá más adelante.

El fondo de fortalecimiento fiscal

Otro de los recursos que han tenido relevancia –tanto por las circunstancias que le dieron origen como por las controversias posteriores generadas– para la provincia fueron aquellos derivados de la creación del “Fondo de Fortalecimiento Fiscal de la Provincia de Buenos Aires”.

Fue creado mediante Decreto 735/2020 con el objeto contribuir a sostener el normal funcionamiento de las finanzas de la Provincia de Buenos Aires y constituido con los recursos que se incorporen al Tesoro Nacional a partir de la adecuación de la participación que le corresponde a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por aplicación del artículo 8° de la Ley N° 23548 (diferencia entre el coeficiente de participación establecido mediante Decreto N° 257/18 (3,5%) y el establecido mediante Decreto 735/2020 (2,32%).

23 In re “Buenos Aires, Provincia de c/ Estado Nacional y otras s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”.

Mediante dicha norma se dispuso que “el fondo” estará constituido por el 1,18% de la masa de recursos recaudados sobre los impuestos previstos en el art. 2 de la ley 23548, es decir, sobre todos los impuestos que recaude la Nación que sean coparticipados, dejando afuera los recursos de derechos de importación/exportación; los impuestos nacionales con asignación específica; aquellos impuestos que tengan régimen de coparticipación específica (ej. combustibles líquidos); impuestos cuya recaudación sea afectada a inversiones, obras, etc. declaradas de interés nacional.

Sin embargo, a raíz del detrimento que sufrió la CABA en sus recursos por la readecuación mencionada, sumado a que mediante ley 27606 se fijó finalmente el 1,4% de los recursos asignados, esta interpuso una acción ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁴, con la finalidad de volver a percibir el 3,5% que le garantizaba el Decreto N° 257/18. En virtud de ello, el Máximo Tribunal de la Nación, con fecha 21/12/2022, dictó una medida cautelar en favor del demandante y ordenó al Estado Nacional a restablecer provisoriamente el coeficiente del 3,5% asignado mediante el decreto 275/18, pero sin reducir ni perjudicar el resto de la masa coparticipable a las restantes provincias, sino que dichos importes deberían provenir de la parte que le corresponde al Tesoro Nacional.

Sin perjuicio de que dicha cautelar no afectó jurídicamente a la Provincia de Buenos Aires, el desenlace de esta historia se encuentra abierto, ya que tranquilamente podría derogarse el decreto 735/2020 volviendo todo al estado anterior.

Esto marca también la endeble autonomía fiscal de la provincia, y su notable dependencia a la asistencia del Tesoro Nacional, puesto que de un plumazo el gobierno podría quedarse sin recursos indispensables para el funcionamiento de la administración. En otras palabras, solo es la voluntad política quien decide la asignación de recursos, sin

24 In re “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - cobro de pesos”.

muchos frenos ni contrapesos, ya sea tanto para aumentar, como para disminuir las arcas subnacionales.

Consenso Fiscal

Como una forma de paliar el intrincado laberinto de repartos que se fueron gestando entre la ley de coparticipación, los aportes a la seguridad social y las asignaciones específicas en el año 2016 se empezó a gestar el llamado consenso fiscal.

Este acuerdo que fue suscripto entre la Nación y la mayoría de las provincias, excepto San Luis, La Pampa y Santa Fe. En él se efectuaron una serie de concesiones por parte del Estado Nacional y los entes subnacionales a los efectos de intentar armonizar ciertas distorsiones que con el paso del tiempo se empezaron a acentuar.

Dentro de los compromisos comunes más importantes se encuentran:

- a) La derogación del artículo 104 de la ley de Impuesto a las Ganancias (T.O. 1997), que disponía la forma de distribución de dicho tributo –como se mencionó en el acápite referente al “Fondo del Conurbano Bonaerense”.
Además, que se estableció el importe correspondiente al ex Fondo del Conurbano y el 4% restante destinado a las jurisdicciones (excepto Buenos Aires), se distribuiría a las provincias para obras públicas y programas sociales administrados por las provincias.
- b) El Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios tendría una asignación específica del 100% a la ANSES. Previamente al consenso se coparticipaba el 30% del producido del impuesto.
- c) Prorrogar todas las asignaciones específicas hasta el 31 de diciembre del 2022 o hasta que se sancione una nueva ley de coparticipación, lo que ocurra antes.
- d) Consensuar una nueva ley de coparticipación federal de impuestos, en los términos establecidos por la Constitución Nacional.

Por otro lado, el Estado nacional se comprometió a las siguientes cuestiones:

- a) Compensar, a través de transferencias diarias y automáticas, a las provincias que adhieran y cumplan con el Consenso, con un monto equivalente a la disminución efectiva de recursos en 2018 resultante de la eliminación del artículo 104 de la ley de ganancias (T.O. 1997) y de la asignación específica del impuesto a los débitos y créditos bancarios, actualizable por inflación.
- b) Emitir un bono para todas las Provincias y la CABA, excepto provincia de Buenos Aires, que genere servicios por \$5.000.000.000 en 2018 y 12.000.000.000 a partir del 2019, por 11 años. La distribución del bono se haría conforme los porcentajes correspondientes de la coparticipación.
- c) En lo que hace a este capítulo, quizás el compromiso más importante del Estado Nacional fue la compensación relacionada al Fondo del Conurbano Bonaerense. En virtud de ello, el fondo quedó virtualmente derogado y la Nación tomó la obligación de girarle a la Provincia de Buenos Aires la suma de \$21.000.000.000 para el año 2018 y a partir del año 2019 unos \$44.000.000.000, mediante transferencias diarias y automáticas de aportes no reintegrables del Tesoro Nacional, actualizable por inflación.
- d) Distribuir los recursos del Fondo Federal Solidario de acuerdo con la distribución prevista en el régimen general de coparticipación federal. Cabe destacar que el Fondo se creó en el año 2009 mediante decreto de necesidad y urgencia (243/2009). En el mismo se establecía que el 30% del producido de las “retenciones” a las exportaciones de soja iba a ser coparticipable a las provincias. Sin embargo, mediante decreto 758/2018 el régimen fue derogado.

Años posteriores hubo adendas al consenso fiscal del año 2017 (2018-2019-2020-2021), en donde se establecieron suspensiones a ciertas cláusulas acordadas y se modificaron los máximos de alícuotas en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, entre las medidas más

relevantes, pero en su esencia no modificó los cambios vertidos en el consenso del 2017, en lo que hace al alcance de este capítulo.

Sin perjuicio de ello, se puede concluir que la firma del Consenso Fiscal del año 2017 implicó, otra vez, la sumisión de las provincias frente al Estado Nacional, puesto que, si se analizan las cuestiones acordadas, en síntesis, se puede observar que aquellas resignaron su propia autonomía fiscal (principalmente por la baja de las alícuotas impositivas) como contrapartida de diversas compensaciones por parte del Tesoro Nacional, a su favor.

Conclusiones

A esta altura, resulta indudable que el desarrollo económico-financiero de la Provincia de Buenos Aires (y si se quiere, de las provincias, en general) está íntimamente vinculado al grado de autonomía financiera de la cual goza.

Como se hubiera dicho, el gasto público para satisfacer el aumento de las necesidades públicas requiere como contrapartida de los recursos necesarios para poder alcanzar el cumplimiento de los objetivos de gestión propuestos.

En consecuencia, es necesario reconocer que los recursos propios de los entes subnacionales resultan escasos para cubrir los servicios asignados. Aunque, en honor a la verdad, muchas veces la escasez de recursos se debe a una mala administración estatal, más que a las exiguas fuentes de financiamiento que posee la provincia.

No hay que olvidar que nuestra Constitución Nacional reconoce que las provincias anteceden al Estado Nacional y que estas, se han reservado todas las facultades que no delegaron a aquel. Sin embargo, históricamente las relaciones de poder han hecho que nuestro sistema federal de gobierno, tenga más tintes de unitarismo que de federalismo y la materia fiscal no ha sido la excepción.

No obstante, si se continúa por el sendero recorrido hasta la actualidad dudosamente nuestro país pueda tener un desarrollo equilibra-

do, con igualdad de oportunidades, donde se presten servicios de la misma calidad en todo el territorio de la Nación.

Si se observa cómo se compone la presión fiscal en Argentina, al año 2022 del 29,6% total país, el 24,6% correspondía a Nación y solo el 5,1% a las provincias.²⁵ Este es el parámetro que marca la dependencia que tienen los entes subnacionales frente al estado federal.

Por ello, no es novedad concluir que como primera medida es fundamental acordar una nueva ley de coparticipación, cumpliendo el mandato de la reforma de 1994. Esta es la primera gran deuda que tiene el país en materia fiscal.

Pero, por otra parte, es necesario que dicha ley otorgue mayor autonomía a las provincias, reconociéndoles sus potestades tributarias originarias y redistribuyendo la carga fiscal de una manera más equitativa. Históricamente, siempre que se han acordados pactos o consensos fiscales, fueron las provincias en que han resignado recaudación en favor de Nación.

A nivel general se atribuye la culpa de todos los males al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, ya que resulta ser un impuesto regresivo y acumulativo, lo que se traduce, para sus detractores, en una de las principales razones del estancamiento de la actividad económica. Sin embargo, se omite que el problema es que ya existe un impuesto nacional que grava la misma capacidad contributiva (como es el IVA).

En los países federales más organizados no existen superposición de impuestos generales al consumo en los diferentes niveles de gobierno. Por ejemplo, Estados Unidos solo tiene un impuesto a la venta a nivel estatal, pero no un IVA nacional. Más cerca de nuestra región se puede observar que Brasil tiene organizado un impuesto llamado “Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios”, similar a nuestro IVA, a nivel subnacional, en donde cada estado tiene su propia legislación. En ambos países el impuesto a la renta se encuentra en la órbita del Estado Federal.

²⁵ Ver Gráfico N° 2 en la Sección Apéndice.

Similar también es el caso del Impuesto a los Bienes Personales que recauda el Estado Nacional, con los restantes impuestos al patrimonio de carácter provincial, como son el Impuesto Inmobiliario y el Automotor.

Si bien, como se sostiene hace años es necesario una reforma fiscal integral, no es objeto de este trabajo establecer cuáles deberían ser los impuestos a asignarse a cada una de las jurisdicciones intervinientes y como distribuirlos, pero sí plantear el punto del conflicto y el norte seguir.

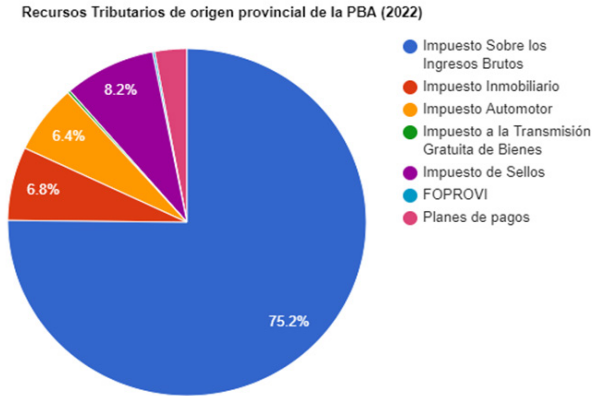
Además, la nueva ley de coparticipación debería contemplar una forma de distribución de los recursos coparticipable de una manera que contemple de mejor manera las realidades y necesidades de cada provincia, como establece la Constitución Nacional. Especialmente a la Provincia de Buenos Aires ya que ésta última al 2021 aportaba el 39,7% de los recursos coparticipados, recibiendo una coparticipación efectiva del 22,7%, lo que se traduce en un déficit del 17% en la relación coparticipación efectiva/aportes coparticipables.²⁶

Sería utópico en este momento revivir proyecto de Alberdi (donde el Tesoro de la Nación se conformaría por los aportes que le realizaran las provincias), pero sí quizás buscar un mecanismo de distribución de los recursos coparticipables asimilables al de la ley 20221, donde se tenga en cuenta la población total, el índice de desarrollo y las necesidades requeridas por cada una de las jurisdicciones.

26 Ver Gráfico N° 3 en la Sección Apéndice.

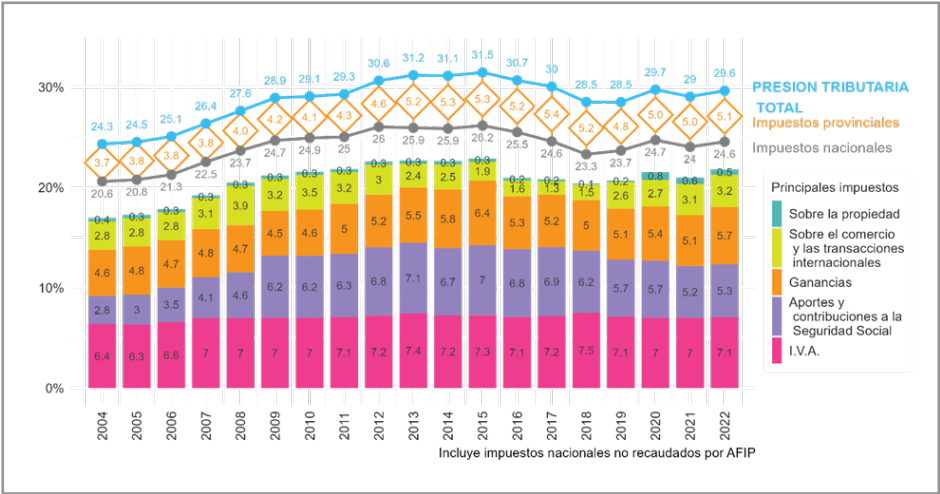
Apéndice de gráficos

Gráfico N° 1. Distribución porcentual de la recaudación provincial.



Fuente: Elaboración propia en base a los datos de la DPPT de la Provincia de Buenos Aires

Gráfico N° 2. Presión tributaria nacional y provincial.



Fuente: Gráfico tomado de la Subsecretaría de Ingresos Públicos de la Nación.

Gráfico N° 3: Relación coparticipación/aporte

Jurisdicción	2021 (DPPT)		2021 (DNAP)	Diferencia entre Coparticipación y Aporte	
	Aporte a la recaudación total	Aporte a los coparticipados	Coparticipación + L.E. efectiva	Coparticipación Efectiva vs. Aporte a la recaudación total (en p.p.)	Coparticipación Efectiva vs. Aporte a los coparticipables (en p.p.)
BUENOS AIRES	37,3%	39,7%	22,7%	-14,6	-17,0
CABA	18,6%	18,3%	2,1%	-16,5	-16,2
CATAMARCA	0,5%	0,5%	2,5%	2,1	2,0
CÓRDOBA	8,2%	7,3%	8,4%	0,2	1,1
CORRIENTES	1,2%	1,4%	3,6%	2,4	2,2
CHACO	1,0%	0,9%	4,8%	3,8	3,8
CHUBUT	2,0%	1,8%	1,5%	-0,5	-0,3
ENTRE RÍOS	2,0%	1,9%	4,6%	2,6	2,7
FORMOSA	0,4%	0,5%	3,4%	3,0	3,0
JUJUY	1,1%	1,3%	2,7%	1,6	1,4
LA PAMPA	0,9%	1,0%	1,8%	0,9	0,8
LA RIOJA	0,4%	0,4%	1,9%	1,5	1,5
MENDOZA	3,6%	3,9%	3,9%	0,3	0,1
MISIONES	1,2%	1,3%	3,2%	2,0	1,9
NEUQUÉN	2,3%	2,6%	1,7%	-0,6	-0,9
RÍO NEGRO	1,2%	1,2%	2,4%	1,1	1,2
SALTA	1,7%	1,7%	3,7%	2,0	2,0
SAN JUAN	1,1%	1,0%	3,2%	2,1	2,2
SAN LUIS	0,9%	0,9%	2,1%	1,2	1,2
SANTA CRUZ	1,2%	0,9%	1,5%	0,3	0,6
SANTA FE	9,4%	7,7%	8,6%	-0,8	0,9
SGO. DEL ESTERO	1,0%	0,9%	3,9%	3,0	3,1
TUCUMÁN	2,0%	2,2%	4,5%	2,5	2,3
TIERRA DEL FUEGO	0,7%	0,7%	1,2%	0,4	0,5

Fuente: Informe del documento “RECAUDACIÓN NACIONAL ¿Cuánto aportan y cuánto reciben las provincias análisis para el 2021?” elaborado por la Dirección de Política Tributaria de la Provincia de Buenos Aires.

LA IMPLEMENTACIÓN DEL SIGAF-PBA

Abelardo G. Harbin¹ y Gastón Messineo^{2 3}

La aplicación de los nuevos consensos en la Provincia de Buenos Aires

Cuando se mencionan los nuevos consensos, debe entenderse que se está haciendo referencia a los nuevos consensos en materia de Administración Financiera incluidos y aceptados de forma general a partir de la sanción de la Ley 24156 de Administración Financiera y Control del Sector Público Nacional, específicamente a lo que es la Administración Financiera, ya que, más allá de la opinión de cada uno, la cuestión del control ha generado y sigue generando diversas controversias.

En el capítulo sobre el Subsistema de Contabilidad ya se señalaron las inconsistencias de la Ley provincial al respecto. Por otra parte, la implementación del SIGAF debía hacerse en el contexto habitual de

1 Abelardo Harbin es contador público nacional. Docente de Contabilidad Gubernamental en la Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Dicta posgrados sobre el tema en varias Universidades Nacionales. Fue Contador General del GCABA y actualmente es Contador Mayor en la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires.

2 Contador Público (UNLP) con postgrado en Análisis Financiero de la Universidad de Belgrano. Se ha desempeñado en diferentes posiciones tanto en el Sector Privado como en el Sector Público. Ha sido Contador General y Tesorero General del gobierno de la Ciudad de Bs. As. y Contador General de la Pcia. de Bs. As.

3 Las opiniones que aquí se vierten son personales y en nada comprometen a los organismos en los que se desempeñan o se han desempeñado los autores.

resistencia al cambio en este tipo de procesos, ampliado por la escasa flexibilidad de cualquier Estado y por las particularidades propias del Estado bonaerense, dadas por su volumen, complejidad y apego a las tradiciones. Pero si esto ya era mucho, había que agregarle que el cambio de software significaba mucho más que eso, implicaba una reingeniería de procesos, lo que, a su vez, entrañaba una reforma, la reforma de Administración Financiera, de similar magnitud en lo que hace al subsistema contable, de la realizada en la Administración Nacional 25 años antes.

Una reforma que, a la vez que implicaba un cambio de modelo, debía incluir la satisfacción de los requisitos de las ramas contables incluidas en la Ley⁴, a pesar de la visión integral e integrada que la propia denominación de la Ley y sus principios y objetivos determinados en su Título I propone, lo que suponía un esfuerzo interpretativo.

Una reforma que se puede contextualizar en el marco de la transformación digital, entendida como el cambio asociado con la aplicación de tecnologías digitales en todos los aspectos de las personas, las organizaciones y la sociedad. Se trata de cambios en la mentalidad y en la voluntad, en la cultura organizacional, en los procesos. Se trata de la actualización de paradigmas, de cambios profundamente conceptuales.

En este sentido, un relevamiento hecho en 2016⁵ sobre tres rankings subnacionales mostraban todos a la Provincia de Buenos Aires alrededor del puesto 15 (sobre 24) en los últimos tres años. Los rankings eran elaborados por el IARAF (Instituto Argentino de Análisis Fiscal) sobre transparencia, CIPPEC (Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento) sobre transparencia presupuestaria y la ASAP (Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública) sobre publicación de información requerida por la Ley de Responsabilidad Fiscal. Esa posición podía ser una decisión política de la Administración o la carencia de

4 En clara negación de una Contabilidad de propósito general.

5 El relevamiento fue hecho por uno de los autores junto con la Contadora Mayor de la Contaduría General de la Provincia Stella Sucarini.

los datos requeridos. De todas formas, más allá de cualquier decisión política, la Provincia no contaba con todos los datos.

En síntesis, la tecnología posibilita un “como”, pero la transformación digital nos requiere un “qué”, que, paradójicamente, no es esencialmente informático, porque, en su esencia, nos lleva a preguntarnos que “formatos digitales” vamos a utilizar para cumplir con los que podríamos llamar “valores analógicos” (dada su antigüedad), como la transparencia y la rendición de cuentas. En otras palabras, la transformación digital no se trata de tecnología (Tabrizi, Lam, Girard, & Irvin).

Cambio de software, reingeniería y reforma

En 2016 se inicia un proceso de modernización y reforma administrativa en el gobierno de la Provincia de Buenos Aires. Un proceso que fue mucho más allá de un cambio tecnológico y que implicó un cambio de modelo en algunas de las principales funciones administrativas. Un cambio que requería de ciertos consensos doctrinarios, teóricos y técnicos como para mantenerse en el tiempo y convertirse, por ende, en una política de Estado, como ocurrió en el Estado Nacional con la Reforma de Administración Financiera iniciada en 1992 o en la Ciudad de Buenos Aires en 1998 y todavía vigentes, habiendo atravesado gobiernos de diferente signo pero que coincidieron en la consideración de las Reformas de Administración Financiera como un valor a mantener.

Ahora bien, al cambio del Sistema de Administración Financiera se le agregaron los del Sistema de Contrataciones y el de la Gestión Documental. Y la cuestión es que, ninguno de los cambios, en los tres sistemas mencionados, era sólo tecnológico, no era solo un cambio de software, sino que debían verse –y acompañarse– como parte de una Reforma de la Administración del Estado de la magnitud y profundidad de la llevada a cabo en el ámbito nacional con la Ley 24156. Así, un cambio de esta naturaleza suponía una modificación en la estrategia, en las normas y procedimientos, apoyado todo en un cambio

tecnológico con implicancias en las estructuras. La simultaneidad de estos cambios era otro factor de complejidad, a lo que se agregaba que la Contaduría General estaba a cargo de la implementación de los dos primeros, de tal forma que las dificultades lógicas que en ambos casos se pueden esperar, se cargaban sobre una misma organización. Además, si bien hay que destacar la magnitud del cambio en términos conceptuales⁶, hay que agregarle el volumen del cambio desde el punto de vista de su alcance institucional.

Esta magnitud institucional deriva de cierta particularidad específica. La gestión documental electrónica puede implementarse por Jurisdicción o Entidad o por trata, de la misma forma que un portal de contrataciones puede implementarse también por Jurisdicción o Entidad o por procedimiento de selección, desagregaciones que se utilizaron para mayor comodidad y sencillez de ambas implementaciones. Pero el Presupuesto de la Administración es uno solo, así el principio presupuestario de unidad (contenido en el artículo 12 de ambas leyes, la 24156 y la 13767) es así definido en el texto fundamental del sistema nacional:

“Este principio se refiere a la forma del presupuesto y a que todas las entradas y salidas se incluyan en el documento presupuestario (unidad de documento). De ese modo se permite tener un panorama de conjunto de las operaciones financieras, ya que si se tiene un presupuesto fragmentado no se puede tener idea del conjunto, de la magnitud y composición de los recursos y gastos públicos” (El Sistema Presupuestario en la Administración Nacional de la República Argentina, pág. 28).

6 En este texto se señalará el cambio conceptual referido a la Administración Financiera, pero los cambios relacionados con el Sistema de Contrataciones y con la Gestión Documental también pueden considerarse “copernicanos”.

En consecuencia, el sistema se implementó simultáneamente en toda la Administración Pública Provincial, con la excepción del Poder Legislativo, en términos del Clasificador Presupuestario Institucional.

En cuanto a las cuestiones operativas, dado lo expresado previamente y debido al tiempo que demandaría un nuevo desarrollo informático, se optó por la utilización de un sistema que estuviera utilizándose en otra jurisdicción, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que receptara los principios establecidos por los nuevos consensos nacionales e internacionales y que se pudiera adecuar a algunas particularidades de la Provincia de Buenos Aires, tal como se detallará más adelante.

La Contabilidad Gubernamental es más compleja que la de las entidades privadas. Primero por la institución fundamental en su organización, el Presupuesto, y su control. Un presupuesto que es un instrumento de la política económica del gobierno y una herramienta de gestión, pero, fundamentalmente, es una institución esencial de la división del Poder y del sistema republicano. Luego, por la necesaria integración, en términos de aseguramiento de la fiabilidad de los registros, de la Contabilidad del Presupuesto y la Contabilidad de propósito general; integración que se efectúa mediante lo que se conoce como matrices de conversión, que permiten múltiples informaciones a partir de registros únicos. Con lo que se logra una Contabilidad de propósito general originada en su integración con registros presupuestarios, una “contabilidad de integración presupuestario financiera”, con un método que no se considera precisamente el de “partida doble” generalmente conocido⁷.

De todas formas, siendo que las soluciones informáticas integradas e integrales se desarrollaron antes para la Administración y la Contabilidad de entidades privadas que para la Administración Pública, es útil observar las dificultades que se plantean en la implementación de los denominados sistemas ERP (Sistemas de Planeamiento de Re-

⁷ A quienes esto escriben, les pareció gráfica la denominación de “partida doble matricial”, pero algunos especialistas plantean la posible confusión con la “Contabilidad Matricial”.

cursos de las Empresas), equivalente privado de los SIAF (Sistemas Integrados de Administración Financiera) del ámbito gubernamental, sobre los que se volverá más adelante, aunque como ya se ha dicho, sin las complicaciones operativas adicionales que supone la institución del Presupuesto. Sergio Lozinsky, ex directivo de Price Waterhouse Brasil, en un recordado texto, planteaba el tamaño de las dificultades:

“No se ilusionen: un proyecto de esta magnitud, que involucra cuestiones tan diversas como cambio de tecnología, cambio de procesos de negocios, movilización de centenares de personas, dependencia de terceros, resultados no inmediatos, competencia con el quehacer diario de la empresa y presión para el cumplimiento de los plazos y de los costos calculados va a tener problemas, problemas de orden personal, momentos de depresión, descubrimiento de pequeñas cosas en las que nadie había pensado antes, momentos de entusiasmo frenético (ningún exceso es bueno), en fin, cosas y cositas que exigen prevención o reacción rápida, compañerismo, fidelidad a los objetivos establecidos inicialmente, percibir desafíos donde los débiles u opositores sólo ven obstáculos” (Lozinsky, 1998).

Otra intervención esclarecedora es la de Derek Slater en “*What is ERP?*” (“Qué es ERP”, traducido por los autores de este Capítulo):

“La promesa de ERP es grande, pero también lo es el gasto en términos de tiempo, esfuerzo y dinero. Implementar este tipo de software en una empresa suele implicar cambiar los procesos de negocio, es decir, la forma en que las personas hacen su trabajo. Por lo tanto, la resistencia de los empleados a estos cambios se puede convertir en una gran espina clavada en el costado, y generalmente requiere que los ejecutivos tengan que perfeccionar sus habilidades de gestión del cambio. Sin embargo, con una planificación

cuidadosa y mucho esfuerzo, un ERP puede funcionar muy bien y hacer que una empresa se gestione mucho mejor” (Slater, 1999).

Las restricciones al cambio y su tratamiento

Los cambios pueden ser afectados por restricciones internas y externas, que condicionan la capacidad de implementación del cambio. Entre las primeras se pueden citar la inconsistencia conceptual, la incertidumbre frente al cambio, el liderazgo (político y operativo), la información y comunicación y la capacitación y participación de los agentes públicos. En cuanto a las restricciones externas, se pueden nombrar todas las dependientes de lo financiero (equipamiento, recursos humanos, software), la decisión política (que impacta en lo financiero entre otras cuestiones, aunque no sólo en eso) y el más escaso de los recursos, el tiempo.

Para la definición del Marco Conceptual de un Modelo de Administración Financiera para la Provincia de Buenos Aires, se contó con la asistencia de la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP de ahora en adelante), lo que permitió contar con la asesoría de los principales expertos nacionales en este tema. Entre otras acciones, se revisaron con la Dirección Provincial de Presupuesto Público (Órgano Rector del Sistema de Presupuesto) los clasificadores presupuestarios, a fin de promover su mejora y adecuación a los efectos de generar información tanto para el Sistema de Cuentas Nacionales (Sistema de Cuentas Nacionales 2008) como para las Estadísticas de las Finanzas Públicas. Algunas de las consideraciones aportadas por la ASAP fueron recogidas en las modificaciones dispuestas por la Resolución del Ministro de Economía N° 224/17.

La ASAP también colaboró en la práctica en la definición de las estructuras programáticas de diversas Jurisdicciones y Entidades, verificando las carencias conceptuales existentes en esta tarea. Además, trabajó en una propuesta de simplificación y derogación de la ley 10189

Complementaria Permanente de Presupuesto⁸ y en la propuesta de una nueva ley de Administración Financiera, acorde a los principios y la evolución de la doctrina y práctica en la materia.

En cuanto al liderazgo político, ciertamente hubiera sido necesaria la intervención del órgano coordinador para resolver algunas cuestiones que quedaron libradas a la acción de la Contaduría frente a los restantes Órganos Rectores, que son sus pares, más no sus subordinados. El liderazgo operativo fue llevado adelante por la Contaduría General, que en los mismos años estuvo también dedicada a la implementación del portal de Contrataciones “PBAC” o “Provincia de Buenos Aires Compra”. La implementación de la Ley de Contrataciones fue posible gracias a las modificaciones impulsadas por la Contaduría General y concretadas mediante la Ley 14815 que previó la aplicación paulatina (“principio de aplicación”) del sistema informático, el que, en la redacción original, tenía que estar totalmente implementado a los 6 meses de vigencia de su reglamentación⁹.

La incertidumbre frente al cambio era alentada por la historia pasada de un cambio trunco, unos años antes se trabajó en la implementación del software desarrollado para el RAFAM (el software desarrollado para los municipios desde el Ministerio de Economía y consistente con la Reforma de Administración Financiera Nacional), lo que reforzaba la creencia generalizada en la imposibilidad del cambio, por la experiencia fallida del RAFAM, por el tamaño de la Administración Pública Provincial y por la resistencia al cambio de cualquier administración pública y de la bonaerense en particular. Esta cuestión no pudo ser totalmente superada pese a los esfuerzos para proveer información y comunicación, entre lo que se puede citar la organización de diversas conferencias de importantes y reconocidos

8 Mal hábito que implica una verdadera afrenta al orden y transparencia normativa en cualquier jurisdicción del Sector Público Argentino (Nación, las 23 provincias y CABA); el gobierno nacional tiene la suya desde hace más de 90 años.

9 La modificación legal también incluyó la exclusión del Régimen de las empresas públicas (aunque sus principios generales se hicieron extensivos a todo el Sector Público) y de las compras con Cajas Chicas y la incorporación de las redeterminaciones de precios de bienes y servicios.

especialistas en la materia y presentaciones sobre el nuevo modelo; el armado de tres aulas de capacitación con una capacidad total de 50 asistentes con sus máquinas para prácticas o el doble sin computadoras (por ejemplo para presentaciones o exposiciones teóricas), todas con moderna tecnología a disposición, acceso a red, entorno de capacitación, equipos individuales y proyectores; la capacitación a los capacitadores de IPAP (Instituto Provincial de la Administración Pública); el dictado de cursos presenciales y virtuales; la publicación de manuales, instructivos, comunicados aclaratorios, preguntas frecuentes y tutoriales en formato de video; la organización de un procedimiento de demanda de cursos y otras acciones. Además, la Contaduría General y la Tesorería General posibilitaron que personal de sus respectivas plantas cursen el posgrado de especialización en Administración Financiera de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP, para ampliar sus conocimientos en la materia.

En primer término, se capacitó a los agentes de los Órganos Rectores en los temas de su incumbencia¹⁰ y a los pasantes de la UNLP, a los que se referirá más abajo. Desde fines del 2016, se comenzó a convocar a agentes de las diferentes áreas de la Administración Pública Bonaerense, tarea que se mantiene hasta hoy, los que pueden incluso solicitar capacitaciones a través de la página de internet de la CGP. En el segundo trimestre del 2018 se incorporó el aula virtual.

Por otra parte, si bien se acertó en generar, con pasantes de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, un cuerpo de agentes del cambio¹¹, no pudo identificarse el suficiente número de usuarios clave de las Jurisdicciones y Entidades, en parte porque algunas de estas no siempre enviaban a las capacitaciones a los que serían los usuarios principales del sistema sino a personal con menores funciones y/o responsabilidades, de forma tal que, al momento de la implementación las principales personas impacta-

¹⁰ Aunque también en temas que hacían a la visión y concepto general de la Reforma, como, por ejemplo, un curso sobre Estadísticas de las Finanzas Públicas.

¹¹ Muchos de ellos continuaron con reconocidas carreras en la Administración Pública bonaerense.

das no habían tenido suficiente capacitación, lo que no era detectado pese al seguimiento que se hacía de la asistencia y participación de los usuarios de las distintas Jurisdicciones y Entidades.

Estos agentes de cambio, llamados facilitadores, eran alumnos próximos a graduarse, los que, de alguna forma, no estaban “influenciados”¹² por las antiguas prácticas de la administración bonaerense. No sólo se requirieron alumnos próximos a graduarse como Contadores Públicos; de hecho, se pidió mayoría de Licenciados en Administración (con materias sobre “Procedimientos Administrativos” aprobadas), dado el impacto que el cambio tendría en la administración de las Jurisdicciones y Entidades. Los pasantes de la UNLP fueron capacitados, oficiando después tanto de capacitadores como de asistentes funcionales en las Jurisdicciones y Entidades. Fueron quienes soportaron el peso de la implementación en las Jurisdicciones y Entidades, lo que hicieron con compromiso, capacidad y templanza. Recordar esos momentos, trae a la memoria a Stephen Covey (1997) y la diferencia entre comprar el trabajo de una persona y ganarse su entusiasmo y su creatividad.

En lo referente a las restricciones externas, ciertamente no hubo restricciones presupuestarias (lo que implica una decisión política al respecto), lo que permitió una gran inversión en equipamiento, ampliando la capacidad tanto de procesamiento como de almacenamiento del área de Sistemas de la Contaduría General, como así también la adquisición de diferentes tipos de licencias para bases de datos, redes, sistemas operativos, back-up, software de desarrollo, software de oficina y BI (Business Intelligence). Además de otras mejoras edilicias, de provisión y mitigación de fallas de energía y de seguridad, tanto físicas como informáticas. Entre otras acciones, hay que citar otras actividades como rediseño y mejoras en la sala de servidores, creación y configuración de ambientes para los nuevos sistemas, capacitación técnica e incorporación de nuevos recursos para las distintas tecno-

12 Los firmantes de este trabajo aplicaron en este punto, una experiencia que habían conocido acerca de cómo organizó su fuerza de trabajo una automotriz japonesa – famosa por sus prácticas innovadoras– cuando se instaló en la Argentina.

logías (bases de datos, redes, sistemas operativos). Se implementaron nuevas políticas de respaldo conforme a la adquisición de unidades robóticas a tal fin. También se pusieron en funcionamiento nuevas definiciones, procedimientos y aplicaciones para las áreas de Mesa de Ayuda y Administración de Usuarios y pruebas de acceso en las Jurisdicciones y Entidades. Finalmente, se modernizó gran parte del parque informático de las oficinas pertenecientes a la Contaduría. Todo ello permitió la instalación de los nuevos sistemas en sus diferentes entornos (producción, test y capacitación). En ese momento se estimaba que las mejoras tecnológicas permitirían proyectar y soportar las soluciones a desarrollar por los próximos 5 años, de no mediar desvíos significativos en su uso y consumo. Por otra parte, se dispusieron espacios en la Contaduría General equipados tecnológicamente para su uso por agentes de las Jurisdicciones y Entidades, se conformaron salas de capacitación y se implementaron herramientas de capacitación a distancia.

Continuando con las restricciones externas, debe recordarse lo dicho líneas arriba respecto de la intervención del órgano coordinador en lo atinente a la colaboración inter funcional requerida y los puntos de encuentro en los límites entre las incumbencias de los diferentes subsistemas y sus órganos rectores, así como el impacto en las actividades y competencias centrales de cada órgano rector y de las Jurisdicciones y Entidades.

Finalmente, el recurso más escaso, el tiempo. En la magnífica conferencia que diera Gerardo Uña en el marco de las V Jornadas de Administración Financiera de Ciudades y Estados Subnacionales de Iberoamérica, desarrolladas en 2015 en Buenos Aires, analizó el software de Administración Financiera de 7 países (Argentina, Brasil, Colombia, Chile, El Salvador, Perú y República Dominicana). En 5 de 7, el Sistema de Formulación Presupuestaria era parte del Sistema de Administración Financiera, en los restantes 2 era un Sistema separado. En 6 de 7 era un desarrollo *in-house* y en un único país (uno de los que tenía sistemas separados) se había tercerizado el sistema

de ejecución¹³. En la misma conferencia, Uña también señaló que un proyecto de definición, desarrollo e implementación de un Sistema de Información Financiera en las etapas de Formulación y Ejecución Presupuestaria, demanda aproximadamente cinco años [el subrayado es nuestro], período en que deben destinarse significativos recursos humanos y financieros. Por todo ello, afirmó, sólo puede concretarse ante una decisión política tomada al más alto nivel, por lo que su ubicación institucional es relevante y es una señal de su importancia, y acompañada por un elevado e incesante esfuerzo y compromiso de los equipos responsables de su ejecución. Uña dijo también que, en general, se opta por un desarrollo “a medida” en las etapas de formulación y ejecución; en cuanto a la tercera etapa del Ciclo Presupuestario se mantiene el desarrollo a medida para la Rendición de Cuentas y se implementa una Solución de Mercado para la reportabilidad e inteligencia de negocios (BI).

Posteriormente, Uña y otros agregarían que “algunos estudios -asi como informes de asistencia técnica preparados por el Departamento de Asuntos Fiscales del FMI- sugieren que el rendimiento de estos sistemas no ha sido uniforme, especialmente en países en desarrollo” (2019, pág. 1) y que “los gobiernos y donantes invariablemente han subestimado los desafíos institucionales para implementar proyectos de SIAF” (ídem anterior).

Para finalizar este punto, debe volverse sobre las dificultades en los procesos de implementación de ERPs en las entidades privadas, que por su naturaleza son mucho más flexibles que las públicas. Repasando algunos reportes realizados por una firma líder en Consultoría sobre ERPs¹⁴, en base a encuestas a gran cantidad de proveedores

13 En general, los sistemas (software) pueden desarrollarse: “in-house” o sea con personal propio, con consultorías o sea con consultores externos provistos por firma consultora en desarrollo de sistemas, tercerizados en una fábrica de software (Software Factory) o mediante la parametrización de una solución de mercado (con socios o *partners* en consultoría para la parametrización).

14 Panorama Consulting Solutions, firma de consultoría líder en implementación de sistemas ERP, originaria de los Estados Unidos con sedes en varias ciudades del mundo.

de software y sus socios de implementación y a las grandes empresas clientes de esos proveedores, se hará hincapié en los cambios en los procesos del negocio, la dificultad de esos cambios, las adecuaciones desarrolladas en el software, las interrupciones operativas en el momento de la puesta en marcha, el exceso en los tiempos previstos y la evaluación acerca del logro de la implementación¹⁵.

Así, respecto de los cambios en los procesos del negocio se puede observar que en un Informe sobre el año 2013, el 38% de las entidades cambiaron sus procesos para adecuarse al ERP, 29% adecuó el ERP para acomodarse a los procesos de la entidad, 21% hizo algunos cambios en sus procesos y 12% cambió sus procesos y luego seleccionó el ERP. De ese 21%, el 53% mejoró los procesos básicos o fundamentales, el 26% mejoró todos los procesos y el 21% no mejoró ningún proceso (2013). En cuanto a la dificultad de concretar los cambios en los procesos propios del negocio, según el Informe sobre el año 2014, el 14% de las empresas encuestadas (que implementaron ERPs en ese año) respondió que resultaron muy difíciles, el 49% difíciles, el 35% no tuvo opinión (la que puede ser una opinión), el 1% fáciles y el 1% muy fáciles (2014).

En cuanto a las adaptaciones o adecuaciones realizadas según el Informe sobre el año 2015, se relevó que no adecuó el 7% de los casos, hizo leves adaptaciones (entre el 1 y el 10%) el 18% de los casos, algunas adecuaciones (entre el 11 y el 25%) un 41% de los casos, muchas adaptaciones (entre el 26 y el 50%) un 22% de los casos, una adecuación extrema (más del 50%) el 7% de los casos y una completa modificación el 5% de los casos (2015).

Respecto de las interrupciones operativas al momento de la puesta en marcha del sistema, según el Informe sobre las implementaciones del año 2015, un 52% de las experiencias tuvieron interrupciones operativas en el momento de la puesta en marcha, de ellas, un 30% por una semana o menos, 15% por entre dos semanas y un mes, 20% por

15 No necesariamente reiteran los análisis año a año, por lo que se tomarán los más cercanos al 2015 (año anterior al del inicio de este proyecto) que contengan la información de interés para este texto.

entre uno y dos meses, 10% por entre dos y tres meses, 15% por entre tres y seis meses y 10% por seis meses o más (2015).

En lo referente a los tiempos previstos, según el Informe sobre el año 2015, un 75% de las implementaciones se excedieron en el plazo estimado, así, un 3% se implementó antes del plazo previsto, un 22% en el plazo previsto, un 44% se extendió en menos del 25% del plazo previsto, un 11% se extendió entre un 25 y un 50% del plazo previsto, un 6% entre un 51 y un 75% del plazo previsto y 14% en más del 75% del plazo previsto (2015).

Finalmente, en cuanto a la evaluación acerca del éxito de la implementación, en el Informe sobre el año 2015, se consideró que el resultado de la implementación fue exitoso en un 58% de los casos, fallido en un 21% e indefinido en un 21% de los casos (lo que puede considerarse una definición) (2015).

La Gestión Financiera Pública y los sistemas preexistentes en la PBA

Cuando tratan la Gestión Financiera Pública (GFP de ahora en más), Pimenta y Uña sostienen que “el concepto de GFP adopta una definición de tipo ‘paraguas’ que cubre un conjunto de elementos administrativos, herramientas y sistemas de gestión destinados a producir información, procesos y reglas que contribuyen a brindar soporte a las decisiones de política fiscal, a la vez que proveen instrumentos para la implementación de esas decisiones” (2015, pág. 301). En este contexto, un SIAF (Sistema Integrado de Administración Financiera) es un sistema complejo que reúne diversos subsistemas con sus diversas características y procesos, pero que forman parte de un todo integrado, que aplica ciertas reglas de negocio basadas en un marco conceptual y normativo, que contiene, entre otras, normas contables de registro presupuestario y financiero o de contabilidad general gubernamental y que proporciona diferentes informaciones a usuarios cuyos intereses han sido predefinidos.

Sin embargo, las definiciones sobre el alcance y el diseño de los SIAF han variado con el paso del tiempo y el desarrollo tanto de la GFP como de las Tecnologías de la Información, de forma tal que hoy se presentan dos modalidades principales. Hay SIAFs que incluyen los diferentes componentes de la GFP (al estilo de los ERPs) y hay otros que sólo tienen los componentes centrales (es decir, los correspondientes a los 4 sistemas básicos de la Administración Financiera) e interoperan con otros sistemas componentes de la GFP (Contrataciones tanto de bienes y servicios como de obras públicas, Liquidación de Haberes, Gestión de la Deuda Pública, Gestión Documental, entre otros, e incluso Formulación Presupuestaria y Banco de Proyectos de Inversión). Por supuesto, también hay modalidades intermedias con diferentes combinaciones respecto de los subsistemas que contienen.

De cualquier forma, se coincide en general, que un SIAF debe proveer herramientas para la gestión de las políticas públicas y la asignación de recursos, la ejecución del presupuesto, la liquidez, disciplina y solvencia fiscal, el cumplimiento, transparencia y rendición de cuentas, el logro de los objetivos políticos, fiscales y macroeconómicos, la gobernanza, aportar información para la toma de decisiones macro y micro fiscales y coadyuvar a una administración pública eficaz y eficiente y que permita el procesamiento inteligente de datos; en definitiva, dar soporte a la GFP en un marco de estándares aceptados.

Finalmente, un Sistema de Información se diseña siempre para prestar servicio a (o ejercer control sobre) otro sistema. Obviamente, cuando este sistema de información ha sido implementado, su parte operativa queda normalmente asociada con el sistema-objeto, con las consiguientes tensiones entre las tecnologías sustantivas y operativas. Por eso confundimos Sistema Informático con Sistema de Administración. Es decir, no hay que confundir la tarea infológica de definir la información necesaria para los usuarios y la tarea datalógica de representar esta información con datos y su procesamiento en una forma que haga un uso eficiente de la tecnología.

Dicho todo esto, es necesario recordar algunas de las limitaciones de los aplicativos en uso hasta entonces:

- No conformaban un sistema integrado que comprendiera a los diferentes subsistemas de Administración Financiera. Además de que toda comunicación era en papel.
- No contaban con un Banco de Proyectos de Inversión integrado a la formulación presupuestaria.
- No permitía la Formulación Presupuestaria de Jurisdicciones y Entidades en forma integrada, todo se tramitaba en papel, las Jurisdicciones y Entidades formulaban sus presupuestos preliminares en planillas de cálculo.
- Las cuotas de ejecución y las modificaciones presupuestarias eran cargadas en la Contaduría General.
- Todas estas acciones presupuestarias tramitaban en papel y la Contaduría General las cargaba en el sistema de registro de la ejecución.
- Además, no aplicaba la distribución de las cuotas otorgadas al interior de las Jurisdicciones y Entidades¹⁶.
- No permitían el Registro de la Producción Física en el sistema financiero.
- No incluían el Programa Anual de Contrataciones de Bienes y Servicios de Jurisdicciones y Entidades, que no se formulaba.
- No permitían Compras Electrónicas ni modalidades del tipo Convenio Marco.
- No tenía asociado el Catálogo de Bienes y Servicios del Subsistema de Contrataciones a las Cuentas Presupuestarias por Objeto del Gasto y a las Cuentas de Inventario de Bienes.
- No contaba con un Registro integrado de Penalidades a Proveedores y Contratistas.
- Se registraba el Devengado en forma inoportuna, al Liquidarse y Ordenarse el Pago.

¹⁶ Si bien el SIGAF lo permite, en la actualidad sólo se distingue la cuota otorgada para las ex “cuentas especiales”.

- No aplicaba el principio de registro único, sino que, siendo un sistema de Contabilidad por Ramas, demandaba más de un registro por transacción.
- No era un sistema integrado de registro transaccional, sino que requerían asientos de resumen. Por ejemplo, el pagado presupuestario requería de dos registros.
- Se requería imputar las transacciones al Inciso 4 Bienes de Uso para que impacten en la Cuenta Capital del Clasificador Económico, es decir no registraba como gasto de capital los gastos corrientes asociados a Proyectos u Obras.
- Registraban Bienes en forma manual, no automática con el devengado presupuestario y financiero.
- Se registraban Bienes en conjunto (llamados dotaciones) y no individualmente.
- No integraban el Crédito Público, no había vinculación con el stock de deuda y no se conciliaban las diferencias del momento de registro.
- No contaban con un Registro de Avales, Fianzas y Garantías.
- Cada Jurisdicción y Entidad tenía su propia codificación de retenciones sobre Haberes y Jubilaciones.
- No integraba el Sistema de Tesorería, era un sistema informático separado, vinculado pero no integrado.
- No distinguía el Resultado Presupuestario del Resultado de la Contabilidad de propósito general.
- No tenían incorporado al Instituto de Lotería y Casinos al sistema¹⁷.
- No se contaba con un Registro de Cargos y Descargos de Valores Fiscales.

En definitiva, debe destacarse una vez más, la extrema complejidad de modificar y modernizar un sistema de Administración de los Recursos en una Administración Pública del tamaño de la bonaerense,

¹⁷ Más allá de que se considera que el Instituto de Lotería y Casinos debería tratarse como una empresa y no como un Organismo Descentralizado, por lo que sus recursos deberían ser considerados “Ingresos de Operación” y no “Ingresos no Tributarios”.

que se expresa en sus magnitudes y en la complejidad de las acciones. La implementación del SIGAF-PBA -y del PBAC- no solo resultó en un cambio de software sino en todo un cambio del sistema de gestión, administrativo y contable, un cambio de modelo que acogiera las modificaciones introducidas por la teoría de Administración Financiera y que se hicieran fácticas en el ámbito nacional con la sanción de la Ley 24156. Estas teorías fueron en parte incluidas en la Ley 13767, en contradicción con otras referenciadas en el modelo anterior y también incluidas en la Ley 13767. Sin embargo, a pesar de la sanción de la ley provincial en 2007, es recién con este cambio de software que se avanza plenamente en su satisfacción.

La interpretación de la Ley 13767 a la luz de la Teoría de Administración Financiera Gubernamental

A lo largo de toda la Ley se observan dos modelos en conflicto; de todos los Títulos de la Ley, los dos donde con mayor nitidez se observa esta controversia, son los del Subsistema de Contabilidad Gubernamental y del Sistema de Control. En el caso particular que nos ocupa, la Contaduría General ha resuelto esas controversias en la implementación del SIGAF. Esto lo ha hecho en su carácter de “Órgano Rector del Subsistema de Contabilidad Gubernamental, y como tal, responsable de reglamentar, poner en funcionamiento y mantener dicho subsistema en todo el ámbito del Sector Público Provincial” (artículo 87 de la Ley).

En cuanto a los aspectos normativos, si bien no se ha emitido un Marco Conceptual¹⁸ ni normas de reconocimiento, medición y exposición para la Contabilidad de propósito general, se definen regularmente algunas cuestiones generales en la presentación e introducción de los diferentes Tomos que componen la Cuenta General. De la misma forma, se considera que las empresas y la administración pública obedecen a diferentes modelos contables y se rigen por diferentes

¹⁸ Escapa a este trabajo, pero en el caso de una Contaduría General, se entiende que debería determinar políticas contables expresas y no un Marco Conceptual.

normas contables¹⁹, por lo que, en consonancia con la Contabilidad Económica, no son consolidables y sus patrimonios deben ser integrados.

La Ley menciona el concepto de “residuo pasivo” de los gastos, propio del anterior modelo de competencia, siendo que la Ley en general opta por el modelo de modificación patrimonial (un modelo económico en contraposición con el anterior modelo jurídico). La Contaduría General se inclinó por el registro del Devengado, dejando de lado el concepto de “residuo pasivo”. En cuanto a los recursos, se decidió considerar que los Recursos se ejecutan por su percepción y se adjudican al ejercicio en que este hecho se produce.

La Ley fija como un objetivo el de “desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero de la Provincia”, también dice que el subsistema contable debe permitir “recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio del Estado Provincial”, debe permitir “integrar las informaciones presupuestarias, del Tesoro y patrimoniales de los organismos entre sí”, debe “exponer la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de las entidades públicas” y debe “estar basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables en el sector público”, es obvio que la Ley se dirigía a una Reforma de Administración Financiera que, entre otras cuestiones, en todas las experiencias reconocidas ha sido caracterizada por la incorporación a la Administración Pública de la Contabilidad de propósito general.

En este sentido, se entiende que no puede haber registro contable primario con sistema integrado y, al mismo tiempo, Contabilidad por Ramas, que, por definición, no es integral ni cumple con el precepto de registro único (característica esencial de un sistema integrado). Como la Ley alude tanto a que el sistema integra las informaciones

19 En otras palabras, las entidades organizadas bajo la forma de Empresa deben regularse para su Contabilidad General por las Normas Contables aprobadas por la profesión contable como Resoluciones Técnicas.

presupuestarias, del Tesoro y patrimoniales, la Contaduría General optó por un Sistema Integrado (con Contabilidad Transaccional y Registro Primario y Único, dejando de lado los “asientos resumen” y la “Contabilidad por Ramas”) pero obteniendo los diferentes reportes que la Contabilidad por Ramas requería.

En relación a la Deuda Pública, la Contaduría General consideró que las autorizaciones de emisión, propias en forma exclusiva de los Instrumentos de la Deuda Pública, no constituyen hechos que impliquen ejecución presupuestaria, por lo que pueden informarse en Notas pero no constituyen registros de devengo, para lo que hay que esperar a la colocación. Por otra parte, no se considera Deuda Pública a la llamada Deuda Flotante o del Tesoro ni a los adelantos del Fondo Unificado de Cuentas Oficiales.

En referencia a los Estados Contables a presentar y sus resultados, si bien el artículo 100 de la Ley solo menciona una “cuenta de resultados”, el artículo 90 del Decreto Reglamentario enumera los Estados Contables básicos de una Contabilidad de propósito general. Como toda la literatura y normativa nacional e internacional en la materia coincide en la incorporación de Estados Contables de propósito general, eso se hizo. Ahora bien, la coexistencia de una Contabilidad Financiera o de propósito general y una Contabilidad del Presupuesto, afirma la existencia de más de un resultado.

En cuanto al comportamiento de la ejecución del Presupuesto en términos de economía, eficiencia y eficacia, la diferencia fundamental estriba en el registro de las metas físicas de producción de cada programa y cada servicio público, lo que demanda una contabilidad multidimensional; por otra parte, la eficiencia remite a los costos, y como el costo es un concepto patrimonial, se refuerza la necesidad de una Contabilidad de propósito general. Respecto de la economía, se reconoce la tensión existente entre el criterio de economía y el de conveniencia en las modernas legislaciones sobre contrataciones.

También hay que decir que, si bien las leyes de Presupuesto de la Provincia de Buenos Aires aprueban como presupuestos de Organismos

mos No Consolidados los correspondientes al Instituto de Obra Médico Asistencial (IOMA), el Instituto Provincial de Lotería y Casinos (IPLyC), la Caja de Jubilaciones, Subsidios y Pensiones del Personal del Banco de la Provincia de Buenos Aires (Caja BaPro) y el Banco de la Provincia de Buenos Aires (BaPro), los tres primeros son considerados por el Clasificador Presupuestario Institucional como entidades de la Administración Provincial y ejecutan sus presupuestos en el SIGAF-PBA, el Banco de la Provincia es considerado una entidad empresarial financiera con una contabilidad de explotación ajena al SIGAF-PBA.

En cuanto al alcance²⁰ definido en la Ley, este es en general contradictorio; además, la Ley no define ni enumera las Jurisdicciones. El antecedente de la Ley Nacional considera Jurisdicciones a los otros poderes. Sin embargo, se ha asumido la distinción que hace Gordillo (2013) entre entidades administrativas y empresariales, y luego la división de las primeras en entidades de propósito general y entidades de propósito específico. En consideración de ello, se entiende que los otros poderes tienen fines específicos, al contrario del Poder Ejecutivo que tiene fines generales desarrollados específicamente por diferentes Jurisdicciones. En consecuencia, se ha optado por tratar a los otros poderes como entidades separadas (entes contables separados), integrantes de la Administración Central del Gobierno Provincial y se ha definido la Contabilidad en el sistema SIGAF-PBA de esa forma, lo que implica una diferente consolidación.

Finalmente, el sistema a implementar debía ser integrado, lo que implica las inter-relaciones de los diferentes subsistemas componentes, cumpliendo con el principio de “centralización normativa y descentralización operativa” y la aplicación del registro único, por el que se registran las operaciones una sola vez y se obtienen todas las salidas de información requeridas. Este sistema integrado debía comprender desde la formulación del Presupuesto del Gobierno de la Provincia de Buenos Aires, su presentación, programación, ejecución, registro y control.

20 Para una consideración más detallada del alcance, ver los Capítulos de Control Interno y de Contabilidad.

La implementación del SIGAF

Ya se ha dicho que, en las circunstancias de entonces, se optó por la implementación del sistema SIGAF.

El SIGAF (Sistema de Gestión y Administración Financiera)²¹, en su versión original, contempla el registro del devengado (tanto en la Contabilidad del presupuesto como en la de propósito general) en el momento real en que se produce (y no al generarse la Orden de Pago)²², a la vez que actualiza los inventarios (en los casos que corresponda) y permite la remediación y depreciación de Bienes de Uso y el consumo de Bienes de Consumo, determina Centros de Costos y les asigna cargos directos (en los casos en que el gasto coincide con el costo). Su aplicación, como la de cualquier SIAF (Sistema Integrado de Administración Financiera), lleva habitualmente a redefinir conceptos y prácticas. Dos características distintivas y, al mismo tiempo, dos componentes complejos, son el Registro Transaccional Integrado en la Contabilidad Financiera (en Base Devengado real) y la Cuenta Única del Tesoro. El primero permite generar Estados Financieros en forma directa y la segunda la utilización óptima de los recursos de caja²³.

La integración se concreta mediante lo que se conoce como “matrices de conversión” que identifica en diferentes comprobantes (en realidad, formularios) las distintas cuentas analíticas del presupuesto y convierte esos movimientos y registros en registros en la Contabilidad Financiera (además de generar las clasificaciones presupuestarias secundarias o derivadas). Para lograr la integración automática de las operaciones presupuestarias, del tesoro y patrimoniales, los principios, las normas, las metodologías de diseño de formularios y proce-

21 El sistema proveniente de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y desarrollado en base al anterior SLU Sistema Local Unificado del Gobierno Nacional.

22 Registrar el devengado con la Orden de Pago resulta en una demora en el reconocimiento de Pasivos y una consiguiente alteración del Resultado (fiscal, presupuestario y contable).

23 La que había sido puesta en práctica en la Tesorería General varios años antes, pero como sistema propio, no de forma integrada.

dimientos de registro, planes y clasificadores, deben formar parte de un único sistema y consolidarse bajo el principio del registro único de las transacciones. Se está entonces frente a un gran macrosistema que debe armonizar los diferentes clasificadores o planes de cuentas de los distintos subsegmentos de la Contabilidad Gubernamental, no sólo los Clasificadores Presupuestarios y el Plan de Cuentas de la Contabilidad Financiera o de propósito general sino también otros sistemas de cuentas²⁴, porque al armonizar todos esos clasificadores, integra los diferentes sistemas y subsistemas que hacen a la gestión pública y que responden a diferentes objetos y modelos, todo lo cual, demanda consistencia contable en las normas que los regulan (Gutiérrez, 1991). Así, clasificadores y planes que representen flujos y stocks financieros y físicos, presupuestos de caja, ítems de contrataciones, cuentas de inventario, elementos del costo y otros clasificadores requeridos pueden dialogar entre sí y ofrecer los reportes que sean necesarios para la mejor administración y control de la Hacienda Pública y para brindar información a los sistemas de cuentas económicas y de las finanzas públicas²⁵.

En estas ideas, la Ley 14815 de Emergencia Administrativa y Tecnológica además de la modificación ya mencionada de la Ley 13981 del Subsistema de Contrataciones del Estado, modificó la Ley 13767 de Administración Financiera, otorgándole facultades exclusivas al Tesorero General para la autorización de apertura de cuentas bancarias²⁶. En ese momento no se propusieron modificaciones al sistema

24 Como los Costos, u otros vinculados a fines particulares de la Tesorería en la aplicación del sistema de Cuenta Única del Tesoro (las Cuentas Escriturales) o en la conversión y agrupamiento de conceptos para la Programación Financiera y los Presupuestos de Caja. Respecto de los Costos, corresponde aquí aclarar que la Contabilidad de Costos de la Administración Pública no es su Contabilidad de Gestión (como sí lo es en la administración de entidades privadas), este adjetivo le corresponde, en la Administración Pública, a la Contabilidad del Presupuesto, ver Chan (2008).

25 García Casella (2001) demostró, hace mucho tiempo ya, las relaciones de complementariedad entre la Economía y la Contabilidad, a la vez que incluyó a la Contabilidad Económica (Cuentas Nacionales, Estadísticas de las Finanzas Públicas y otros) como un segmento contable.

26 Modificación propuesta desde la propia Contaduría General.

contable establecido por la Ley 13767 ya que si bien se consideraba como plazo máximo para la implementación el 1 de enero de 2018, no se tenía certeza de poder cumplirlo. Además, se trabajaba simultáneamente en la implementación del portal de contrataciones (PBAC) que tuvo principio de ejecución en 2017²⁷.

En ese contexto se firmó un Convenio Marco de Colaboración entre el Gobierno de la Provincia de Buenos Aires y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aprobado por el Decreto N° 780/16; en dicho marco, las partes suscribieron el Convenio Específico de Cooperación Técnica, aprobado por el Decreto 1.599/16. Finalmente, a través de este Convenio Específico, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires otorgó a la Provincia de Buenos Aires en forma gratuita, intransferible y a perpetuidad el permiso de uso de los sistemas informáticos y desarrollo de software denominados SIGAF (Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera) y BAC (Sistema Buenos Aires Compras), para que sean implementados en el Gobierno de la Provincia de Buenos Aires, asumiendo la Contaduría General la administración de los servidores físicos y virtuales vinculados a los mismos.

Todo esto permitió la implementación de los sistemas SIGAF-PBA (Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera de la Provincia de Buenos Aires) y PBAC (Sistema Provincia de Buenos Aires Compras), ambos a cargo de la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires en ese momento. A su vez, estos antecedentes son compartidos en parte con la implementación del Sistema GDEBA (Sistema de Gestión de Documentación Electrónica de la Provincia de Buenos Aires), otro hito que se suma a los dos anteriores en la modernización de la Administración Pública bonaerense. La relación entre los tres sistemas (SIGAF-PBA, y PBAC están integrados entre sí y conectados con GDEBA), favorece la fiabilidad de la información

27 En ese momento se decidió mantener los subsistemas de Catálogo y de Registro de Proveedores porque se consideró que eran satisfactorios para los objetivos generales de implementación de los nuevos sistemas.

que brindan y su control; con el mismo objeto, también se vincularon el Registro de Proveedores y el Catálogo²⁸.

Los dos aplicativos implementados por la Contaduría General (SIGAF-PBA y PBAC) requirieron adecuaciones y desarrollos complementarios, aunque no sin una mirada crítica sobre las prácticas habituales de la administración pública bonaerense, sus procesos y productos (estados, cuadros, anexos, reportes, etc.). En esa misma época el gobierno nacional ofrecía a las provincias su propio SIAF, el sistema SIDIF (Sistema Integrado de Información Financiera), pero sin adecuaciones (las provincias tenían que modificar toda su normativa para asimilarla a la nacional) y con guarda de las bases de datos provinciales en la infraestructura nacional, mediante el pago de una mensualidad.

Se decidió comenzar el proceso de implementación (con sus adecuaciones y desarrollos respectivos) por el subsistema de presupuesto (formulación, programación y modificación). Con la asistencia de la ASAP se definió una propuesta de nuevos Clasificadores Presupuestarios y se definieron nuevas estructuras programáticas en algunas jurisdicciones y entidades seleccionadas. Las tareas de implementación del Subsistema de Presupuesto se iniciaron en el segundo trimestre de 2016 y culminaron en el tercer trimestre de 2017, con la presentación del Presupuesto 2018 formulado en SIGAF-PBA²⁹, lo que incluyó la carga de los Proyectos de Obras Públicas en el Banco de Proyectos de Inversión para su inclusión en el proyecto de Presupuesto, en la versión web revisada y modificada en la Provincia³⁰. Así se pasó del papel a lo digital y de la operación centralizada a la descentralización ope-

28 Esto permite identificar los bienes o servicios a adquirir con los proveedores del ramo comercial, además de la tarea fundamental de asociar cada ítem del Catálogo con la cuenta específica del Clasificador por Objeto del Gasto (lo que dota de mayor fiabilidad a los registros presupuestario y contable y favorece el control de crédito y cuota) y al clasificador de inventarios (para el alta automática de bienes).

29 Sin embargo, año a año, la Ley de Presupuesto establece la suspensión de aquellas disposiciones contenidas en el Título II de la Ley N° 13767 y modificatorias que requieran el desarrollo de herramientas informáticas de gestión presupuestaria.

30 En ese momento todavía no había sido probada y puesta en producción en CABA.

rativa. Al mismo tiempo se completaron las modificaciones, también solicitadas por el órgano rector del subsistema de presupuesto, respecto de la Programación Presupuestaria y se habilitó, en forma centralizada, la carga de Modificaciones Presupuestarias, que posteriormente se cargarían en forma descentralizadas. De esta forma, las Jurisdicciones y Entidades pueden formular su presupuesto preliminar, proponer sus cuotas de ejecución³¹ y sus modificaciones presupuestarias de forma descentralizada en el SIGAF para su aprobación por el Órgano Rector de Presupuesto y su conformación por la Contaduría General, pero en su rol de órgano de control previo. Un complemento de las prácticas de control y gestión preventiva, es el Plan Anual de Contrataciones, puesto en producción a partir del 2017.

Las adecuaciones referidas al proceso presupuestario (formulación, programación y modificación) llevaron el triple del tiempo originalmente previsto (se había estimado que en seis meses se podría formular el presupuesto, o sea, el correspondiente al ejercicio 2017), demorando las tareas vinculadas a la ejecución, con lo que se llegó al inicio del ejercicio 2018 con una demora estimada en tres meses, lo que, a su vez, demoró en ese tiempo la estabilización del sistema (prevista originalmente en seis meses y que llevó nueve), que se logró en setiembre del 2018, con la disminución sustancial de las incidencias reportadas.

En lo referido a la Deuda Pública, en 2016 se iniciaron las tareas de relevamiento, luego se desarrollaron las funcionalidades de la gestión de los Servicios de la Deuda, en colaboración con la Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público, también en una versión web revisada y modificada en la Provincia que en ese momento todavía no había sido aprobada y puesta en producción en CABA. Esto permitió cargar el stock de las deudas por Instrumentos de la Deuda Pública y, al menos para estos Instrumentos, integrar toda la gestión para comienzos del año 2018, a tal punto que la primera Orden de Pago del

31 Las Jurisdicciones y Entidades incluso podrían distribuir a su interior las cuotas otorgadas, aunque en la actualidad sólo se distingue la cuota otorgada para las ex “cuentas especiales”.

SIGAF-PBA (la 1/2018) fue por un pago de Deuda Pública, quedando pendiente en ese momento terminar el desarrollo de la funcionalidad referida a empréstitos, especialmente cuando hay desembolsos parciales, la reportabilidad y las simulaciones como herramienta de gestión.

Continuando este proceso, un año después de rendido el primer ejercicio ejecutado por el SIGAF, se definió y comenzó a publicar en la Cuenta General un cuadro de compatibilización entre los registros de la Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público y los del Sistema Contable, originados en que el primero se guía desde la perspectiva del prestamista (puesta a disposición de los fondos y percepción de la amortización) y el segundo desde la perspectiva de la Administración (ingreso de los fondos y devengado o pago), con las lógicas diferencias que se presentan por las transacciones (toma y cancelación) realizadas sobre el cierre del ejercicio, en donde esas diferencias de unos pocos días pueden significar una diferencia respecto del momento (ejercicio) en que se reconoce dicha operación.

Finalmente, se desarrolló en la Contaduría General un registro de avaluos, fianzas y garantías, cumpliendo con una demanda del Tribunal de Cuentas largamente postergada; además se incorporaron algunos tableros de control en función de los datos disponibles.

En el tercer trimestre del año 2017, con nueve meses de demora respecto del plan original³², comienzan a desarrollarse las adecuaciones referidas a la ejecución del Presupuesto. Ya se ha dicho que la universalidad y unicidad del Presupuesto desaconsejaban dividir la implementación tanto por Jurisdicción o Entidad como por procedimiento (o Módulo del Sistema), por lo que se estaba ante la necesidad de una implementación simultánea de los diferentes procesos (o Módulos) de ejecución del Presupuesto en toda la Administración Pública bonaerense a inicios del ejercicio 2018. Postergar un año la implementación era inadmisibles, la implementación de los nuevos

32 Hay quienes desaconsejan empezar estos cambios por la integración de la formulación presupuestaria, que fue la adecuación informática que se extendió más de lo previsto.

sistemas era un objetivo principal de la administración de entonces, y la implementación terminaba con la rendición mediante la Cuenta General, por lo que durante su primer año en producción (el 2018) el sistema reportó gran cantidad de incidencias, a la vez que hubo muchas solicitudes de adecuaciones y modificaciones, que fueron resolviéndose sobre la marcha y hasta el período de cierre del ejercicio, con las dificultades que ello implica³³.

En lo referido a la ejecución del gasto, con el inicio del ejercicio 2018 se pusieron en producción los Módulos de Gastos Generales, de Transferencias y de Compras (este último para ser utilizado como complemento del PBAC hasta que desarrollara todos los procedimientos de adquisición), todos ellos registran el devengo en el momento en que se produce y antes de la liquidación y ordenamiento de pago³⁴; en esta tarea, no se reemplazó ningún formulario porque no se registraba correctamente el devengado. El Módulo de Compras tuvo que ser adecuado para procesar Facturas conformadas y el registro del Compromiso de compras adjudicadas en ejercicios anteriores, en el segundo trimestre del 2018 se incorporó la revisión de precios. En febrero del 2018 se sumó el Módulo de Contrataciones personales. También a principios del 2018 se puso en producción el Módulo de Obras Públicas, que abarca tanto el proceso de selección y adjudicación como la ejecución (anticipos y certificados), y que permite el conocimiento de las Obras comprometidas; este último no fue implementado en todas las Jurisdicciones y Entidades debido a problemas en la obtención de datos a migrar y a la superposición con desarrollos departamentales, situación que se mantiene en la actualidad.

Algo a destacar es el cumplimiento del principio de registro único, es decir, se registran las transacciones una única vez en el sistema y se

33 Ciertamente, por falta de tiempo, no fueron suficientes los testeos o pruebas previos de las funcionalidades y del desempeño.

34 Se considera como representativos del “momento oportuno”, entre otros, el Parte de Recepción Definitiva, la Conformidad de Servicios, el Certificado Provisorio de Avance de Obras y algunos formularios ad-hoc como el Devengado de Gastos Generales y el de Gastos de Transferencia.

obtienen todos los reportes requeridos, tanto en los diferentes Clasificadores Presupuestarios como en la Contabilidad de propósito general o en el Inventario, pues, en definitiva, solo un sistema que cumpla con estas condiciones puede ser definido realmente como “integrado”. Así, en términos presupuestarios, por ejemplo, el sistema calcula automáticamente las imputaciones al Clasificador Económico, no necesitándose la imputación al Inciso 4 Bienes de Uso del Clasificador por Objeto del Gasto para que la transacción impacte en la Cuenta Capital del Clasificador Económico, es decir, permite registrar como gasto de capital los gastos corrientes asociados a Proyectos u Obras. El impacto automático en la Contabilidad de propósito general mediante las matrices de conversión y el alta automática e individual de bienes en el inventario, son pruebas de integración.

También debe mencionarse el nuevo desarrollo hecho en la Provincia de Buenos Aires para permitir la habilitación de Objetos del Gasto específico en cada Módulo de ejecución presupuestaria, lo que facilita nuevas formas de control.

Por otra parte, dadas las particularidades de las compras hospitalarias (que incluso utilizan un catálogo diferenciado del general para toda la Provincia de Buenos Aires) y de las contrataciones de prestaciones médicas, a principios del 2018 se habilitó una modalidad específica dentro del Módulo de Compras y luego un nuevo Módulo de Gastos de Salud (utilizado por el área de Hospitales del Ministerio de Salud y por el IOMA) que se destaca por su carga breve y simultaneidad de etapas y que sigue en funcionamiento, al igual que el catálogo específico. Las compras del sistema SAMO (el Sistema de Atención Médica Organizada que permite la ejecución de gastos financiados con gastos recuperados por las prestaciones médicas) se regularizan mediante el comprobante 57 que permite la regularización de gastos por etapas³⁵.

35 Desarrollado en CABA en 2008 y como iniciativa de uno de los firmantes de este trabajo para el registro presupuestario de la Legislatura porteña.

También al inicio del ejercicio se implementó la liquidación y emisión de Órdenes de Pago, las que al igual que el proceso específico de pago, implica dos importantes funciones diferenciadas de lo que el SIGAF traía consigo. En primer lugar, en CABA, la Contaduría General emite todas las Órdenes de Pago y, por lo tanto, no requiere intervención previa de una Delegación de la Contaduría, es decir, no hay Órdenes de Pago emitidas por los propios servicios administrativos de las Jurisdicciones y Entidades (intervenidas en las Delegaciones de la Contaduría General). En segundo lugar, en CABA la Tesorería General efectúa todos los pagos, no hay pagos realizados por las Tesorerías Centrales³⁶ y desde sus propias cuentas bancarias. Estas dos importantes diferencias fueron quizás las que más demoras y problemas generaron, en el contexto de escasez de tiempo ya señalado unos renglones arriba. Para la regularización de los pagos de pasivos del sistema anterior se puso en producción el Comprobante 45.

Otro hito fundamental, y no libre de gran esfuerzo de programación, fue la liquidación y emisión de Órdenes de Pago de sueldos, cargas sociales y otras retenciones sobre sueldos mediante el Módulo de Registro Presupuestario y Emisión de Órdenes de Pago de Sueldos, Haberes Previsionales y sus respectivas Cargas Sociales, puesto en producción en enero del 2018. Hasta entonces, cada Jurisdicción y Entidad tenía sus propios códigos de retención, de tal forma que una misma retención (y un mismo beneficiario de pago) tenía tantos códigos como Jurisdicciones y Entidades (incluso con más de un código en alguna Jurisdicción o Entidad). Desde el segundo trimestre del 2017 se comenzó a recopilar los diferentes códigos, con cierta reticencia al principio de parte de algunas Jurisdicciones y Entidades (que atribuíamos a la ya señalada falta de confianza en el logro de la implementación) y a desarrollar una tabla general de conversión de los diferentes códigos a un único código por retención y beneficiario de pago. Por otra parte, mientras algunas Jurisdicciones y Entidades cargaban

36 No existían otras Tesorerías, además de la General, como entidades (en sentido informático) del sistema.

sus liquidaciones a través de la transferencia de un archivo (cuya estructura de datos hubo que adecuar y homologar), otras hacían una carga manual (las que fueron pasando a la modalidad “transferencia de datos”). Este proceso se completó durante el año 2018 para el caso de beneficiarios del depósito de retenciones dentro del mismo Sector Público Provincial (IPS, IOMA, Caja de Policía y Provincia Seguros), evitando las transferencias de fondos y compensando los movimientos en la Cuenta Única del Tesoro.

En este módulo, al igual que en todos aquellos casos en que se solicitaran fondos para las Tesorerías Jurisdiccionales y de Entidades se incorporó la obligatoriedad de generar una Orden de Pago extra-presupuestaria (C42). De igual forma se implementaron las entregas de “Fondos a Rendir” en sus diferentes formas, tales como “Fondos Permanentes”, “Cajas Chicas”, “Viáticos”, “giros a delegaciones del interior provincial” o “COPRES” (sistema para la carga de combustibles y lubricantes). En este último caso se modificó la práctica habitual de considerar gasto la entrega del fondo antes de su rendición³⁷.

En lo referido al Módulo de Beneficiario de Pagos (para el que hubo muchas demoras dada la precariedad de los datos previos obrantes en la Contaduría General), se operó en forma centralizada y mediante scripts de actualización hasta fines del 2018. A partir de entonces, se desarrolló una funcionalidad que permitió que las Jurisdicciones y Entidades ingresaran el nuevo Beneficiario de Pago, con la intervención de la Tesorería General para la validación de los datos tributarios.

El Sistema de Tesorería ya contaba con un sistema de Cuenta Única puesto en producción unos años antes, por lo que resultaba poco afable reiterar las tareas de migración. A comienzos del ejercicio 2018 se pusieron en producción los pagos y sus retenciones tributarias, cesiones y embargos. Luego se incorporaron las opciones de pago totalmente retenido (para gastos intra sector Administración Pública) y los registros en Cuentas Escriturales. A fines de 2018 se implementó

³⁷ Situación esta última que se mantiene para los giros a Consejos Escolares.

en la Tesorería General la conciliación bancaria por el sistema, que se utilizó en todo el período de cierre.

Ya se comentó el problema de las Tesorerías de las Jurisdicciones y Entidades que no existían como entidad en el software original, por lo que implicaron nuevos desarrollos para su creación en el sistema, la creación de algunas Tesorerías con generación de planillas de pago dirigidas a la Tesorería General para el pago desde la Cuenta Única del Tesoro o por cuenta propia según el tipo de gasto y/o monto involucrado y otras Tesorerías con todos sus pagos realizados por cuenta propia. También se desarrollaron entre otros, en este primer año, el pago con cheque diferido y el visado y recalcule de retenciones y tope de pagos.

Una cuestión a destacar es que en el proceso de análisis e implementación se presentó una necesidad de una gran cantidad de las llamadas Cuentas AXT (Auxiliares de Tesorería), necesarias para registrar operaciones o movimientos no presupuestarios (aunque, a veces, consecuencia de transacciones presupuestarias), como ingresos de fondos, retenciones aplicadas, devengos y pagos no presupuestarios. Ante ello, se ideó en ese momento la creación de una tipología de las Cuentas AXT, componiendo diversos grupos con características comunes en cada uno de ellos, lo que favoreció entender el comportamiento de cada cuenta al entender el comportamiento de los tipos de AXT. Se generó una clasificación inicial con las características de cada grupo, que se utilizó en la implementación del SIGAF. Posteriormente, en 2021, esto fue reelaborado, ampliado y publicado para conocimiento general.

La percepción de recursos no tributarios se registró en forma manual hasta fines del año 2018 en que se automatizó, para lo cual se abrieron nuevas Cuentas Bancarias Recaudadoras, a efectos de automatizar el registro de los Recursos, ya que hasta entonces unas pocas cuentas recaudadores recibían todos los recursos y había que esperar al análisis de los extractos bancarios para imputar los recursos percibidos. En cuanto a los recursos tributarios, si bien tenían Cuentas

Bancarias Recaudadoras específicas, debían convalidarse y cargarse en el sistema de la Contaduría General los archivos planos enviados por la Tesorería General, ya que cada organismo tenía su propio sistema y no estaban vinculados.

Desde inicios del 2018 están implementadas las funcionalidades correspondientes a Muebles, Equipo de Transporte, Semovientes e Intangibles (estos dos últimos desarrollados en la Contaduría General de la PBA), dentro del Módulo de Bienes. Para ello, desde principios del 2017 se revisaron y se definieron nuevas estructuras patrimoniales (las áreas en que se divide el inventario dentro de las Jurisdicciones y Entidades), lo que se trató en reuniones con cada Jurisdicción y Entidad, y se recodificaron las cuentas de inventario en donde se imputan los bienes. Terminado esto, y después del cierre del ejercicio 2017, se migraron los inventarios de Bienes de toda la Administración Pública provincial al SIGAF-PBA, tarea terminada para el tercer trimestre del 2018. Además, se incorporaron al Catálogo de Compras las asociaciones automáticas (y, por ende, obligatorias) de las cuentas presupuestarias (por Objeto del Gasto) y de las cuentas de inventario y se asociaron las Unidades Ejecutoras de Programas a las nuevas estructuras patrimoniales. Esto último permitió el registro automático e individual de las altas de inventario en los tipos de bienes con sus funcionalidades implementadas para las adquisiciones con Parte de Recepción Definitiva (PBAC y Módulo de Compras), es decir, en los casos de adquisiciones de bienes por el Régimen General de Contrataciones y con fondos de origen presupuestario, las altas son simultáneas con el devengado presupuestario y financiero. Luego se ampliarían estas funcionalidades, como se verá más adelante. A fines de 2018 se definieron las modalidades de ajuste para adquisiciones por leasing, compras en moneda extranjera y reemplazo de vehículos con destrucción total y cobertura aseguradora.

Estabilizado el sistema en términos de la gestión y el registro presupuestario y de algunos stocks (bancos e inventarios)³⁸, en la segunda mitad del 2018 comenzó la implementación del registro en la Contabilidad general a partir de las operaciones efectuadas y registradas presupuestariamente por las Jurisdicciones y Entidades, en su carácter de unidades de registro primario, y de otras operaciones no presupuestarias. Para el tercer trimestre del 2018 ya se había definido la estructura del Plan de Cuentas de la Contabilidad general y la mayoría de las relaciones de las subcuentas (imputables) con las partidas presupuestarias de Recursos y de Gastos, restando las definiciones respecto de algunas cuentas no presupuestarias. Culminado esto, se definieron las diferentes matrices que hacen posible la conversión de registros de gestión presupuestaria y no presupuestaria en cuentas de la Contabilidad general, para las operaciones en las etapas de devengo y realización (percepción o pago).

El anterior modelo de registro presupuestario mediante la técnica de la partida doble, pero sin generar una Contabilidad de propósito general, implicaba un único resultado, ya que solo se registraba en el subsegmento de Contabilidad de Presupuesto; la incorporación del subsegmento de la Contabilidad General trajo consigo la coexistencia de dos resultados, el presupuestario y el de la Contabilidad de propósito general. De esta manera, el modelo de la Administración Financiera, con un Registro Presupuestario de cuño cameralista y una Contabilidad de propósito general, con diferentes resultados, requieren su conciliación y una compatibilización de los diferentes registros de flujos; de la misma forma que los diferentes estados de deuda, según la mirada de la Administración y la de los prestamistas, también requieren de una conciliación. Comprender esto es entender la evolución

38 Para finales del tercer trimestre del año 2018, es decir, con un trimestre de atraso respecto de lo previsto originalmente. En junio del 2018, durante la presentación del sistema a una misión PIMA (Evaluación de la Gestión de la Inversión Pública) del BID y el FMI, uno de los consultores de la misión comentó que ya había participado de 4 implementaciones de SIAFs y que los sistemas empezaban a estabilizarse después del sexto mes.

de la Contabilidad desde el paradigma del beneficio al paradigma de la utilidad de la información, por la que deja de buscarse una verdad única para buscar una verdad orientada por las necesidades de información de los usuarios tipo (Túa Pereda, 1995).

Los registros transaccionales, que evitan los asientos de resumen, dan como resultado registros integrados y Estados Contables, tanto presupuestarios como de propósito general, a salvo de errores humanos en la compilación de las operaciones para el registro de asientos de resumen. Es decir, sus Estados Contables surgen de registros únicos y aplican criterios uniformes, es una Contabilidad integral e integrada.

Simultáneamente, se revisaron y desarrollaron los Estados y Anexos correspondientes a las Jurisdicciones y Entidades, definidos en la Resolución 595/18 de la Contaduría General y que, además, satisfacen los requisitos de información de la vieja Contabilidad por ramas.

Con posterioridad, y en consonancia con los anteriores criterios aplicados en la Contaduría de la Provincia de Buenos Aires, que utilizaba el método de registro de la partida doble, pero para una Contabilidad del Presupuesto y no de propósito general, se optó por una segmentación por Jurisdicción en la Contabilidad de propósito general aplicando el viejo concepto utilizado en la Provincia de Buenos Aires de “sub ente” para referirse a las jurisdicciones³⁹. Es decir, en la Contabilidad general se trataron las jurisdicciones como si fueran entidades y no jurisdicciones, una segmentación propia del clasificador institucional presupuestario, pero no de la Contabilidad General, lo que le impone a la Contabilidad General la cuestión de la división del Patrimonio Hacendal en las diversas Jurisdicciones, no siempre posible en un modelo de capital financiero a mantener.

Esto implica la necesidad de dos procesos de consolidación, uno al interior del Poder Ejecutivo, con los patrimonios empresariales y de otras entidades no administrativas integrados⁴⁰ y una segunda con-

39 Válido en términos presupuestario, cuestionable en términos de la Contabilidad de propósito general.

40 Pero no consolidados, atento al Manual de Cuentas Nacionales y al hecho de responder a diferentes modelos contables.

solidación de toda la Administración General (con los otros Poderes del Estado). En consecuencia, se crearon cuentas de la Contabilidad general para la consolidación⁴¹, por ejemplo, para que las unidades de registro de los sub entes contables que conforman el Ente Contable de la Administración Central, registren en “asientos reflejo” los ordenamientos de pago y los respectivos pagos de sus obligaciones hechos desde la Cuenta Única del Tesoro, al igual que la Tesorería General.

En cuanto a la parte normativa, hay que citar la Resolución⁴² de Firma Conjunta con el Tesorero General 3 del 2018, sobre el pago – ante el cambio de sistema- de Órdenes de Pago impagas al 31/12/17, las Resoluciones 2 y 91 del 2018 sobre el Módulo de Entes (beneficiarios de pagos), la Resolución 10 del 2018 sobre Cuentas de Terceros, la Resolución 179 del 2018 sobre Solicitudes de Roles de Usuario mediante la nueva funcionalidad desarrollada a tal efecto, la Resolución 1 del 2019, de Firma Conjunta con el Tesorero General, sobre Grupos de Cuentas AXT (Auxiliares de Tesorería) –como ya se dijo, una innovación para el SIGAF en relación con las funcionalidades recibidas-, la Resolución 592 del 2018 sobre Formularios y Registro de Bienes y la ya mencionada Resolución 595 del 2018 sobre Registros Contables, Estados Contables y Anexos, modificada por la Resolución 227 del 2021 sobre Presentación Anual de los EECC y Anexos⁴³.

Finalmente, la Resolución 565 del 2018 formalizando la implementación del SIGAF y, culminando el proceso de implementación del SIGAF, la Resolución 275 del 2019 que aprobara el Plan de Cuentas de la Contabilidad de propósito general correspondiente al ejercicio 2018 una vez cerrada la Cuenta General correspondiente⁴⁴.

41 Inspiradas en las Cuentas Figurativas utilizadas para la consolidación presupuestaria.

42 Todas las Resoluciones mencionadas en los siguientes párrafos se encuentran en la página web de la Contaduría General.

43 La primera de estas dos últimas, determinó la presentación mensual de anexos de índole anual, de acuerdo con las anteriores prácticas de la CGP (contrariando las definiciones insertas en la aplicación), lo cual fue corregido por la segunda, aunque sin modificar el texto de la anterior.

44 En caso de ser necesario se actualiza anualmente el Plan de Cuentas, así como desde el Ministerio de Economía se actualizan los Clasificadores Presupuestarios.

Con posterioridad y como consecuencia de nuevos desarrollos, aunque no los únicos tal como se verá más abajo, deben mencionarse las Resoluciones 197 del 2022 sobre Carga de Facturas Electrónicas, Notas de Débito y Notas de Crédito, la 184 del 2022 sobre la implementación de una aplicación móvil de recepción de Bienes y Servicios y la 219 del 2022 sobre la implementación de una aplicación móvil de Rendición de Cajas Chicas.

Además, todos los años la Contaduría General emite la norma de cierre del ejercicio. En este sentido, el cambio que significó la implementación del SIGAF y la adopción de nuevas concepciones, se puede observar con nitidez en la comparación de la Resolución 436/17 sobre Cierre del Ejercicio 2017 y la Resolución 583/18 sobre Cierre del Ejercicio 2018, no sólo en la amplitud y complejidad de los Considerandos y el articulado, sino también en su concepción sistémica, su sentido horizontal y enfocado en procesos. Así, mientras que la primera se divide según las responsabilidades atribuidas a diferentes reparticiones, la segunda se divide según las tareas a cumplir agrupadas por conceptos insertos en procesos; de esta forma, la primera resolución es vertical (funciones) y la segunda es horizontal (procesos), la primera refiere a “quién” (y lo controla) y la segunda refiere a “qué” (y lo registra).

Otros desarrollos simultáneos

El desarrollo de nuevas soluciones informáticas no terminó aquí, ni en 2018 ni en el SIGAF. En ese momento, si bien se habían iniciado algunas adecuaciones (Servicios Básicos) y desarrollos (Registro de Cargos y Descargos por Valores Fiscales), o se empezaban a definir otros (Portal de Contrataciones de Obra Pública, Registro de Inmuebles o Actualizaciones y Depreciaciones de Bienes), se dejaron de lado ante el cúmulo de tareas de entonces.

Sí se avanzó en la integración entre SIGAF y PBAC y su conexión con GDEBA, como forma de fortalecer los controles internos y como parte del seguimiento de los procedimientos administrativos. Por otra

parte, se desarrolló en la Contaduría General de la PBA una funcionalidad para la solicitud y otorgamiento de usuarios y claves a través de la página de internet de la CGP.

A su vez, y tal como es usual y ya se comentó, para la inteligencia de negocios (BI), se desarrollaron, desde el 2016, tableros de control que brindan la información requerida para facilitar la toma de decisiones estratégicas de los funcionarios de la Provincia de Buenos Aires y las operaciones en general. Se utilizan soluciones de mercado que explotan los datos modelados en un *datawarehouse* robusto y confiable, que brinda tableros y reportes con información actualizada automáticamente y disponible tanto en Web como en Mobile.

La Contaduría General también desarrolló una nueva aplicación para el seguimiento y control de la distribución primaria y secundaria de la coparticipación en favor de los Municipios de la Provincia de Buenos Aires y las retenciones efectuadas sobre la misma⁴⁵, (SITI, Subsistema Integrado de Transferencias Intergubernamentales), el que se implementó al inicio del ejercicio 2019. En los años subsiguientes se desarrolló la recepción e ingreso al SITI de la información de distribución diario del Banco Provincia, una funcionalidad para la carga descentralizada por parte de los organismos responsables de las retenciones sobre la coparticipación a municipios y su envío al Banco Provincia para que las aplique.

Desarrollos posteriores

Volviendo al SIGAF, en los años siguientes a su implementación se continuaron los desarrollos, algunos como consecuencia de aquella y otros ante nuevos requerimientos, muchos de ellos motivados por las nuevas posibilidades.

Así, vinculado al subsistema de Presupuesto, se desarrollaron nuevas consultas y funcionalidades de programación diferenciadas para

⁴⁵ Como, por ejemplo, previsionales y por Obra Social, por cancelación de deudas, por anticipos de coparticipación, o por impuestos provinciales en su carácter de agente de recaudación.

algunos conceptos, se vinculó el Banco de Proyectos de Inversión de SIGAF-PBA⁴⁶ con el sistema BAPIN provisto por el Gobierno Nacional y se eliminaron las metas alternativas y carga de más de una meta por programa⁴⁷.

En lo referido estrictamente a la formulación, en 2021 se incorporó un nuevo campo para identificación de los gastos de Políticas con Perspectiva de Género, por medio del cual se establecen los porcentajes dentro de cada programa asociados a dicha perspectiva. Además, se desarrolló la importación de datos para la Planilla 34 de Presupuesto Plurianual.

Hay dos cuestiones vinculadas a la ejecución presupuestaria del gasto en personal, su registro y rendición que deben destacarse. Por un lado, la incorporación en 2021 de la clasificación del gasto en virtud del Régimen Estatutario y Agrupamiento Ocupacional, lo que incluye sus modificaciones, y que permite registrar en SIGAF-PBA los ajustes y modificaciones presupuestarias de cargos de las plantas permanente y transitoria, abierto por régimen estatutario y agrupamiento ocupacional. En base a este desarrollo, SIGAF-PBA pueda generar el “Anexo de Ejecución de la Planta de Personal del Presupuesto - Número de Cargos”, a partir de la información actualizada y cargada en el SiAPe (Sistema Único Provincial de Administración de Personal), anexo que, hasta entonces, se realizaba manualmente.

Otra novedad, ya para el ejercicio 2023, son las mejoras para la visualización de las modificaciones presupuestarias de cierre de ejercicio; y la presentación en la Cuenta General de nuevas planillas de ejecución presupuestaria en respuesta a la planilla 35 de la Ley de Presupuesto sobre Presupuesto con Perspectiva de Género y a las planillas 26 y 27 sobre cargos de la planta de personal, ambas en virtud de

46 Al que se le incorporaron datos catastrales y de geolocalización, además de la identificación de proyectos que cuentan con financiamiento no presupuestario, como, por ejemplo, convenios con el Gobierno Nacional o por Fondos Fiduciarios.

47 Hace unos veinte años se dio en la doctrina una discusión acerca de si un programa produce un único servicio o es una unidad productora de servicios.

lo dicho previamente. Además, se presentó de un cuadro sobre participación relativa en el gasto de los poderes del Estado provincial.

También, en 2021, se implementaron diversos comprobantes para desafectar registros de gastos presupuestarios, tanto del ejercicio vigente como de anteriores ejercicios, tanto con pagos parciales o sin ellos, como así también para gastos no presupuestarios⁴⁸. Para los gastos no presupuestarios también se desarrolló la funcionalidad de orden de compra.

Finalmente, debe destacarse el desarrollo de dos aplicaciones móviles, una para la rendición de cajas chicas y otra para la recepción digital de bienes y servicios, ambas integradas al SIGAF-PBA. La primera permite a los responsables que registren las compras realizadas en tiempo real, con sus correspondientes documentos de respaldo, incluyendo la lectura del QR de los comprobantes a registrar, lo que automatiza el ingreso de los datos de los mismos sin necesidad de carga de datos manual por parte del usuario y permitiendo, finalmente, la rendición estandarizada y controlada y la correspondiente imputación presupuestaria. La implementación, segmentada por Jurisdicción o Entidad, comenzó en 2022 habiéndose concluido en 2024.

A su vez, con la Aplicación de Recepción Digital de bienes y servicios se carga la recepción de bienes y servicios en el momento en que ocurre, incluyendo imagen del remito e imagen de los bienes, en caso de corresponder. Con esta nueva funcionalidad se busca mejorar los controles y agilizar el proceso de devengo y pago. También en este caso, la implementación fue segmentada por Jurisdicción o Entidad, comenzando también en 2022 concluyendo en 2024⁴⁹.

En cuanto a la liquidación y ordenamiento de pago se avanzó en el desarrollo de funcionalidades vinculadas a la presentación virtual por los proveedores de comprobantes fiscales, carga de facturas, notas de débito y recibos, con validación por AFIP. También se modificó, junto con la Tesorería General (que tiene responsabilidades tributarias),

48 Financiados con las llamadas “Cuentas de Terceros”.

49 Lo que viene a confirmar lo trabajosas que son las implementaciones de sistemas.

el proceso de visado de retenciones en SIGAF-PBA y su exposición. Además se desarrolló una definición de subtipo de Orden de Pago Extrapresupuestaria para clasificar el gasto no presupuestario y mejorar los controles en los pedidos de fondos, así como, mejoras específicas en las correspondientes a retenciones a depositar.

Con posterioridad se mejoraron los controles sobre saldos de las Cuentas AXT y su utilización, como así también sobre las cuentas contables vinculadas a los Subdiarios de Bancos. Además, se desarrollaron mejoras en el proceso de apertura del registro de cuentas bancarias y se relacionaron las altas y bajas del Registro Único de Cuentas Oficiales (RUCO) con el Anexo de Movimiento de Fondos.

También se implementó un esquema de compensaciones y rendiciones de los fondos enviados desde la Tesorería General a las Jurisdicciones y Entidades. Como complemento, las Tesorerías de las Jurisdicciones y Entidades puedan listar y presentar a la Tesorería General el detalle, con los parámetros aprobados, del destino de los fondos solicitados, incluyendo tanto futuros pagos a Proveedores como constituciones o reposiciones de Cajas Chicas, siempre con orden de pago emitida.

A su vez, se modificó el esquema de registración de los Anticipos Jubilatorios y sus recuperos.

En relación al registro de inventarios de Bienes, durante el ejercicio 2019 se desarrolló y puso en producción la funcionalidad de asientos automáticos y transaccionales para las altas no presupuestarias, bajas y transferencias de Bienes, en los Módulos implementados en 2018 (Muebles, Equipo de Transporte, Semovientes e Intangibles). También en ese año comenzó el desarrollo del Módulo de Inmuebles y Obras, que en el año 2023 incorporó el alta extrapresupuestaria de inmuebles. También durante el ejercicio 2019 se establecieron criterios de uso actual para los llamados “casos especiales de bienes” que comprenden las redeterminaciones de precios, las adquisiciones en moneda extranjera y con diferencia de cotización, las adquisiciones por leasing y las reposiciones por Compañías de Seguros, además de

un tratamiento transitorio para las compras con Anticipos Financieros que, en la Provincia de Buenos Aires, se imputan al Objeto del Gasto del bien a adquirir.

Tres temas hay que mencionar aquí. En el año 2022 se implementó el alta automática en inventarios para los formularios de devengado que no realizaban tal operación, esto es, para Certificado de Obras (CPAO), Devengado de Gastos Generales (DGG), Regularización Presupuestaria (C57) y de Cambio de Imputación por rendición de Fondos (C55 CDI), lo que terminó el proceso de integración respecto de los bienes de uso. A su vez, en 2023 se mejoró la imputación en la Contabilidad General de los devengados por adquisición de inmuebles, reconociendo los créditos y no los bienes (se identifican como “Bienes en Proceso de Adquisición” y no se incluyen en el inventario general), en los casos de adquisición de inmuebles con gasto devengado, pero sin acta de toma de posesión, boleto de compraventa o escritura.

Finalmente, en 2023 se desarrolló la regularización de los Anticipos Financieros, mediante la generación de un nuevo formulario en SIGAF-PBA, “Devengado de Anticipos Financieros” (DAF), y que permite registrar el devengado y descuento posterior de los Anticipos Financieros; esta funcionalidad no da el alta en inventarios aunque se utilice el Objeto del Gasto definitivo sino que genera un listado de Anticipos Financieros hasta la recepción definitiva de los bienes correspondientes, registrando el crédito en la Contabilidad de propósito general.

Continuando con la Contabilidad, en 2019 se revisó y completó el registro contable en espejo de los pagos de deudas de las Jurisdicciones de la Administración Central desde la cuenta CUT, ya mencionado. En 2021 se incorporó la exposición comparativa para algunos Estados Contables de propósito general, al mismo tiempo, se mejoró el Anexo de Ejecución de Ingresos y Egresos Extrapresupuestarios. En 2022 se generó un menú en el sistema con los parámetros necesarios establecidos por la Contaduría General para obtener los Estados

Contables y Anexos a presentar al Cierre de Ejercicio, de forma tal de evitar errores en su generación.

Algo a destacar es la revisión, hecha en 2023, de todas las matrices contables, especialmente las vinculadas a las operaciones financieras, salvo los devengados presupuestarios y los asientos automáticos del Módulo de Bienes, lo que ha mejorado el registro y disminuyó sensiblemente la cantidad de asientos de ajuste al cierre del ejercicio, atento a la política de disminución de minutas manuales, que en la actualidad son de aproximadamente 1,2 por cada diez mil asientos automáticos.

Finalmente, para todos los módulos y funcionalidades se generaron más y mejores reportes, tanto para la mejor toma de decisiones y gestión, como para la rendición y el control.

Nuevos horizontes

Los desafíos que supuso implementar, en forma simultánea, una tecnología (que conlleva un cambio de modelo) en una administración del volumen y complejidad de la Administración Pública Bonaerense incluyeron: mitigar el temor al cambio por parte de los funcionarios que debían operar los sistemas, realizar la planificación de nuevos procesos y reglas de negocios, instalar nuevos modelos conceptuales, realizar la conversión de datos, evitar la tentación de tomar atajos, encarar la falta de recursos, entre otros. Todos ellos, y no sólo ellos, son factores que podían obstaculizar la implementación de un Sistema Integrado de Administración Financiera.

Además, como ya se ha dicho, la implementación del SIGAF no fue solo un cambio de software, fue una verdadera transformación digital, que terminó con un modelo ya dejado de lado. Sin embargo, a pesar de las modificaciones normativas en la mayoría de las provincias argentinas, al momento de su implementación solo un tercio de las jurisdicciones del Sector Público Argentino publicaban Estados Contables de propósito general⁵⁰. Así debía verse el cambio, o más

⁵⁰ A fecha de hoy, si bien se incrementó el número, todavía no llegan al 50%.

precisamente, la reforma, la que permitió poner en práctica concepciones que, en su denominación y principios generales, inspiraron una Ley sancionada en 2007⁵¹.

Esta reforma era mucho más que un cambio de sistema, implicaba un cambio de modelo contable, implicaba lograr un sistema administrativo y contable integral e integrado, que, además, reinterpretara la Ley⁵² al tiempo que generaba los reportes adicionales que dieran satisfacción a su redacción de detalle. Una reforma que significaba cambiar procedimientos, prácticas y, fundamentalmente, la forma en que las personas hacen su trabajo. Esto es más difícil aún en una organización, como el Estado, que ciertamente no se destaca por su flexibilidad, lo que incrementa los esfuerzos de todo tipo y el tiempo demandado; a la vez que se trata de la Administración Pública bonaerense y su tamaño. La resistencia al cambio, por seguridad, por temor o por conformismo; también jugaban aquí un papel determinante, a veces no participando del proceso o retaceando información e incluso trabajo, ya se ha mencionado la diferencia que hacen el entusiasmo y la creatividad. En síntesis, es imprescindible tener conciencia de la verdadera magnitud de la reforma.

Por otro lado, no hay software perfecto, y planteadas las alternativas de modificar absolutamente toda la normativa e implementar el sistema tal como se recibió, o analizar hasta el último detalle y decidir que debía cambiarse y que no y desarrollar normativa y software en consecuencia, se optó por una posición intermedia, modificar lo fundamental dejando algunas cuestiones para más adelante. Así, al momento exacto de la implementación, se encontraron cuestiones no

51 En marzo del 2008, en una de cuatro conferencias (una por cada subsistema) organizadas por el profesor Alfredo Le Pera en la UNLP, uno de los firmantes expuso sobre el sistema contable de acuerdo con las nuevas concepciones. En ese momento se le preguntó si CABA, con Ley desde 1998 (en ese momento llevaba diez años) ya había terminado de implementar las reformas, a lo que se contestó que aún faltaba mucho. Un auditorio calificado rió entendiendo que ya era mucho el tiempo transcurrido. Diez años después de aquella conferencia, se implementó el SIGAF y con él, la Administración Financiera en la PBA.

52 El uso de antiguas formas demostraba la interpretación vigente hasta entonces.

previstas y defectos en el software o en los procesos instrumentados en la organización; o incluso nuevas necesidades producto de las nuevas prácticas o de la visión de las nuevas posibilidades, anteriormente dejadas de lado⁵³.

Por eso se ha dicho, por expertos internacionales mencionados más arriba, que estos cambios demoran por lo menos cinco años. Se hizo en mucho menos tiempo y simultáneamente, para la Contaduría General y su personal (que no escatimó el esfuerzo), con la implementación de otra Ley, la de Contrataciones (y su portal web), con casi diez años de sanción al momento de su entrada en vigencia.

La vigencia del sistema, su continuidad y mejora, y, fundamentalmente, la vigencia de las definiciones conceptuales insertas en el sistema, son prueba del logro de los objetivos y del éxito alcanzado. Ahora bien, estabilizado el sistema, resueltos los errores, satisfechas las anteriores necesidades y las nuevas que surjan de la propia utilización y aprovechamiento del nuevo software, desarrolladas en el software las mejoras de todo tipo puestas de manifiesto al momento de su implementación, sobreviene el momento de mejoras quizás no disruptivas, quizás menores individualmente, pero que acumuladas conforman nuevos horizontes. Y esto es así, porque se ha diluido la resistencia al cambio, a medida que se naturalizó el uso del sistema y se asumió el cambio como definitivo, lo que implicó que toda la administración incorporó nuevas creencias, valores, actitudes y procesos que le permitan adaptarse mejor a nuevas concepciones y tecnologías y a nuevos desafíos, así como al ritmo vertiginoso del cambio mismo.

Referencias bibliográficas

- Chan, J. L. (2008). *A comparison of government accounting and business accounting*. James L. Chan.
- Covey, S. (1997). *Los siete hábitos de la gente altamente efectiva: La revolución ética en la vida cotidiana y en la empresa*. Paidós.

⁵³ Así, hubo áreas que requirieron mucho más de lo que ya tenían con los softwares anteriores.

- García Casella, C. L. (2001, agosto). Metodología para la generalización del uso de los modelos contables. *7º Encuentro Universitario de Investigadores del Área Contable*, Santa Fe, Argentina.
- Gordillo, A. A. (2013). *Teoría general del derecho administrativo*. Fundación de Derecho Administrativo.
- Gutiérrez, R. (1991). Bases conceptuales de un sistema integrado de información financiera del sector público. *Revista de la Asociación Interamericana e Ibérica de Presupuesto*, (25).
- Lozinsky, S. (1998). *Software: Tecnología del negocio*. Price Waterhouse - El Ateneo.
- Oficina Nacional de Presupuesto. (2024, mayo 25). *El sistema presupuestario en la Administración Nacional de la República Argentina*. Ministerio de Economía. https://www.economia.gob.ar/onp/documentos/manuales/el_sistema_presupuestario_publico.pdf
- Panorama Consulting Solutions. (2013). *The 2013 ERP report: Organizational change and business process management*. <https://cdn2.hubspot.net/hubfs/4439340/Panorama-2013-ERP-Report-OCM-BPM.pdf>
- Panorama Consulting Solutions. (2014). *The 2014 ERP report*. <https://cdn2.hubspot.net/hubfs/4439340/2014-ERP-Report-2.pdf>
- Panorama Consulting Solutions. (2015). *The 2015 ERP report*. <https://cdn2.hubspot.net/hubfs/4439340/2015%20ERP%20Report.pdf>
- Pimenta, C., & Uña, G. (2015). Sistemas integrados de administración financiera en América Latina: Aspectos estratégicos y desafíos pendientes. En E. P. C. (Ed.), *Gestión financiera pública en América Latina: La clave de la eficiencia y la transparencia* (pp. 299-346). Banco Interamericano de Desarrollo.
- Sistema de Cuentas Nacionales 2008. (2024, abril 26). Naciones Unidas. <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/sna2008spanish.pdf>
- Slater, D. (1999, mayo 29). What is ERP? *CNN.com*. <http://edition.cnn.com/TECH/computing/9905/28/erpent.idg/>

- Tabrizi, B., Lam, E., Girard, K., & Irvin, V. (2024, junio 9). Digital transformation is not about technology. *Harvard Business Review*. <https://hbr.org/2019/03/digital-transformation-is-not-about-technology>
- Túa Pereda, J. (1995). *Lecturas de teoría e investigación contable*. Centro Interamericano Jurídico Financiero.
- Uña, G. (2012). *Estrategias de desarrollo e implantación de sistemas integrados de administración financiera: Experiencias y lecciones para América Latina*. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Uña, G., Allen, R., & Botton, N. (2019). *Cómo diseñar un sistema de información de administración financiera: Un enfoque modular*. Fondo Monetario Internacional - Departamento de Asuntos Fiscales.

CAPITULO VIII

Perspectivas futuras de la ley de administración financiera

PROPUESTA DE REFORMA A LA LEY 13767 DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA PROVINCIAL

Fabian H. Ferrario¹

Introducción

La modernización del Estado debe entenderse como aquel proceso de transformación que tiende a aumentar su productividad para hacer más eficiente la gestión y de esta forma, realizar un adecuado uso de los recursos para alcanzar los objetivos al menor costo posible. Es decir, como las necesidades de la gente son múltiples y los recursos escasos, aumentar la productividad significa ser más eficiente y esto implica la posibilidad de aumentar el rendimiento de los recursos existentes para proveer mucho más y mejor salud, educación, promoción social, cultura, seguridad, preservación del medio ambiente, servicios urbanos, etc.

Por eso, la necesidad de contar con herramientas que nos permitan mejorar la gestión estatal, resulta un requisito primordial a la hora de mensurar el cumplimiento de objetivos y tener una evaluación co-

¹ Contador. Especialista en Tributación y en Administración Financiera (Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de la Plata); se ha desempeñado en cargos de Dirección y Asesoría en diversos organismos del PEN y como auditor y consultor en organismos de Control. Actualmente es Director General de Supervisión y Control de la Tesorería General de la Provincia de Buenos Aires y docente de la UNLP.

recta en el resultado de las políticas públicas que se llevan a cabo por las distintas autoridades gubernamentales.

Desde el punto de vista teórico, el modelo conceptual previsto en las distintas leyes de administración financiera², permitiría:

- Establecer mecanismos para garantizar la transparencia en la administración financiera del Estado, promoviendo así el uso adecuado de los recursos públicos.
- Señalar la obligación de los funcionarios públicos de rendir cuentas por el uso eficiente, eficaz y económico de los recursos públicos.
- Contribuir a una gestión fiscal responsable al asegurar que los recursos financieros se asignen según las políticas, resultados, programas y proyectos del Estado.
- Fijar la implementación de herramientas automatizadas que permiten procesar información financiera en tiempo real, generando estados financieros claros y confiables.

Ahora bien, estos objetivos pueden ser alcanzados en la medida que el presupuesto no tenga un uso exclusivamente financiero, reconociendo la importancia que tiene esa concepción tradicional por la restricción de recursos existentes, pero no basta con la asignación eficiente de recursos, sino que es necesario mostrar que hace el Estado.

Así surge, con una visión más moderna y productivista del Estado, la técnica de presupuestos por programas en donde se asignan a determinadas categorías programáticas los recursos necesarios para la producción pública de bienes y servicios.

Los avances alcanzados en la administración financiera fueron una condición necesaria para mejorar la gestión pública pero no re-

2 Ley 24156, Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

Ley 70, Sistemas de Gestión, Administración Financiera y Control del Sector Público de La Ciudad.

Ley 13767, Administración Financiera y el Sistema de Control de La Administración General del Estado Provincial (PBA).

sultó suficiente a la hora de registrar los bienes y servicios producidos desde el sector público y mostrar lo que el Estado genera.

Las propuestas presentadas no solo buscan adaptar la ley 13767 a fin de lograr una gestión pública equitativa, transparente y efectiva en la Provincia de Buenos Aires; también pretenden establecer un marco normativo que convierta la administración de recursos en una herramienta clave para llevar a cabo las prioridades gubernamentales.

Esta reforma tiene como objetivo brindarle a la ciudadanía una herramienta para fortalecer al Estado provincial dotándolo con agilidad necesaria para desarrollar sus políticas sin demoras burocráticas innecesarias ni corrupción. Además, busca recuperar la confianza ciudadana hacia el Estado como protector de sus derechos e impulsor del bienestar material y social.

El objetivo principal es adaptar la Ley 13767 Administración Financiera del Estado Provincial al modelo conceptual establecido por las leyes nacionales (Ley 24156) y locales (Ley 70) sobre Administración Financiera y Control Público.

Modificaciones en las disposiciones generales

Se propone incorporar el concepto de Gestión Pública en el Título Primero donde se establecen las disposiciones generales, a fin de compatibilizar el texto de la Ley 13767 con el Modelo Conceptual previsto por la Ley 24156/92 de Administración Financiera y de Los Sistemas de Control del Sector Público Nacional y la Ley 70/1998 de Gestión Administración Financiera y Control de CABA.

La gestión pública de la Provincia de Buenos Aires se lleva a cabo a través del Sistema de Programación de la Acción de Gobierno que implica el plan estratégico que expresa las políticas públicas que se llevarán adelante en los próximos años. Los presupuestos y los sistemas de inversión pública son las herramientas idóneas que permiten ir concretando en el corto plazo (durante el ejercicio financiero) las acciones del gobierno encaradas en su plan estratégico.

Es importante definir a los sistemas de inversión pública como la aplicación de recursos en bienes y actividades que aumenten el patrimonio del sector público con el fin de mejorar o ampliar su capacidad productora de bienes y servicios.

Resulta imprescindible que tanto el plan estratégico como el plan de inversiones tengan una fuerte vinculación con el presupuesto el que deberá ser formulado y controlado con base en resultados.

A fin de garantizar y priorizar la atención de las demandas de la sociedad y la consiguiente asignación y uso de los recursos públicos el accionar de la administración pública se deberá sustentar en la gestión por resultados.

Por eso, en el artículo 1, se debería definir en forma explícita la medición de la gestión en base a resultados, proponiendo sustituir la redacción actual por la siguiente;

“El Sistema de Administración Financiera del Sector Público está constituido por el conjunto de normas, organismos, principios, subsistemas y procesos que intervienen o se aplican para captar los recursos financieros públicos, así como para utilizarlos en la concreción de los objetivos, resultados y metas planificadas del Estado, con la mayor economicidad, efectividad, eficiencia y calidad posible”³

Sistema de gestión, administración financiera y control. Definiciones

En concordancia con lo establecido precedentemente, los artículos números 2 y 3, deberían ser reemplazados por los siguientes textos:

“Artículo 2. La Administración Financiera comprende el conjunto de subsistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos y resultados planificados por el Estado provincial”.

³ Gutiérrez, R. y Makon, M 2016, Propuesta Ley Orgánica de Presupuesto Honduras, Ciudad de Tegucigalpa, Municipio del Distrito Central,

“Artículo 3. Los Sistemas de Control comprenden las estructuras de control interno y externo del sector público provincial y el régimen de responsabilidad que estipula y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión. El sistema de control estará a cargo de la Fiscalía de Estado, la Contaduría General de la Provincia y el Tribunal de Cuentas de la Provincia”.

Objetivos de la Ley

Por consiguiente, deberá tenerse presente principalmente para su interpretación y reglamentación, los siguientes objetivos que deberán incorporarse al artículo 4 de la Ley 13767, son los que se detallan a continuación;

- a. Aplicar los principios de centralización normativa y descentralización operativa.
- b. Incorporar en la gestión de las organizaciones públicas la planificación estratégica para el cumplimiento de resultados mensurables y cuantificables.
- c. Sistematizar las operaciones de programación, seguimiento evaluación y control de los recursos del Sector Público de la Provincia.
- d. Desarrollar sistemas e indicadores que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento de las variables físico financieras del Sector Público de la Provincia útil para la toma de decisiones y para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas administrativas.

Para el cumplimiento de los objetivos de la Ley, el sistema integrado de gestión y administración financiera que se va a desarrollar en cada jurisdicción debe pensarse en coordinación con las unidades responsables del sistema estadístico de la Provincia, a fin de posibilitar la programación, seguimiento, evaluación y control integral de la gestión.

De la coordinación y supervisión de los sistemas de gestión y administración financiera

Definidos los objetivos de la Ley 13767 y antes de establecer las finalidades de los sistemas de Administración Financiera y Gestión, corresponde explicitar a los responsables de la coordinación y supervisión de ambos, de esta forma se propone reformar el artículo 7, quedando redactado de la siguiente forma;

“El Ministerio de Economía tendrá a su cargo la coordinación y supervisión de los subsistemas que integran la Administración Financiera e interactuará con los demás órganos de los subsistemas, mientras que la supervisión, evaluación y rendición de cuenta en base a resultados será ejercida en forma conjunta por el Ministerio de Economía y la Jefatura de Gabinete de Ministros”.

Objetivos de administración financiera

La reforma implica realizar modificaciones necesarias a la Ley de Administración Financiera, con el fin de incorporar la planificación estratégica y la gestión por resultados como herramientas adecuadas para modernizar y aumentar la productividad del Estado Provincial partiendo de una estrategia que eleve el nivel de vida básico de la población y permita a los ciudadanos bonaerenses percibir un nuevo enfoque en la gestión estatal.

La Gestión Pública comprenderá integralmente tres momentos de las acciones de gobierno: 1) la programación; 2) el seguimiento de la ejecución y 3) la evaluación y control de las mismas, existiendo una vinculación plena entre el Programa General de Acción de Gobierno y el Presupuesto Anual.

El Sistema de gestión pública tiene como objetivos:

- Generar el diagnóstico y la memoria de los programas y proyectos que se encuentran incluidos en el presupuesto y en el plan plurianual de inversiones de la provincia.

- Proporcionar la metodología e información necesaria para que las decisiones públicas se tomen siguiendo los principios de economía, eficacia y eficiencia.
- Ofrecer información confiable sobre el cumplimiento de los objetivos establecidos por las políticas públicas.
- Permitir la evaluación y coordinación de los programas y acciones públicas, así como iniciar y actualizar permanentemente el inventario de programas y proyectos.

Correspondería entonces, agregar a continuación del artículo 7 los siguientes objetivos:

Artículo agregado a continuación del artículo 7:

Los objetivos de los Sistemas de Gestión Pública son:

- a. Generar procesos sistemáticos de planificación estratégica que incluyan diagnósticos, memoria, programas y proyectos para la atención de aquellas necesidades públicas y cuestiones que sean de competencia de la Provincia, según la propia Constitución y las leyes.
- b. Proveer la metodología e información necesaria para que las decisiones públicas que se tomen tengan una estrecha relación entre los resultados a obtenerse, los bienes y servicios públicos a producirse y los recursos reales y financieros a utilizarse efectuándose las mismas siguiendo los principios de economía, eficacia y eficiencia.
- c. Ofrecer a los ciudadanos información confiable sobre el cumplimiento de los objetivos planteados por las políticas públicas incluidas en las diferentes herramientas de gestión previstas en esta norma y garantizar la transparencia de sus acciones.
- d. Permitir la evaluación y la coordinación de los programas y de las acciones públicas previstas en el Presupuesto Anual y analizar los resultados alcanzados en relación a la Planificación Estratégica prevista en el Plan General de Acción de Gobierno.

- e. Aumentar la eficiencia y calidad de los bienes y servicios a cargo del Estado mediante la evaluación sistemática de los costos de los mismos en relación a sus resultados, a fin de mejorar el desempeño gerencial de los funcionarios y aumentar la eficiencia de los organismos públicos, optimizando la utilización de recursos humanos en las distintas áreas del Estado.
- f. Propender a recuperar, compatibilizar e integrar todos los sistemas de información del Sector Público de la Provincia.

A continuación, se indican las siguientes funciones del órgano rector de los Sistemas de Gestión Pública:

Artículo agregado a continuación del artículo 7:

Las siguientes son funciones del órgano rector de los Sistemas de Gestión Pública:

- a. Establecer, elaborar, analizar y desarrollar sobre la base de las políticas de la Provincia de Buenos Aires, las metodologías, indicadores y criterios de decisión a utilizar en la formulación y evaluación de los programas y proyectos del Sector Público de la Provincia de Buenos Aires.
- b. Coordinar las acciones para el planeamiento y gestión de los programas y proyectos.
- c. Verificar el cumplimiento de las metodologías, pautas y procedimientos establecidos en la formulación y evaluación de los programas y proyectos realizados en las jurisdicciones.
- d. Organizar y mantener actualizado el Inventario de Programas y el de Proyectos y desarrollar e implementar sistemas que proporcionen información adecuada, oportuna y confiable sobre la elaboración y ejecución de los programas y proyectos del Sector Público de la Provincia de Buenos Aires, que permita su seguimiento individual, el del Programa General y el del Plan de Inversiones en forma agregada, compatible con el control de la ejecución presupuestaria.

- e. Formular anualmente el Programa General de Acción de Gobierno y el Plan de Inversiones Públicas.
- f. Realizar, promover y auspiciar todo tipo de acciones para el apoyo informativo, técnico y de capacitación, adiestramiento e investigación acerca de los sistemas que se crean y de metodologías desarrolladas y aplicadas al respecto y brindar apoyo técnico en los asuntos de su competencia a las jurisdicciones y entidades que así lo soliciten.
- g. Difundir las ventajas de los Sistemas de Gestión para que los ciudadanos participen activamente en el gerenciamiento de los recursos públicos y en el diseño de las políticas públicas y establecer canales de comunicación con el Sector Público Nacional y Provincial y con los distintos sectores sociales para facilitar los acuerdos, identificar y apoyar programas o proyectos de mutua conveniencia y congruentes con los objetivos de la política de la Provincia de Buenos Aires.
- h. Celebrar acuerdos-programas con las unidades ejecutoras de programas presupuestarios, a efectos de alcanzar una mayor, eficiencia eficacia y lograr una mayor calidad en su gestión.
- i. Informar trimestralmente a la Legislatura sobre la marcha de los resultados obtenidos sobre la ejecución física y financiera de los programas y proyectos.
- j. Establecer sistemas efectivos de monitoreo de gestión, rendición de cuentas y evaluación que permitan el seguimiento de resultados y procesos a través del desarrollo de indicadores que posibiliten medir el impacto de la gestión pública e identificar los desvíos y sus causas para introducir medidas correctivas en el momento oportuno.
- k. Las demás que le confiera la presente Ley y su reglamentación.

La instrumentación del Modelo de Gestión por Resultados, se puede realizar a través de “Acuerdos – Programas”, que supone re-direccionar la gestión privilegiando los resultados por sobre los pro-

cedimientos priorizando la rendición de cuentas y la transparencia de todos los actos de gobierno. Es decir, el funcionario a cargo del Organismo con el que se establezca el “Acuerdo – Programa” deberá cumplir con ciertos objetivos de gestión con los que se comprometerá al firmar el documento.

Se incorporará al texto de la LAF, las pautas en la que se celebraran los acuerdos programas.

Artículo agregado a continuación del artículo 7:

Los acuerdos programas señalados en el inciso h), tendrán una duración máxima de hasta tres (3) años y se convendrán en el marco de las siguientes pautas:

- Compromiso de la unidad ejecutora en materia de cumplimientos de políticas, objetivos y metas debidamente cuantificadas.
- Niveles de gastos a asignarse en cada uno de los años del acuerdo.
- Se acordará un régimen especial para la aprobación de determinadas modificaciones presupuestarias.
- Se acordará un régimen especial para la contratación de bienes y servicios no personales.
- Facultades para el establecimiento de premios por productividad al personal del respectivo programa, dentro del monto de la respectiva masa salarial que se establezca para cada uno de los años del acuerdo en el marco de las facultades del Estado empleador establecidas en la Ley 471 y sus modificatorias.
- Atribución para modificar la estructura organizativa, eliminar cargos vacantes, modificar la estructura de cargos dentro de la respectiva masa salarial y reasignar personal dentro del programa.
- Atribución para establecer sanciones para las autoridades de los programas por incumplimiento de los compromisos asumidos, las que serán reglamentadas por el Jefe de Gobierno.

Los artículos propuestos precedentemente incorporan a la Ley 13767, la técnica de Gestión por Resultados que recoge las características principales del presupuesto por programas a saber:

- La definición de políticas es el marco para definir la producción pública, el punto de partida de las acciones de gobierno son las necesidades de la gente.
- En el proceso presupuestario se deben expresar claramente las relaciones insumo-producto.
- Se resalta la determinación de relaciones causales entre los resultados y la cantidad y calidad de los bienes y servicios producidos por las instituciones públicas y el desarrollo metodológico de los indicadores.

Para el Contador Marcos P. Makón “el presupuesto por programas orientado a resultados debe ser concebido como una condición necesaria pero no suficiente para instrumentar el nuevo modo de gestión pública, la gestión orientada a resultados. Para ello, es necesario que la técnica presupuestaria por resultados este acompañada de una adecuada planificación estratégica y de sustanciales cambios en el manejo de la administración de los recursos reales y financieros”⁴.

La gestión por resultados propone la administración de los presupuestos para alcanzar el cumplimiento de objetivos de política pública fijado en planes estratégicos que representan el plan de gobierno. Presenta un nuevo modelo de gestión que, permite gestionar, administrar y evaluar la acción del gobierno con relación a los resultados alcanzados por la ejecución de las políticas públicas definidas en el plan estratégico y en el presupuesto para atender las necesidades de los ciudadanos.

La implementación de la gestión orientada a resultados implica un nuevo modelo de gestión pública que se basa en: a) la existencia de un sistema de planificación; b) un presupuesto público orientado

4 Makón, Marcos: “La gestión por resultados ¿es sinónimo de presupuesto por resultados?”. Algunas reflexiones sobre la gestión para resultados (ASAP SEP/2014).

a resultados, a través del cual se programe y ejecute la producción pública necesaria para obtener los resultados que satisfagan las necesidades de la población, contenidas en los planes con los recursos disponibles; c) una mayor flexibilización en la administración de los recursos materiales y financieros sin menoscabar los controles formales necesarios y d) la ampliación del control externo para incluir el control por desempeño⁵.

Por otra parte, el proyecto de reforma también debería redefinir los objetivos de los Sistemas de Administración Financiera, proponiéndose en este trabajo los siguientes puntos:

Artículo agregado a continuación del artículo 7:

Los objetivos de los Sistemas de Administración Financiera son:

- a. Realizar la gestión de los recursos públicos de tal forma que permita asegurar el cumplimiento de los objetivos de la política fiscal, en particular, y de la política económica, en general.
- b. Coadyuvar a que la gestión operativa se ejecute en la forma más económica y eficiente posible.
- c. Asegurar la absoluta transparencia de las cuentas públicas.
- d. Generar información oportuna y confiable para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión política y administrativa.
- e. Implementar un sistema de rendición de cuentas para los funcionarios que administren fondos públicos, por el uso económico eficaz y eficiente de los mismos.
- f. Interrelacionar los sistemas de la administración financiera gubernamental con los de control interno y externo a fin de incrementar la eficacia de estos.

5 Makón, Marcos Pedro y Vega Jorge Mauro: La Administración Financiera Pública como instrumento de la gestión para resultados. Capítulo VII del Estudio de la Administración Financiera en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ley 70, Editorial Jusbaire. 2022.

Propuesta de cambios en la legislación de los subsistemas de administración financiera

Del Subsistema Presupuestario

Fondos Extrapresupuestarios

Los Fondos Extrapresupuestarios en la Provincia de Buenos Aires se canalizan a través de los “fondos a terceros” y las “cuentas varias”.

La pérdida de integralidad del Presupuesto a través de la creación de los fondos extrapresupuestarios responde, por un lado, a la búsqueda de mecanismos alternativos de financiamiento por fuera del Presupuesto y por otro lado, busca asegurar la disponibilidad de los recursos más allá del año fiscal y contar con mayor autonomía en el manejo de los mismos, de la que tienen los organismos que se encuentran dentro de la Ley de Presupuesto.

Ahora bien, estas razones atentan contra la integralidad de los presupuestos y la transparencia, así lo destaca el Fondo Monetario Internacional: “En ambos casos se destaca la importancia de la integralidad del presupuesto, es decir, que el presupuesto debe contener todos los gastos y recursos que realiza el gobierno, con el objetivo de mostrar cuál es la verdadera influencia del Sector Público sobre la economía nacional. Además, se destacan como reglas presupuestarias de transparencia, la clara definición de funciones y responsabilidades, acceso del público a la información, Transparencia en la Preparación, Ejecución y Publicación del Presupuesto, y Garantías de Integridad de la Información”.

La idea que justifica la existencia de estos fondos es poner “a salvo” ciertos recursos con el argumento de que la supuesta especificidad de su destino así lo amerita y por esa razón, corresponde gozar de mayor discrecionalidad en su manejo. Esta situación no sólo dificulta el manejo presupuestario y vulnera el principio de integridad, sino que lo complica y lo deslegitima porque esta herramienta de separación de fondos públicos de los presupuestos también constituye un mecanis-

mo para excluir del debate parlamentario, la posibilidad de discutir prioridades al momento de asignar los recursos.

A su vez, el artículo 47 de la Ley N° 10189, Complementaria Permanente de Presupuesto establece que:

“La Ley de Presupuesto prevalece sobre toda otra Ley que autorice o disponga gastos. Toda Ley nueva que autorice o disponga gastos no será aplicada hasta tanto no sea modificada la Ley de Presupuesto General de la Administración Provincial, para incluir en ella, sin efecto retroactivo, los créditos necesarios para su atención. Será nulo todo acto o contrato otorgado por cualquier autoridad, aun cuando fuere competente, si de los mismos resultare la obligación de pagar sumas de dinero que no estuvieren contempladas en la Ley de Presupuesto”.

Por lo tanto, corresponde reforzar esta idea señalando que la existencia de fondos extrapresupuestarios no es compatible con el modelo conceptual previsto en la LAF. Se debería incorporar estos conceptos en el artículo 12 señalando:

“Los presupuestos comprenderán todos los recursos y gastos previstos para el ejercicio, los cuales figurarán por separado y por sus montos íntegros, sin compensaciones entre sí. Quedando prohibida la existencia de toda partida de crédito que se defina como extra presupuestaria. Mostrarán el resultado económico y financiero de las transacciones programadas para ese período, en sus cuentas corrientes y de capital, así como la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas. Asimismo, podrán contener normativa complementaria, de carácter transitorio, que establezca políticas o acciones de carácter económico y financiero, sean éstas específicas o generales, cuya incidencia constituya materia presupuestaria para el ejercicio fiscal que se aprueba”.

Normas técnicas comunes

La técnica de presupuesto en base a resultados incorpora las características centrales del presupuesto por programas, a saber:

- En el proceso presupuestario, se deben expresar claramente las relaciones insumo-producto.
- La definición de políticas establece el marco para definir la producción pública.
- Se enfatiza el desarrollo metodológico de los indicadores de impacto o resultado.
- Se determina la relación causal entre los resultados y la cantidad y calidad de los bienes y servicios producidos por las instituciones públicas.

Es por eso que el presupuesto por programas orientado a resultados debe ser concebido como una condición necesaria. Ahora bien, esta no es una condición suficiente para instrumentar el nuevo modo de gestión pública, ya que para ello, es necesario que la técnica presupuestaria por resultados este acompañada de una adecuada planificación estratégica y de sustanciales cambios en el manejo de la administración de los recursos reales y financieros.

Los presupuestos de gastos se deben formular, ejecutar y evaluar en base a la necesidad de que la producción pública se defina en el marco de los resultados previstos que se esperan alcanzar en función de las acciones de gobierno previstas en el presupuesto.

De esta manera se propone la siguiente redacción para el artículo 14 Ley:

Artículo 14. En los presupuestos de gastos se utilizarán las técnicas más adecuadas para demostrar el cumplimiento de las políticas, planes de acción y producción de bienes y servicios del Sector Público Provincial y de los Poderes Legislativo y Judicial, en base a la técnica de gestión por resultados así como la incidencia económica y financiera de la ejecución de los gastos y la vinculación de los mismos con sus fuentes de financiamiento. La reglamentación establecerá las técnicas de programación presupuestaria y los clasificadores de gastos y recursos que serán utilizados.

Estructura programática

Esta situación conlleva a que la estructura del presupuesto y el proceso de formulación no reflejen la producción pública estatal bonaerense, a título de ejemplo, durante los presupuestos 2015 a 2017⁶, presentados a la legislatura bonaerense las actividades centrales, actividades comunes y partidas no asignadas a programas representaron el 46% de la ejecución del presupuesto en el 2015 y un tercio del total ejecutado, en los años precedentes.

La estructura es deficiente porque solo puede ser objeto de evaluación lo que se encuentra explicitado ex-ante. El ex-ante (programado) puede definirse como la situación inicial antes del comienzo de una acción o como la situación que se desea alcanzar a partir de la acción (metas).

Si no existe el ex-ante por más confiable que sea la información contable sobre la ejecución del presupuesto no podemos ni detectar desvíos, ni conocer sus causas ni implementar las acciones correctivas para evitar o atenuar los mismos. Es decir, no se puede evaluar lo que no está explicitado ex-ante.

Por esta razón cobra vital importancia la estructura y la calidad de la formulación presupuestaria, las variables que no se explicitan en la estructura presupuestaria, no son objeto de discusión en la formulación del presupuesto y por lo tanto no es posible su evaluación. De ahí, la importancia del presupuesto como sistema de información.

Las variables que se explicitan marcan la potencialidad del proceso de evaluación y control en el futuro y para ello deberían cumplirse las siguientes condiciones:

a) En el proceso de formulación presupuestaria:

La identificación de las necesidades públicas, la evaluación de la entidad que revisten dichas necesidades públicas, consideradas individualmente, la determinación de prioridades, según cada necesidad y la fijación de metas a cumplir en la atención de cada necesidad.

⁶ Informe sobre la ejecución del gasto devengado en esos años. Base Estados Contables cierre de ejercicios, 2015-2016-2017. Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires.

b) En la estructura presupuestaria se deben hacer explícitas:

La necesidad pública, el servicio público, la identificación por ubicación geográfica de la necesidad y del servicio y la unidad responsable directa de la prestación del servicio público.

Además, la estructura del presupuesto debe presentar la información de manera tal, que permita a los usuarios del mismo, tener una visión agregada del mismo que permita vía reglamentación incluir las siguientes planillas anexas: 1. Económica y por rubros de recursos; 2. Por finalidad, función y clasificación económica de los gastos; 3. Jurisdiccional y económica de los gastos; 4. Económica y por objeto del gasto; 5. Jurisdiccional y por finalidades y funciones del gasto; 6. Por finalidad, función y objeto del gasto; 7. Jurisdiccional del gasto según la fuente de financiamiento; 8. Cuenta de Ahorro, Inversión, Financiamiento y sus resultados.

Por estas razones el artículo 20 de la Ley 13767 debería quedar redactado de la siguiente forma:

“El Título I, Disposiciones Generales, comprende las normas complementarias de la Ley que rigen para cada ejercicio financiero, que se relacionan directa o exclusivamente con la aprobación, ejecución y evaluación del presupuesto del que forman parte. Los Títulos II y III incluyen cuadros agregados que permitan una visión global del presupuesto y sus principales resultados”.

Formulación del presupuesto

En cuanto a la formulación del presupuesto, el artículo 23 señala que “el Poder Ejecutivo determina anualmente los lineamientos generales para la formulación del Proyecto de Ley de Presupuesto General”.

A través de la reglamentación de este artículo, los órganos rectores de los sistemas de gestión y administración financiera deberían seguir los siguientes criterios para fijar los lineamientos de la política presupuestaria:

- Evaluar el cumplimiento de las metas fijadas en los programas presupuestarios que ya están en desarrollo.

- Elaborar proyecciones para el ejercicio a presupuestar de las variables reales y financieras.
- Confeccionar un cronograma de actividades a cumplimentar por las jurisdicciones, organismos y entidades, con determinación de plazos y responsabilidades para las autoridades de los distintos servicios.
- Someter los lineamientos presupuestarios y financieros del ejercicio a presupuestar a consideración del Poder Ejecutivo, quien a su vez determina las prioridades sectoriales y los totales de crédito por área.
- Una vez establecidas las pautas presupuestarias, las jurisdicciones y entidades, confeccionan sus anteproyectos de presupuesto, siguiendo las normas que establezca los órganos rectores de los sistemas de gestión y administración financiera.

Por su parte, en el artículo 24 de la Ley 13767, se establecen los contenidos mínimos del proyecto de ley de presupuesto, fijando en su inciso b) el:

“Presupuesto de gastos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial y de las entidades descentralizadas que conforman el Sector Público Provincial, identificando objetivos, programas y producción de bienes y servicios; incluyendo los créditos presupuestarios” (texto actual).

Correspondería agregar a este inciso lo que debe identificar el programa:

“Los programas deberán identificar: las necesidades públicas que originan la apertura del programa, el objetivo de la acción, las acciones para alcanzar el objetivo, la cobertura o meta a alcanzar en la acción, el responsable del programa y los insumos relevantes”.

Presentación del Proyecto de Presupuesto Provincial al 31/08 de cada año:

También no es posible tener un presupuesto consistente si por mandato de la Constitución Provincial el presupuesto se tiene que

mandar el 31/08 o sea un mes antes que sea remitido el presupuesto nacional al Congreso, situación que de hecho no es cumplida.

Se propone modificar el artículo 25 para incorporar la figura del Presupuesto Preliminar y de esta forma al anticiparse los principales lineamientos de las políticas públicas que se piensan desarrollar en el próximo ejercicio se cumpla con el mandato de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires que exige la presentación del presupuesto provincial antes del 31 de agosto. Por otra parte, la presentación en la Legislatura del proyecto final de presupuesto provincial, deberá efectuarse antes del 31 de octubre de cada año.

El artículo 25 quedaría expresado de la siguiente forma:

“El Poder Ejecutivo provincial presentará un Presupuesto Preliminar antes del 31 de agosto del año anterior para el que regirá, acompañado de un mensaje que contenga una relación de los objetivos que se propone alcanzar y las explicaciones de la metodología utilizada para las estimaciones de recursos y para la determinación de las autorizaciones para gastar, así como las demás informaciones y elementos de juicio que estime oportunos y el proyecto de Ley de Presupuesto General a la Legislatura provincial, antes del 31 de octubre del año anterior para el que regirá”.

Presupuesto de la Legislatura

En la Provincia de Buenos Aires la Legislatura trata dos presupuestos. Uno es el presupuesto general y otro es el presupuesto de su propio cuerpo que está separado del primero. Si bien acá también existe una manda constitucional correspondería en primer lugar tratar y aprobar el presupuesto de la Legislatura para después incorporar el mismo al presupuesto general.

Se sugiere que el proyecto de Presupuesto del Poder Legislativo deberá ser sancionado con anterioridad a la presentación del proyecto general, a fin de poder incorporarse al mismo.

Corresponde agregar en el último párrafo del artículo 25 redefinido anteriormente, lo siguiente:

“La Legislatura en primer lugar deberá tratar y aprobar antes del 31 de agosto el Presupuesto Preliminar y el Proyecto de la Legislatura Provincial antes de la presentación del proyecto de Ley de Presupuesto General, a fin de poder incorporarse al mismo”.

De la ejecución del presupuesto

En cuanto a la ejecución del presupuesto, el artículo 29 deberá redactarse de la siguiente manera:

“Los créditos del presupuesto de gastos, con los niveles de desagregación que haya aprobado la Legislatura provincial, constituyen el límite máximo de las autorizaciones disponibles para gastar. En cada trimestre sólo podrán comprometerse gastos que encuadren en los conceptos y límites de los créditos autorizados. La ejecución de los créditos presupuestarios se realiza conforme a las cuotas trimestrales que establezca el órgano rector del sistema de presupuesto, conforme las características de cada servicio y la proyección de recursos del período. Las cuotas trimestrales podrán modificarse de acuerdo a las normas que establezca el órgano rector de los sistemas de gestión y administración financiera”.

De la evaluación de la ejecución presupuestaria

La etapa de seguimiento es una instancia imprescindible para producir información sobre el proceso presupuestario y obtener mejoras en el desempeño de la gestión pública.

A los efectos de evaluar la ejecución presupuestaria, las jurisdicciones y entidades, a través de los servicios administrativos, remitirán a la Dirección Provincial de Presupuesto Público:

- a) La información referente al resultado de la gestión y la ejecución financiera de los programas a su cargo, ajustada a las normas técnicas que emita dicha Dirección.
- b) La identificación de los desvíos entre lo ejecutado y lo programado presupuestariamente.

- c) Explicación de la causa de los desvíos.
- d) La propuesta de medidas que permitan reprogramar la ejecución o que generen mejoras en los procesos de programación futura.

En el caso de programas que no tengan productos cuantificables, la evaluación debe realizarse en forma cualitativa.

La máxima autoridad de cada jurisdicción y entidad deberán remitir a la Dirección Provincial de Presupuesto Público en forma trimestral y al cierre del ejercicio los componentes físicos y financieros de los Programas que están a su cargo siendo responsables por las operaciones realizadas y los datos que se suministren.

Se sugiere modificar el texto del artículo 45 reemplazando la expresión periódica por trimestral, quedando la siguiente redacción:

“La Dirección Provincial de Presupuesto Público evaluará la ejecución de los presupuestos de la Administración Pública provincial en forma trimestral y al cierre del mismo”.

La Dirección Provincial de Presupuesto Público “es la encargada de vincular la información financiera y real como soporte para: 1) La programación de la acción de gobierno; 2) El seguimiento de la gestión; 3) La evaluación integral de la gestión.

En consecuencia, el desafío fue encontrar un camino que permita vincular las variables financieras y reales en forma concomitante, y con la misma rigurosidad técnica que se le otorga a la ejecución financiera de los programas”⁷.

Se propone para alcanzar esa rigurosidad técnica, agregar como último párrafo del artículo 45, el siguiente texto:

“Con base en la información que señala precedentemente y la que suministre el Sistema de Contabilidad, la Dirección Provincial de Presupuesto Público deberá:

- a. Realizar un análisis crítico de los resultados físicos y financieros obtenidos y de los efectos producidos por los mismos.

⁷ Hugo Callegari y Sebastián Forero Cap. IX: “La producción pública y los sistemas de administración pública: una propuesta de trabajo”. Estudios sobre la administración financiera de la CABA. Ley 70JUS, Baires 2022.

- b. Interpretar las variaciones operadas con respecto a lo programado.
- c. Procurar determinar sus causas y
- d. preparar informes con recomendaciones para las autoridades superiores y los/las responsables de los organismos afectados.

La reglamentación establece los métodos y procedimientos para la aplicación de las disposiciones contenidas en esta parte”.

“El informe anual sobre la evaluación de la ejecución presupuestaria debe enviarse, junto con la Cuenta de Inversión, a la Legislatura para su conocimiento”.

Del Subsistema Tesorería

Se proponen los siguientes cambios:

Modificar el texto del artículo 68 LAF, reemplazando el término “reglamentación pertinente”, por las “normas y procedimientos pertinentes”, quedando redactado el plexo normativo de la siguiente forma:

“La Tesorería General de la Provincia será el órgano rector del Subsistema de Tesorería y, como tal, coordinará el funcionamiento de todas las unidades de Tesorería que operen en el Sector Público Provincial y dictará las normas y procedimientos pertinentes”.

En el mismo artículo se propone explicitar la relación o dependencia funcional que tienen las unidades o servicios de tesorería de las jurisdicciones y entidades con la Tesorería General.

Por ende, se propone agregar como último párrafo del artículo 68, el siguiente texto:

“Las unidades o servicios de tesorería que se autoricen a operar en la Administración General del estado Provincial tienen relación funcional con la Dirección General de Tesorería. Estas unidades o ser-

vicios se constituyen dentro de las Direcciones Generales de Administración de cada servicio de administración financiera”.

Competencias

El artículo 69 de la Ley 13767, fija las competencias de la Tesorería General independientemente de la que por otras leyes o reglamentos se establezca se propone los siguientes cambios:

Inciso 6) no solo asesora al PE sino también a los Órganos Coordinadores de Gestión y Administración Financiera, propuestos, se recomienda la siguiente redacción de este inciso:

“Participar y asesorar técnicamente al Poder Ejecutivo provincial y a los Órganos Coordinadores de Gestión y Administración Financiera en materia de su competencia”.

Inciso 7) no solo corresponde informar al poder Ejecutivo y a los órganos Coordinadores de Gestión y Administración Financiera sobre su ejecución sino que corresponde hacer una evaluación de la misma.

“Elaborar el Presupuesto de Caja de cada ejercicio una vez sancionado el Presupuesto de la Administración General; elevarlo al Poder Ejecutivo y a los Órganos Coordinadores de Gestión y Administración Financiera e informar mensualmente a éstos, sobre el seguimiento y evaluación de su ejecución”.

Inciso 8) trata sobre la competencia de la Tesorería General de registrar los créditos a favor de los acreedores del Estado cuyo pago deba efectuar el organismo.

Este punto debería ser derogado, ya que con la existencia de un sistema de información financiera integrada, la información va a surgir del funcionamiento normal de dicho sistema, por otra parte, esta es una competencia propia de la Contaduría General.

Centralización de los recursos del Sector Público Provincial no Financiero

La Ley no solo debería incluir la centralización de fondos de la Administración Central, sino que debe explicitar la centralización de recursos de los Organismos Descentralizados, Instituciones de la Seguridad Social y Organismos Descentralizados no Consolidados del Sector Público no Financiero.

Por consiguiente se propone reemplazar el inciso 21) por el siguiente:

“Centralizar la recaudación de los recursos de la Administración Central, Organismos Descentralizados, Instituciones de la Seguridad Social y Organismos Descentralizados no Consolidados del Sector Público no Financiero y distribuirlos en las unidades de tesorería que operen en el Sector Público Provincial, para que de la Cuenta Única se efectúe el pago de las obligaciones que se generen”.

Sistema de Cuenta Única del Tesoro (SCUT)

A pesar que en el Artículo 2° de la Resolución N° 80/13, por el cual el Ministerio de Economía instituyó un Sistema de Cuenta Única del Tesoro (SCUT) para el manejo de fondos públicos de la Administración Pública Provincial, instruyó a la Tesorería General de la Provincia a aprobar un Modelo Funcional de Sistema de Cuenta Única del Tesoro (SCUT) que establezca el diseño de administración operativa de los fondos y la habilitación de las respectivas cuentas bancarias y de registro para su implementación.

Es así, como a partir del 08 de agosto de 2013 se produce el ingreso efectivo al Sistema de Cuenta Única del Tesoro (SCUT) de 25 jurisdicciones de la Administración Central y 22 Organismos Descentralizados de la Provincia de Buenos Aires.

El Sistema de Cuenta Única del Tesoro (SCUT) se basa fundamentalmente en el mantenimiento de una sola cuenta corriente bancaria radicada en el Banco de la Provincia de Buenos Aires, que centraliza

la totalidad de los recursos cualquiera sea el origen incluyendo los destinados por la Tesorería General, como así también aquellos que sean propios de los organismos o que tengan una afectación específica y los vinculados con créditos externos, donaciones o fondos de terceros, excluyéndose solamente los recursos de los organismos que por normas legales vigentes no integren la CUT. Por otra parte, a través de la CUT, se canalizan todos los pagos que tengan como objetivo la cancelación de las obligaciones contraídas por la Dirección General de Administración de la Administración Pública Provincial en el marco de la ejecución de los programas presupuestarios. No obstante ello, los organismos podrán contar con una cuenta bancaria pagadora para atender erogaciones de pequeños montos asociados principalmente a fondos rotatorios y cajas chicas previstos en el artículo 78 de la ley 13767 de Administración Financiera y para el pago de sueldos.

Ahora bien, administrar el sistema de caja única no está dentro de las competencias definidas para la Tesorería General en la Ley 13767 (LAF). Es importante señalar que tanto la ley de Administración Financiera a nivel nacional (Ley 24156), como la vigente en la Ciudad de Buenos Aires (Ley 70), la tienen como una competencia básica de la Tesorería General.

Por esta razón se propone incorporar al artículo 69 el siguiente inciso 24:

“Administrar el sistema de caja única o de fondo unificado de la Administración Pública No Financiera que establece el artículo 74 de esta Ley”.

Presupuesto de Caja de las Jurisdicciones y entidades del Sector Público Provincial no Financiero:

También hay que agregar otro inciso que señale como competencia de la tesorería general para:

“25. Conformar el presupuesto de caja de las jurisdicciones y entidades y supervisar su ejecución”.

La reglamentación de este inciso debería contener el texto que se indica a continuación:

“Podrá solicitar a cada uno de los organismos descentralizados la información que estime conveniente para conformar con la debida antelación los presupuestos de caja de cada uno de ellos. Sobre la base de la misma, y de acuerdo con las disponibilidades de fondos existentes, dará curso a las órdenes de pago que se emitan con cargo a los créditos presupuestarios destinados a su financiamiento”.

No es competencia de la Tesorería efectuar el cálculo y liquidación de retenciones de impuestos nacionales y provinciales y régimen de la seguridad social.

Corresponde derogar el inciso 1) del artículo 75 de la Reglamentación que fija la obligación que tienen la Tesorería General de la Provincia y las Tesorerías Centrales, respecto a efectuar el cálculo y liquidación de las retenciones de impuestos nacionales y provinciales y régimen de la seguridad social, que corresponda en cada caso. Esta es una competencia propia de la Contaduría General.

Incorporar la figura de cheque diferido:

El segundo párrafo del inciso 4) del artículo 75 de la Reglamentación prevé que “la Tesorería General de la Provincia dictará las normas y procedimientos correspondientes a los puntos señalados precedentemente, así como los relativos a los medios de pago”.

Por consiguiente, corresponde agregar a continuación del párrafo citado precedentemente, lo siguiente:

“En dicho marco la Tesorería General de la Provincia podrá emitir cheques de pago diferido, en función de las disponibilidades de caja y con arreglo a la programación del presupuesto de caja. Delegar en el Tesorero General el dictado de las normas de excepción a la prohibición de realización de pagos en efectivo y/o cheques al portador, fundadas en montos y/o características del pago”.

De esta manera, se incorpora la figura de cheque diferido en aras del uso de recursos en el marco de la programación financiera y se le

quitan las competencias para aplicar las retenciones impositivas antes de los pagos a terceros.

Fondos permanentes y/o cajas chicas

El artículo 78 de la LAF, fija el funcionamiento de fondos denominados “permanentes” y/o “cajas chicas”, de acuerdo con el régimen que reglamentariamente se instituya, y se propone agregar:

“Para ser utilizados en la atención de pagos cuya característica, modalidad o urgencia no permita aguardar la respectiva previsión de fondos”.

Quedaría el texto expresado de la siguiente forma:

“Los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial y la autoridad superior de las entidades descentralizadas que conforman la administración pública provincial, podrán autorizar el funcionamiento de fondos denominados “permanentes” y/o “cajas chicas”, de acuerdo con el régimen que reglamentariamente se instituya, para ser utilizados en la atención de pagos cuya característica, modalidad o urgencia no permita aguardar la respectiva previsión de fondos”.

El último párrafo del artículo 78 dice que:

“Las Tesorerías correspondientes podrán entregar los fondos necesarios con carácter de anticipo, formulando el cargo pertinente a sus receptores”, correspondiendo agregar que “no pueden reponerse fondos hasta tanto no se rindan los gastados”.

De esta forma con estas reformas se incorpora el tipo de pagos que deben atenderse con estos fondos y se limita la reposición de fondos hasta tanto no se rindan los gastados.

Del Subsistema de Contaduría

Desde el punto de vista reformista, se propone eliminar y/o modificar aquellos artículos que contradicen el enfoque sistémico de la Ley de Administración Financiera, a saber:

Derogar los artículos 92 a 96 de la Ley donde se describen cada una de las ramas de la contabilidad sin una integración adecuada entre estas y propiciar un marco normativo adecuado para el diseño de un Subsistema Integrado de Contabilidad.

ARTÍCULO 92. La Contabilidad del Presupuesto registrará:

Con relación al cálculo de recursos: los importes calculados y los recaudados por cada ramo de entradas, de manera que quede individualizado su origen.

Con relación a cada uno de los créditos del presupuesto:

El monto autorizado y sus modificaciones.

Los compromisos contraídos.

Lo incluido en órdenes de pago.

El registro analítico de la Contabilidad de Presupuesto corresponde a las direcciones de administración o dependencias que hagan sus veces y a las Cajas Recaudadoras, las que remitirán periódicamente los estados de ejecución correspondientes a los Recursos y Autorizaciones a gastar, a la Contaduría General de la Provincia la que, con dichos elementos, efectuará asientos mensuales, de manera de reflejar centralizadamente la información exigida por el artículo 92º de la presente Ley.

ARTÍCULO 93. La Contabilidad de Fondos y Valores registrará las entradas y salidas del Tesoro, provengan o no de la ejecución del presupuesto.

El registro analítico de la Contabilidad de Fondos y Valores, corresponde a la Tesorería General y a cada uno de los Organismos Descentralizados, según corresponda. Diariamente la primera y mensualmente los segundos, remitirán a la Contaduría General de la Provincia, los estados relativos al movimiento de Fondos y Valores.

Esta última efectuará con dichos elementos asientos diarios y mensuales, respectivamente, a los efectos del reflejo centralizado de las operaciones.

Asimismo, las Direcciones de Administración o dependencias que hagan sus veces en los Organismos Centralizados, deberán remitir a la Contaduría General:

1. Diariamente, los comprobantes de los depósitos efectuados en la Cuenta del Tesoro, juntamente con la documentación y/o información suficiente que permita su apropiación contable;
2. Mensualmente, el estado relativo al movimiento de fondos y valores, acompañado del acta de arqueo, certificación de saldos de las cuentas bancarias y sus conciliaciones.

A los fines del registro de las operaciones relacionadas con el movimiento del Tesoro, el Banco de la Provincia de Buenos Aires deberá remitir diariamente a la Contaduría General de la Provincia y a la Tesorería General de la Provincia información analítica de las sumas recibidas y pagadas por cuenta de aquel.

Cuando por falta de información no sea posible apropiar un ingreso, la Contaduría General procederá a registrarlo provisoriamente en cuenta transitoria, cuyo saldo, al cierre del Ejercicio, quedará definitivo como recurso de Rentas Generales.

ARTÍCULO 94. La Contabilidad de Bienes del Estado registrará las existencias y movimiento de los bienes, con especial determinación de los que ingresen al patrimonio por ejecución del presupuesto o por otros conceptos, de modo de hacer factible el mantenimiento de inventarios permanentes.

ARTÍCULO 95. La Contabilidad de Deuda Pública registrará las autorizaciones de emisión de los empréstitos u otras formas del uso del crédito, su negociación y circulación, separando la deuda consolidada de la flotante.

ARTÍCULO 96. Los registros de cargos y descargos se llevarán como consecuencia de las contabilidades respectivas y demostrarán:

1. Para el movimiento de fondos y valores: las sumas por las cuales deben rendir cuenta los que han percibido fondos y valores del Estado.

2. Para los bienes del Estado: los bienes o especies en servicio, guarda o custodia, manteniendo actualizados los datos de los funcionarios a cuyo cargo se encuentran.

Sin perjuicio de estos registros, las Direcciones de Administración o quienes hagan sus veces, llevarán idénticos registros respecto de los obligados a rendir cuenta ante ellas.

Rendición de Cuentas a la Legislatura

Se propone modificar el inciso 1) del artículo 100 de la LAF, conforme lo establecido en el artículo 31, de manera de eliminar el concepto de “residuo pasivo” para compatibilizar con el articulado de esta Ley que establece las pautas para la ejecución y cierre de cuentas del gasto presupuestario.

Quedaría redactado de la siguiente forma:

“1) Con relación a los créditos: el monto original, modificaciones introducidas, el crédito definitivo al cierre del ejercicio, compromisos contraídos, compromisos devengados, saldos no utilizados y devengados incluidos en órdenes de pago”.

Del Subsistema de Crédito Público

Se sugieren los siguientes cambios, tanto de la Ley de Administración Financiera como de su Decreto Reglamentario, ya que estos plexos normativos no prevén puntos relevantes relacionados con la administración y gestión de la deuda pública.

Los artículos a modificar son los que se detallan a continuación:

El artículo 57 de la LAF define como operaciones de crédito público a la capacidad que tiene el Estado de endeudarse con el objeto de captar medios de financiamiento sin definir las finalidades por las que debe endeudarse, más allá que en el mismo párrafo se sostiene que se encuentra prohibido realizar operaciones de crédito público para financiar gastos operativos.

No obstante, ello se considera propicio agregar al segundo párrafo un texto que fije que esta capacidad que tiene el estado para endeudarse es para realizar inversiones, para atender casos de evidente necesidad de la Provincia o para reestructurar sus pasivos, incluyendo los intereses respectivos. Entonces, el segundo párrafo del artículo 57 quedaría redactado de esta manera:

“Se entenderá por crédito público a la capacidad que tiene el Estado provincial de endeudarse con el objeto de captar medios de financiamiento para realizar inversiones, para atender casos de evidente necesidad de la Provincia para reestructurar sus pasivos, incluyendo los intereses respectivos, con el compromiso de reintegrarlos en el futuro, cualquiera fuere su forma de instrumentación jurídica; de reconvertir sus pasivos, incluyendo sus intereses y demás costos asociados; de otorgar avales, fianzas y cualquier otro tipo de garantías. Se prohíbe realizar operaciones de crédito público para financiar gastos operativos”.

El tercer párrafo de este artículo excluye la deuda que el Estado Provincial pueda contraer con otros organismos y/o entidades del sector público, ya que establece que no se “considerará crédito público la colocación de Letras de Tesorería colocadas en organismos no financieros del Estado y la utilización del Fondo Unificado de Cuentas Oficiales creado por el Decreto-Ley 10375/62”.

Se propone eliminar este tercer párrafo y agregar al final del artículo 57 que el Banco Provincia de Buenos Aires por el siguiente será el agente financiero:

“A todos estos efectos, el Banco de la Provincia de Buenos Aires, como banco oficial, será el agente financiero”.

En la LAF no existen precisiones acerca de que operaciones dan origen a la deuda pública, por lo tanto, se propone agregar al final del último párrafo del artículo 57, el siguiente texto:

“...y puede originarse en:

- a) La emisión y colocación de títulos, bonos u obligaciones de largo y mediano plazo, constitutivos de un empréstito.

- b) La emisión y colocación de Letras del Tesoro cuyo vencimiento supere el ejercicio financiero.
- c) La contratación de préstamos.
- d) La contratación de obras, servicios o adquisiciones cuyo pago total o parcial se estipule realizar en el transcurso de más de UN (1) ejercicio financiero posterior al vigente; siempre y cuando los conceptos que se financien se hayan devengado anteriormente.
- e) El otorgamiento de avales, fianzas y garantías, cuyo vencimiento supere el período del ejercicio financiero.
- f) La consolidación, conversión y renegociación de otras deudas”.

Por otra parte, se recomienda agregar como últimos párrafos del artículo 58 que:

“No se considera deuda pública las operaciones que se realicen en el marco del artículo 76 de esta Ley”.

“A los efectos de esta ley, la deuda pública de la Administración de la Provincia de Buenos Aires se clasificará en interna y externa y en directa e indirecta”.

La Ley N° 13767 no precisa ni define los tipos de deuda pública, no se encuentra ningún artículo que defina que se entiende por deuda interna o externa ni deuda directa o indirecta. Por ende, se propone incorporar a continuación del segundo artículo agregado al artículo 66 el siguiente texto:

“Se considerará deuda interna, aquella contraída con personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en la República Argentina y cuyo pago puede ser exigible dentro del territorio nacional. Por su parte, se entenderá por deuda externa, aquella contraída con otro Estado u organismo internacional o con cualquier otra persona física o jurídica sin residencia o domicilio en la República Argentina y cuyo pago puede ser exigible fuera de su territorio”.

“La deuda pública directa de la Administración Central de la Provincia es aquella asumida por la misma en calidad de deudor principal”.

“La deuda pública indirecta de la Administración central es constituida por cualquier persona física o jurídica, pública o privada, distinta de la misma, pero que cuenta con su aval, fianza o garantía”.

El artículo 59 impone la obligatoriedad de una Ley para otorgar un aval por parte de entidades del sector público no financiero de la Provincia, debe excluirse esta obligatoriedad y se propone reemplazar el texto de dicho artículo por lo siguiente:

“Los avales, fianzas y otras garantías de cualquier naturaleza, que el Estado provincial otorgue con vigencia superior a un año, requerirán de una ley. Se excluye de esta disposición los avales, fianzas o garantías que otorguen las instituciones financieras pública”.

La Ley debe designar el Órgano Rector del Subsistema del Crédito Público⁸, y debe facultar al órgano coordinador de los sistemas de administración financiera de redistribuir o reasignar los medios de financiamiento obtenidos mediante operaciones de crédito público, siempre que así lo permitan las condiciones de la operación respectiva y las normas presupuestarias.

Entonces se recomienda reemplazar el artículo 60 por el siguiente texto:

“El órgano coordinador de los Sistemas de Administración Financiera tiene la facultad de redistribuir o reasignar los medios de financiamiento obtenidos mediante operaciones de crédito público, siempre que así lo permitan las condiciones de la operación respectiva y las normas presupuestarias. La Dirección Provincial de Crédito Público es el órgano rector del Sistema de Crédito Público. Tiene como misión asegurar una eficiente programación de la gestión y acceso a los medios de financiamiento que se obtengan mediante operaciones de crédito público, y velar por la aptitud crediticia de la Provincia”.

El artículo 61 de la Ley, fija las competencias del órgano rector del Sistema de Crédito Público en este marco se proponen las siguientes modificaciones:

⁸ Actualmente está designado por Resolución del Ministerio de Economía N° 161 del 27/04/2012.

En el inciso c) la competencia de llevar un registro actualizado sobre la deuda pública provincial implica que ese registro esté debidamente integrado al sistema de administración financiera. La redacción propuesta de este inciso sería la que se expone a continuación:

“Intervenir en la gestión de las operaciones de crédito público y llevar un registro actualizado sobre la deuda pública provincial, debidamente integrado al sistema de administración financiera para fines estadísticos y de gestión”.

El inciso d), establece que, una de las competencias del Órgano Rector, es la de “intervenir previamente a la firma de todo contrato que implique compromisos de pago futuros en dinero en un plazo que supere al del ejercicio presupuestario vigente”. Este marco normativo no es claro en cuanto genera la duda si esta intervención previa está referida exclusivamente a los contratos que vinculados a operaciones de crédito o es aplicable a todos los contratos que impliquen pagos futuros.

Por otra parte, no aparece en este artículo ninguna mención a las la posibilidad de fiscalizar y aplicar sanciones en casos de operaciones de crédito público realizadas en contravención a las normas previstas en este plexo normativo. Por eso se propone eliminar la actual redacción del inciso d) y reemplazarla por la siguiente competencia:

“Fiscalizar que los medios de financiamiento obtenidos mediante operaciones de crédito público se apliquen a sus fines específicos y aplicar sanciones para los casos de operaciones de crédito público realizadas en contravención a las normas dispuestas en la misma”.

Deberían incorporarse al artículo 61 estas dos competencias:

- “Organizar un sistema de información sobre el mercado de capitales nacional e internacional, a fin de asesorar al Poder Ejecutivo y al órgano coordinador del sistema de administración financiera sobre las posibilidades de financiamiento”.
- “Organizar un sistema de apoyo y orientación a las negociaciones que se realicen para emitir empréstitos o contratar préstamos e intervenir en las mismas”.

Por último, la actual redacción de la LAF no fija ningún requisito o condiciones que deberían cumplir las empresas y sociedades del Estado Provincial para realizar operaciones de crédito público.

Se recomienda incorporar a continuación como agregado al artículo 66, el siguiente texto:

“Cumplido lo dispuesto en el artículo 62 de esta Ley, las empresas y sociedades del Estado Provincial pueden realizar operaciones de crédito público dentro de los límites que fije su responsabilidad patrimonial y de acuerdo con los indicadores que al respecto establezca la reglamentación. Cuando estas operaciones requieran de avales, fianzas o garantías de cualquier naturaleza de la Administración Central, la autorización para su otorgamiento debe estar prevista en una Ley específica”.

Conclusiones

La propuesta de reforma a la Ley 13767 de Administración Financiera y el Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial, debe ser tal, que nos permita adaptarla al modelo conceptual previsto en la Ley 24156 -de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional- y la Ley 70 -de los Sistemas de Gestión, Administración Financiera y Control del Sector Público de la Ciudad CABA-.

Si bien la propuesta de reforma no abarca la totalidad de temas que pueden ser objeto de cambios es un disparador para poder incorporar temas que son considerados trascendentes para alcanzar mejoras a la hora de aplicar los recursos a la obtención de los resultados esperados a partir de la producción pública.

A modo de síntesis, la propuesta introduce los siguientes temas:

- La gestión pública que incluye la Administración Financiera y los Sistemas de Inversión Pública.
- La necesidad de contar con un Plan Estratégico que se vincule con el presupuesto y la gestión por resultados.

- La coordinación y supervisión de los sistemas de Gestión y Administración Financiera.
- La definición de los objetivos de los Sistemas de Gestión Pública y las funciones de su órgano rector.
- Las pautas en la que se celebraran los acuerdos programas.
- Las redefiniciones de los objetivos de la administración financiera.
- La prohibición de la existencia de toda partida de crédito que se defina como extra presupuestaria.
- Identificar tanto en la formulación como la estructura del presupuesto; la necesidad pública, el servicio público o programa, la identificación por ubicación geográfica de la necesidad y del servicio o programa y la unidad responsable directa de la prestación del servicio público.
- Presentación del Proyecto Preliminar de Presupuesto Provincial y el de la Legislatura antes del 31/08 de cada año y los definitivos antes del 31/10 de cada año.
- La evaluación por parte de la Dirección Provincial de Presupuesto Público de la ejecución de los presupuestos de la Administración Pública provincial en forma trimestral y al cierre del mismo, el informe al cierre debe enviarse a la Legislatura junto con la Cuenta de Inversión.
- Incorpora dentro de las competencias de la Tesorería General administrar el sistema de caja única.
- Incorpora la competencia de la Tesorería General para conformar el presupuesto de caja de las jurisdicciones y entidades y supervisar su ejecución.
- Elimina la competencia de la Tesorería para efectuar el cálculo y liquidación de retenciones de impuestos.
- Incorpora la figura de cheque diferido.
- Introduce cambios en el régimen de fondos permanentes y/o cajas chicas.

- Deroga los artículos 92 a 96 de la Ley 13767, donde se describen cada una de las ramas de la contabilidad sin una integración adecuada entre estas.
- Elimina el concepto de “residuo pasivo” para compatibilizarlo con el articulado de esta Ley.
- Redefine que se entiende por crédito público y deuda pública.
- Define que se considerará deuda interna y externa, deuda pública directa e indirecta.
- Impone la obligatoriedad de una Ley para otorgar un aval por parte de entidades del sector público no financiero de la Provincia.
- Propone que el Órgano Rector del Subsistema del Crédito Público sea designado por Ley.
- Modifica y agrega competencias del órgano rector del Sistema de Crédito Público.

Cuando la Asociación de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP) le propuso a la Dra. Lilia Goday efectuar una obra colectiva similar a la que había dirigido junto con una prestigiosa colega en la Ciudad de Buenos Aires, advirtió que en la Provincia de Buenos Aires (tal como había sucedido en CABA) tampoco había suficientes antecedentes doctrinarios referidos a la gestión, administración financiera y al control del sector público local.

En tal sentido y teniendo en cuenta la riqueza y complejidad que ofrece el sistema de administración financiera en la Provincia más grande del país, esta obra se propone -desde una perspectiva interdisciplinaria- abordar la comparación de la ley de Administración Financiera local N° 13767 con la ley N° 24156 de Administración Financiera nacional, el análisis de los diversos subsistemas que la integran y los desafíos que tales estudios nos proponen para el futuro.

Para ello se cuenta con la solvencia técnica y académica de los autores y autoras convocados que colaboraron desinteresadamente para que esta obra pudiera por fin ser difundida, con la convicción de que constituirá un valioso aporte para el estudio y debate sobre la administración financiera en la Provincia de Buenos Aires.

