

UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION
INSTITUTO DE LA HACIENDA PUBLICA

CUADERNO N.º 10

NATURALEZA FINANCIERA DE LOS PROVENTOS Y SU TRATAMIENTO EN NUESTRO REGIMEN POSITIVO

POR

SANTOS E. FERREIRA

EDISON GNAZZO

AYUDANTES TECNICOS DEL INSTITUTO

APARTADO DE LA REVISTA DEL CENTRO
DE ESTUDIANTES DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION
N.º 12

MONTEVIDEO
URUGUAY
1955

La terminología legislativa y administrativa en la República es abundante en cuanto al término "proventos". ¿Cuál es su etiología y su significado? ¿Se trata realmente de una categoría financiera de ingresos, o más bien constituye una inadecuada denominación de un régimen administrativo especial?

Los autores del presente estudio, Cres. Santos E. Ferreira y Edison Gnazzo, luego de desbrozar las clasificaciones financieras teóricas, concluyen afirmando que se trata de una forma de recaudación que reviste singular significado del punto de vista presupuestal, en cuanto al régimen especial que los proventos comportan.

Si bien a través de ciertos autores italianos (Tesoro, Pistilli, Morselli), puede advertirse una cierta relación entre los proventos y los ingresos del dominio, el significado del término no se vincula generalmente con una clase especial de ingresos públicos.

En la historia administrativa de la República existe una posición confusa en cuanto a la aplicación y significado de la palabra "proventos". De cualquier manera puede admitirse que el término se utilizó sin criterio científico, agrupando bajo ese nombre una serie de ingresos de diferente naturaleza, pero con un rasgo común: su origen en la actividad propia de los organismos que los perciben.

El presente estudio, al armonizar el aspecto teórico-financiero con la realidad administrativa nacional, encara por primera vez en forma integral un tema prácticamente abandonado en nuestra literatura financiera. Y al desdoblar el aspecto financiero del ingreso con los problemas administrativos del egreso, analiza con amplio dominio ambos sectores de la hacienda del Estado: institutos fiscales e institutos presupuestarios.

Tal el esquema de la investigación realizada en el Instituto de la Hacienda Pública como un nuevo aporte del mismo al conocimiento y difusión de importantes aspectos financieros nacionales.

JUAN EDUARDO AZZINI,
Director del Instituto

Dentro de la legislación financiera nacional, considerada desde el punto de vista de sus ingresos, aparecen desde larga data los denominados "Proventos". Este "tipo" de ingresos no se encuentra estudiado en nuestro país, en forma exhaustiva a la luz de la doctrina financiera, no habiéndose tentado por lo tanto, su análisis sistemático.

En el aspecto teórico de este trabajo hemos de enfocar el estudio de los proventos con el objetivo de dejar en claro si constituyen un tipo de ingreso especial, o si por el contrario, lo que se conoce bajo esa denominación es solamente un conglomerado de diferentes ingresos, que como tales han sido ya estudiados y fijados por la doctrina financiera.

La finalidad arriba enunciada será analizada en la primera parte; en la segunda, a su vez, se estudia el tratamiento de los mismos en nuestro país, para lo cual se procede a revisar sus antecedentes dedicando especial atención al régimen vigente. Se plantean asimismo las dudas de interpretación que hubieren, y se indican al mismo tiempo, cuales son a nuestro criterio las soluciones que a ellas deben darse.

I

ANALISIS DE LA NATURALEZA FINANCIERA DE LOS PROVENTOS

1. El problema central que se plantea al encarar la determinación de la naturaleza financiera de estos ingresos, cuyo fundamento está constituido por un complejo de disposiciones de índole legislativa, radica precisamente en las profundas diferencias que existen entre los distintos ingresos que el Estado en nuestro país recauda por numerosos y diferentes conceptos, bajo ese nombre.

Por tal razón se hace necesario verificar distintas clasificaciones de ingresos públicos para determinar cuales son las entradas estatales que la doctrina reconoce.

Sobre la base de esta plataforma teórica haremos luego la confrontación de los caracteres financieros de los proventos, con la de los ingresos que surjan del citado análisis. Dicha confrontación, concluyendo, nos permitirá comprobar si esos ingresos son entradas ya fijadas por la doctrina, o si nos encontramos en presencia de un nuevo tipo de ingreso.

Benvenuto Griziotti (1) clasifica los ingresos públicos en originarios (de generaciones pasadas) que provienen del patrimonio del Estado, derivados (de generaciones actuales) y anticipados (de generaciones futuras). Por otra parte los divide en racionales e irracionales según que estén o no de acuerdo con los "principios políticos, económicos-sociales y jurídicos que los justifican de conformidad con la conciencia ética y jurídica actual".

Los recursos racionales a su vez, los divide de acuerdo con su finalidad, en fiscales y extrafiscales.

Son recursos fiscales: los precios públicos; las regalías; las tasas, las contribuciones y los tributos especiales; los impuestos; los empréstitos públicos; la emisión de papel moneda; las revaluaciones monetarias y las donaciones. Como recursos extrafiscales, es decir que no persiguen finalidades financieras, incluye: derechos (impuesto) aduanero protector; otros impuestos y empréstitos extrafiscales; recursos de policía (tasas); multas y recursos penales, confiscaciones; requisas y expropiaciones.

Eheberg-Boesler (2) al estudiar las clasificaciones de los ingresos públicos ordinarios los dividen en dos grandes grupos: los ingresos de economía privada y las exacciones, diciendo a este respecto: "Los primeros proceden de explotaciones industriales y las segundas, se exigen por el poder público a la economía particular para cubrir las necesidades públicas, y pueden ser contribuciones especiales, tasas e impuestos".

Los ingresos de economía privada, o ingresos del dominio privado o industrial del Estado —según algunos autores franceses— presentan una serie de características, que H. T. von Eheberg (3) plantea del modo siguiente: "Se denominan así aquellos ingresos

(1) B. Griziotti. "Principios de Ciencia de las Finanzas". Ed. De Palma. Buenos Aires. 1949, págs. 103 y sigs.

(2) Eheberg-Boesler. "Principios de Hacienda". Ed. G. Gili S. A. Barcelona, 1944, pág. 97.

(3) K. Th. von Eheberg. "Compendio de Hacienda Pública". Ed. América. México, 1945, pág. 55.

que obtienen las corporaciones públicas de la explotación de sus empresas industriales, comerciales y agrícolas”.

En un profundo análisis sobre el punto que nos ocupa, Seligman (4) divide los ingresos del Estado en gratuitos, contractuales y obligatorios, caracterizándolos del modo siguiente: “Los individuos pueden hacer al gobierno una liberalidad, pueden consentir u obligarse a pagar, o bien pueden ser forzados a pagar”, estos últimos son los ingresos tributarios típicos, es decir, tasas, impuestos y contribuciones especiales.

Los ingresos contractuales de Seligman, coinciden con los de Economía Privada de Eheberg, que desde el punto de vista de su denominación financiera aquel los califica como precios, ya sean cuasi privados, o públicos.

Para Seligman se estará frente a un precio cuasi privado, a un precio público, a una tasa, o a un impuesto, de acuerdo a “las relaciones económicas del individuo con el gobierno” agregando además, que “la clasificación de las entradas dependerá de la importancia del interés individual medido por el beneficio particular de que goza el individuo, por oposición al interés común o a la utilidad pública, medida por la capacidad contributiva del individuo” (5).

Más adelante, en sus conclusiones, expresa: “La característica esencial de una tasa es la existencia de una ventaja particular mensurable, al mismo tiempo que un interés público predominante, la ausencia de interés público hace del pago un precio, y la ausencia de una ventaja particular origina un impuesto”.

“Como estos elementos se presentan en proporción variable en los diferentes ingresos, los mismos se sobreponen a veces de manera casi imperceptible formando clases intermediarias que tienen una gran importancia práctica. Así el precio público tiene ciertos elementos del precio y ciertos elementos de la tasa, pero tiene una importancia suficiente como para justificar su clasificación en una categoría distinta. Además, como ya lo hemos visto, la contribución especial tiene numerosos puntos comunes con la tasa, pero tiene un sentido particular bien neto” (6).

Refiriéndose a los ingresos del Estado, Einaudi (7) establece que se está frente a un precio cuasi-privado, cuando el Estado provee a precio de mercado —precios privados— a los particulares, provisión que podría hacer igualmente una empresa privada.

(4) E. R. A. Seligman. “Essais sus l'impôt”. Ed. M. Giard y E. Briène. París, 1914, págs. 124 y sgs.

(5) E. R. A. Seligman. Op. cit., pág. 173.

(6) E. R. A. Seligman. Op. cit., pág. 173.

(7) Ver Luigi Einaudi. “Principios de Hacienda Pública”. Ed. Aguilar, 1948, págs. 7 y sgs.

Existe pues, satisfacción de necesidades perfectamente individualizables y divisibles.

El precio público aparecería en cambio cuando se satisfacen por el Estado necesidades divisibles e individuales, pero a un costo menor al que exigiría en iguales casos una empresa privada. Precio público se dice puesto que si bien es un precio suficiente para cubrir el costo, el mismo se fija sobre la base de criterios públicos, y su límite estaría dado por la igualdad de costo y precio de venta.

El autor que estamos glosando se refiere luego a una categoría especial de ingresos: los Precios Políticos, por los cuales se satisfacen necesidades privadas e indivisibles pero, además, se satisface alguna necesidad pública indivisible. Es político, porque el Estado, por razones de orden público y como ente político, estima que el precio debe ser inferior al costo, por lo que el residuo se solventa con impuestos.

Por otra parte cuando se satisface una necesidad común e indivisible como fin primordial, y luego una necesidad particular individualizable estamos frente a las contribuciones.

Finalmente, “hay un impuesto cuando se satisfacen las necesidades comunes a todos e indivisibles”.

Estos ingresos presentan la característica de ser voluntarios los tres primeros, y obligatorios los restantes. Como se aprecia esta clasificación está realizada sobre la base de la diversificación o especificación de necesidades dado que “distingue las necesidades públicas y el medio de su satisfacción a medida que se tornan más específicas respecto de las necesidades privadas”.

El mismo Einaudi manifiesta que en la clasificación presentada no figuran las tasas, y al respecto dice: “fué excluída adrede porque en este terreno teórico sería causa de confusiones”. En realidad la categoría excluída tiene mucha semejanza con los Precios Políticos, dado que sus caracteres dominantes presentan mucha similitud.

Citaremos además a Pugliese, el que en un minucioso y preciso trabajo sobre la tasa (8) da una serie de caracteres sobre este ingreso tributario, tipificándolo de acuerdo a orientaciones precisas y de sumo valor.

2. Del planteo y desarrollo doctrinario efectuado se infiere que no hay unanimidad entre los autores para calificar y denominar los diferentes ingresos que percibe el Estado.

Para unos son originarios, derivados y anticipados, según otros de economía privada y exacciones, desde otro punto de vista gra-

(8) M. Pugliese. “Le Tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano”. Cedam. Padova, 1930.

tuitos, contractuales y obligatorios, etc. Todas estas clasificaciones establecen dentro de sus grandes agrupaciones, subgrupos de ingresos con características especiales.

A pesar de esta carencia de uniformidad en los diferentes intentos de racionalizar el complejo campo de estos fenómenos financieros, gran parte de este aparente desorden se debe a que los autores al procurar su sistematización, han puesto el acento sobre un aspecto u otro, encarando el mismo problema desde diferentes ángulos.

De cualquier manera, lo concreto es que los autores que hemos estado analizando nos presentan distintas clasificaciones orientadas de manera diversa, y ninguna de ellas reconoce un tipo de ingreso denominado "provento". Sin embargo, en algunos trabajos al tratar puntos más generales, se menciona al término provento pero no se efectúa un estudio total del tema, ni se precisan tan poco sus caracteres específicos.

En el sentido indicado, Morselli, al referirse a los principios de las finanzas de los entes institucionales, dice: "no se deben considerar como entradas de los entes especiales, simplemente contribuciones obligatorias. Según los casos pueden tratarse también

"a) de subvenciones del Estado;

"b) de contribuciones espontáneas por parte de personas interesadas o no en la vida y en las funciones del ente;

"c) de cuotas asociativas;

"d) de tasas, como en la finanza del Estado y de los entes locales;

"e) *de proventos o rentas derivados de la actividad económica accesoria o de los fondos patrimoniales poseídos por el ente*" (9).

A su vez G. Pistilli (10) estudia el sistema de recaudación de los "proventos del dominio público" y de los "proventos" de los servicios públicos ejercidos por el Estado y por los otros entes ya mencionados", sistema establecido en Italia por ley del 14 de abril de 1910.

El autor citado, si bien precisa el régimen de recaudación, no analiza tampoco los elementos financieros que tipifican los proventos; de la exposición que realiza surge que estos recursos se derivan del dominio público como tal, y de los "servicios públicos ejercidos por el Estado y por los otros entes públicos" (pág. 29).

(9) E. Morselli. "Le finanze degli enti pubblici non territoriali". Padova, 1943, pág. 121.

(10) G. Pistilli. "La riscossione delle entrate patrimoniale dei proventi". Milano, 1913, págs. 27 y sigs.

De acuerdo con lo transcrito, los proventos no son una categoría financiera, sino que se trataría más bien de una forma de recaudar ingresos diversos.

En nuestro país, encontramos que el tema del epígrafe ha sido tratado por C. Quijano (11) que al referirse al art. 4º del decreto del Poder Ejecutivo de fecha 9 de Julio de 1939, por el que se dispone que los gastos del contralor serán cubiertos con sus proventos, sostiene que se está frente a un impuesto y no a un provento.

Más adelante agrega:

“Dentro de nuestro derecho positivo fiscal, no existe una definición precisa; pero debe entenderse que el provento se acerca al precio.

“No es un impuesto claro está, porque no se detrae coactivamente, ni sirve para cubrir los servicios públicos indivisibles; no es tampoco una tasa; no es una contribución especial. Proventos, perciben o recaudan entre nosotros, por ejemplo, la Comisión de Semillas, la Imprenta Nacional, el S.O.Y.P., el Instituto de Higiene Experimental, etc. Hay entre ellos y el precio una diferencia de grado, pero además una diferencia esencial en cuanto al organismo que percibe unos u otros. El precio lo cobran aquellos organismos organizados generalmente en forma autónoma o descentralizada en régimen de economía; el provento, por sus servicios o productos, aquellos organismos que generalmente centralizados, se desenvuelven sujetos al régimen fiscal”.

“El precio es una noción económica. El provento una noción financiera”.

El autor entiende que el precio es una noción económica, nosotros creemos por el contrario, de acuerdo con la doctrina ya citada que el precio, si bien tiene una base económica —como la mayoría de los ingresos del Estado— es una categoría financiera. Por otra parte afirma que el provento es una noción financiera; sobre este particular también estamos en desacuerdo, puesto que de lo visto y del análisis detallado que se efectuará más adelante, concluimos que el provento en nuestro sistema no es una noción financiera, sino administrativa.

Palomino Zipitría en su libro “Curso de Contabilidad Administrativa” (pág. 151) (12), luego de mencionar las diferencias entre impuestos, tasas y precios en la doctrina, se refiere a que en nuestro presupuesto se colocan las dos últimas categorías bajo una misma denominación, confundiéndolos bajo el concepto de “Proventos”.

(11) C. Quijano. “Evolución del Contralor de Cambios en el Uruguay”. Montevideo, 1944, págs. 108 y 109.

(12) P. Zipitría. “Curso de Contabilidad Administrativa”. Ed. F.C.E. y A. Montevideo, 1942.

Dicho autor cita además la Ley de Ordenamiento Financiero cuando ésta se refiere a los organismos que tienen disponibilidad de sus proventos y al Presupuesto del Municipio de Montevideo en el que se confunden tasas y precios dentro de la categoría única de “proventos”.

3. A nuestro juicio las entradas que constituyen los “proventos” en nuestro régimen financiero, no tienen en común elementos financieros fundamentales, estando relacionados entre sí casi exclusivamente por un sólo denominador común; el régimen administrativo financiero que los gobierna.

Esta ausencia de caracteres financieros modulares responde a muchos factores, entre los cuales se destacan nítidamente la enorme diversidad de organismos que recaudan estos ingresos, como puede observarse de la simple lectura de los artículos 3º y 4º de la ley N° 11.923 del 27 de marzo de 1953. En dichos artículos se incluyen conjuntamente, por ejemplo, la Dirección de los Parques Nacionales de Santa Teresa y San Miguel, el Museo Histórico, el Museo de Bellas Artes, el Vivero Nacional de Toledo, el Hospital de Clínicas “Dr. Manuel Quintela” (con porcentajes por conceptos), el Diario Oficial, la Imprenta Nacional, la Dirección de Agronomía, la Dirección de Hidrografía, etc.

A la diversidad de organismos se agrega el abigarrado conglomerado de ingresos de caracteres diferentes. Cabe destacar, calificándolos en puridad, que existe una complicada variedad en la ecuación provento-erogación.

En primer lugar están aquellos proventos, recaudados por ciertos organismos, que pueden usufructuar su producido total “al desarrollo de sus actividades” (art. 3º Ley 11.923 del 27 de marzo de 1953). Por otro lado encontramos los proventos recaudados por los organismos especificados por el art. 4º de la misma ley, que pueden disponer de esos recursos sólo en forma parcial, y finalmente aparecen los saldos no utilizados al final de cada ejercicio, que se vuelcan al Tesoro Nacional.

Resumiendo, cierta parte de los ingresos están afectados al desarrollo de la actividad propia del organismo que los genera; y otra parte se vierte a Rentas Generales y servirá para atender necesidades generales del Estado.

4. Encarando el problema desde el punto de vista de la financiación del Servicio, nos encontramos con que lo que recaudan algunos organismos no alcanza ni con mucho para cubrir los gastos que el servicio origina; en otros existe un sensible equilibrio y en algunos hay —relativamente— un elevado superávit.

Vamos a considerar dos organismos, de los cuales hemos podido obtener las cifras totales correspondientes al Ejercicio 1954; se trata del Diario Oficial y de la Imprenta Nacional.

El primero es un organismo típicamente comercial, puesto que percibe recursos por avisos que se publican en el Diario Oficial, por edictos, por distribución de ese periódico, etc. La Imprenta Nacional en cambio es un servicio fundamentalmente de índole industrial, que imprime valores del Estado, sellos de correo, el Diario Oficial, etc.

Diario Oficial

<i>Recursos</i>			
Proventos		\$	718.000.10
<i>Erogaciones</i>			
Sueldos del Pto. Gral.	\$	129.600.00	
Gastos " " "	\$	327.155.27	
Sueldos c/cargo a Proventos "		9.800.66	
Gastos " " " "		4.393.86	" 470.949.79
			<hr/>
	Superávit	\$	247.050.31
			<hr/> <hr/>

Imprenta Nacional

<i>Recursos</i>			
Proventos		\$	1:353.667.60
<i>Erogaciones</i>			
Con cargo a Proventos	\$	1:007.092.51	
" " " Pto. Gral.	"	895.451.87	" 1:902.544.38
			<hr/>
	Déficit	\$	548.876.78
			<hr/> <hr/>

Debe destacarse que estas cifras se han estructurado a fin de dar una idea económica total de los organismos; pero en lo que se refiere a la Imprenta Nacional, desde el punto de vista financiero, cabe indicar que el servicio podía disponer legalmente hasta el 75% de los proventos recaudados, es decir hasta pesos 1:013.074.55.

En consecuencia, el Diario Oficial percibe un superávit superior al 50% de sus erogaciones, en tanto que la Imprenta Nacional tiene un déficit del 29% de sus gastos, es decir que aproximadamente la tercera parte de los mismos, se solventan con ingresos provenientes de Rentas Generales.

Teniendo en cuenta el planteamiento que se ha efectuado, podríamos concluir que los proventos del Diario Oficial, de acuerdo a la concepción de Griziotti y de Einaudi, serían Precios Públicos, según Eheberg-Boesler, Ingresos de Economía Privada, y según Seligman, Ingresos Contractuales (precios públicos).

En lo referente a los proventos de la Imprenta Nacional, para Griziotti serían Precios Públicos, ingresos de Economía Privada para Eheberg-Boesler, tasas para Seligman, y precios políticos para Einaudi.

5. El estudio realizado podría repetirse analizando los ingresos de otros organismos, con lo cual llegaríamos sin duda alguna a conclusiones similares a las recientemente expuestas.

Finalmente refiriéndonos siempre al panorama nacional, en nuestra opinión, los proventos no constituyen una categoría financiera, sino que bajo esa denominación se agrupan una serie de ingresos —de diferente naturaleza— generados por la actividad propia de cada organismo, con la finalidad de obtener para los mismos un tratamiento uniforme desde el punto de vista de su administración financiera.

Por lo tanto los "Proventos" son, en unas circunstancias, precios públicos, en otras, precios políticos, etc.

El estudio práctico del tema nos va a conducir al desarrollo crítico del mismo en nuestro país. Veremos así que el término "proventos" se ha utilizado con diferentes significados, que no obedecen en ningún caso a criterios científicos. Bajo este rubro, volvemos a repetirlo, se ha querido significar a veces rentas propias, a veces rentas especiales, tasas, etc.

En realidad ha predominado el interés del Estado, el que ha tratado de someter a un contralor particular las entradas especiales de los organismos de la administración financiera centralizada que desarrollan actividades comerciales, industriales o administrativas, y que por tal motivo obtienen ingresos derivados de esas mismas actividades. Sobre los ingresos generados por el organismo, el Estado ha querido ejercer una vigilancia para evitar los excesos que podrían llevar a su utilización improductiva o perjudicial, y ha dictado normas para conducir a su aplicación correcta. Las dificultades que plantea el tema ha hecho difícil la ubicación de los mismos y por tal razón el legislador no ha encontrado otro camino que englobar bajo ese nombre a ingresos de naturaleza variada, que son entonces los que se han tratado de categorizar en la primera parte de este trabajo.

II

TRATAMIENTO DE LOS PROVENTOS EN NUESTRO REGIMEN

1. De acuerdo a lo que ya hemos manifestado, encontramos que existen en nuestro régimen jurídico, en lo que tiene que ver con el aspecto administrativo-financiero, numerosos casos en que se menciona la palabra "proventos", mención hecha con referen-

cia variada y que debe interpretarse en la forma que hemos expuesto en la parte primera de este trabajo.

En ese sentido encontramos utilizado ese vocablo en las siguientes disposiciones legales, entre otras:

Ley N° 5477 de 17 de Julio de 1916, art. 13 (Arsenal de Marina).

Ley N° 9333 de 26 de Marzo de 1934 (Arsenal de Guerra, Esc. Militar de Aviación, Dirección de los Servicios de Radiocomunicaciones).

Ley N° 9460 de 31 de Enero de 1935, art. 2° (D. Oficial, Telégrafo, Universidad, Legado Pereira Rossell y Rius, Dirección del Registro del E. Civil).

Ley N° 10603 de 23 de Febrero de 1945, art. 2° (D. Oficial, Universidad, Imprenta Nacional, Proventos de Salud Pública).

Existen además disposiciones legales que sin hacer referencia expresa al vocablo "Proventos" establecen consideraciones que corresponde asimilar al mismo; tal es el caso de la ley N° 9460 de 31 de enero de 1935, art. 35.

Corresponde asimismo expresar que en casi todos los casos de creación de servicios dentro de la administración centralizada, con posibilidad para los mismos de recaudar fondos derivados de su propia actividad, se han dictado normas sobre el destino de los mismos, a los que se les ha llamado, ora proventos, ora rentas propias, etc. (así tenemos el caso del Servicio denominado Administración de Reservas y Excedentes Agrícolas, creado por decreto de fecha 25 de octubre de 1950).

Finalmente debemos manifestar que existe una verdadera recopilación en la materia, dada por las leyes N° 11.923 y 11.925 de 27 de marzo de 1953, tal como se desprende de la lectura de las mismas.

Sabiendo lo que debe entenderse por "proventos" en nuestro régimen financiero, es preciso advertir que los sistemas en que se mueven los organismos que los recaudan no son todos iguales, sino que existen diferencias, marcadas en todos los casos por las leyes vigentes.

2. A los efectos de situar el problema en sus justos términos hemos de reseñar el panorama financiero general en materia de proventos a la luz del régimen positivo.

Podemos distinguir diferentes sistemas en los que se mueven dichos organismos en materia de gastos, sistemas todos ellos reconocidos y autorizados por nuestro derecho positivo:

- I) Organismos incluídos pura y simplemente en el Presupuesto Gral. de Gastos;

II) Organismos incluidos en el Presupuesto Gral. de Gastos y amparados en el régimen del art. 9º de la ley N° 9.538 del 31 de diciembre de 1935.

III) Organismos incluidos en el Presupuesto Gral. de Gastos y además con disponibilidad de proventos.

Analizaremos cada una de esas situaciones:

I) Organismos incluidos pura y simplemente en el Presupuesto General de Gastos

Esos organismos tienen sus partidas de sueldos y gastos contempladas en las planillas del Presupuesto Gral. de Gastos. Se movilizan financieramente cumpliendo las disposiciones legales en materia de ejecución presupuestal, partiendo de los principios clásicos que regulan el mecanismo del crédito presupuestal, es decir: limitaciones cuantitativa, cualitativa, temporal, autorización previa, etc. Los organismos así considerados que recauden proventos y sobre los que no exista disposición legal expresa referente a la disponibilidad de los mismos, deben ajustarse a lo dispuesto por el art. 9º de la ley N° 11.925 de 27 de marzo de 1953 que establece:

“Con excepción de las autorizaciones contenidas en la Ley de Presupuesto del Estado, las rentas especiales de todos los organismos de la Administración Central, —proventos, tasas, derechos, emolumentos o entradas de cualquier naturaleza—, serán vertidos íntegramente en Rentas Generales, sin admitir afectación alguna por mejora de Servicios, o pago de remuneraciones o gastos, ni por ningún otro concepto”.

Dichos organismos se ajustarán estrictamente a las autorizaciones presupuestales. Las ampliaciones o mejoras de servicios, así como las modificaciones de sus partidas de gastos y sueldos, solo podrán establecerse en el Presupuesto Gral. de Gastos.

“La Contaduría General de la Nación fiscalizará mensualmente el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo”.

Como es dable apreciar, esta situación es la que plantea mayores perjuicios a los organismos que recaudan proventos, pues no pueden utilizarlos, y puede decirse con propiedad que están reintegrando su presupuesto a Rentas Generales. Para los organismos colocados en esta situación rige pues lo dispuesto por el art. 9º de la ley N° 11.925 transcrito precedentemente.

Sin embargo, como la gran mayoría de los organismos que en nuestro país recaudan los llamados “proventos”, asumen la forma de servicios comerciales e industriales, los mismos no se verán sometidos a la rígida norma presupuestal, sino que estarán

amparados por el régimen financiero que mencionaremos a continuación, más flexible que éste que hemos tratado.

II) Organismos incluidos en el Presupuesto General de Gastos y amparados en el régimen del art. 9º de la ley N° 9.538 de 31 de Diciembre de 1935

El art. 9º de la ley N° 9.538 de 31 de Diciembre de 1935 establece que:

“Los servicios de la Administración Nacional de Puertos y de los Ferrocarriles y Tranvías del Estado, se regirán por las planillas de previsiones que figuran en los ítems respectivos, en las que el detalle de los sueldos y gastos se hace al sólo efecto de fijar un coeficiente en relación al volumen del trabajo, entradas o rentas previstas. Las referidas administraciones deberán disminuir el monto o podrán aumentarlo, respectivamente, cuando el volumen efectivo de trabajos, entradas o ventas durante el ejercicio, apreciado éste por trimestres, resulte inferior o superior al previsto. Para aumentar las erogaciones se requerirá autorización del Poder Ejecutivo en Consejo de Ministros”.

Luego el artículo establece que los funcionarios que ingresen en tales circunstancias serán eventuales y cesarán con la disminución de actividades. Agrega también que para justificar el aumento de gastos, es preciso que el aumento de entradas derive de un mayor número o volumen de operaciones. Luego finaliza el artículo haciendo extensivo al servicio de Telégrafos el régimen creado por el mismo.

Sucesivas leyes posteriores han incorporado a dicho régimen otros organismos (D. Oficial, Correos, etc.). Finalmente el art. 3º de la ley N° 11.923 ha determinado en su párrafo 1º que:

“Quedan exceptuados del régimen general sobre rentas especiales —proventos, tasas, derechos, etc.— establecido por los artículos 9º y 10º de la ley de O.F. y R.A. de esta fecha los servicios de carácter comercial o industrial, de la Administración Centralizada, los cuales se regirán por lo dispuesto en el artículo 9º de la ley N° 9538 de 31 de Diciembre de 1935”.

Concretamente debe expresarse que el sistema instituido por el artículo 9º de la ley N° 9.538 es actualmente aplicable a todos los organismos de carácter comercial e industrial *incluidos en el Presupuesto Gral. de Gastos*, puesto que la característica fundamental del mismo es la de darle *carácter estimativo a los créditos presupuestales* de dichos organismos.

El régimen del art. 9º de la ley N° 9.538 de 31 de Diciembre de 1935 es independiente pues del régimen de proventos. En

efecto, es un régimen aplicable a los créditos presupuestales, de los organismos afectados por el mismo y en el caso de ellos los proventos sólo son tomados a los efectos de verificar su aumento o disminución, como uno de los elementos a tener en cuenta para poder aplicar el mecanismo del citado artículo.

Como ejemplo práctico de la aplicación del régimen aquí enunciado diremos que el Instituto de Química Industrial — ítem 5.10, organismo comercial e industrial se ve amparado por el art. 9º mencionado. Pero si, por ejemplo, la planilla presupuestal del Instituto de Química Industrial contempla solamente erogaciones del rubro 1.01 —sueldos de cargos presupuestados— no es posible aplicar el régimen del art. 9º para promover aumentos de gastos del rubro 1.04 —jornales—.

III) Organismos incluidos en el Presupuesto General de Gastos con disponibilidad de sus proventos

Se trata de los organismos mencionados en los arts. 3º y 4º de la Ley N° 11.923 de 27 de Marzo de 1953, modificados en parte por los arts. 2º y 3º de la Ley N° 12.079 del 11 de Diciembre de 1953.

Dice el art. 3º de la Ley N° 11.923 del 27 de Marzo de 1953 en su párrafo 2º:

“Podrán aplicar la totalidad de sus proventos al desarrollo de sus actividades los Laboratorios y Campos Experimentales dependientes de la Universidad de la República; las Colonias Educativas dependientes del Consejo del Niño; la Dirección de los Parques Nacionales de Santa Teresa y San Miguel; el Vivero Nacional de Toledo; Laboratorio de Biología Animal “Dr. Miguel C. Rubino”; el Ministerio de Ganadería y Agricultura por los fondos provenientes de la Administración de reservas y excedentes agrícolas; el establecimiento ganadero de la Sociedad de Veterinaria creado por esta ley presupuestal; las siguientes dependencias del Ministerio de Defensa Nacional; Servicio Veterinario y de Remonta, Servicio de Material y Armamento, y Servicio de Construcciones, Reparaciones y Armamento de la Marina; Museo Histórico; Museo Nacional de Bellas Artes; Biblioteca Nacional; Museo de Historia Natural y las Escuelas Agrarias e Industriales de la Universidad del Trabajo. Igual régimen se aplicará para los proventos en general y patentes de perros del Ministerio de Salud Pública, que se destinarán al mejoramiento de los establecimientos asistenciales”.

El art. 2º de la Ley N° 12.079 de 27 de Marzo de 1953 incluye otros organismos en la enumeración de dicho artículo 3º y agrega otros apartados al mismo.

Expresa textualmente el art. 4º de la ley N° 11.923 de 27 de Marzo de 1953:

“También quedarán comprendidos en la excepción establecida por el artículo anterior con objeto de atender al desarrollo de sus actividades, los siguientes servicios en las condiciones que se indican a continuación:

“1º) Podrán aplicar sus proventos, en los porcentajes que se expresan: el Hospital de Clínicas “Dr. Manuel Quintela”; el cien por ciento (100%) de los proventos de comidas, el 100% de los de sangre y plasma y el 50% de los de hospitalidades; el Diario Oficial e Imprenta Nacional, el 25%; el Instituto Fito-técnico y Semillero Nacional “La Estanzuela”, el 20%; la Dirección de Agronomía, el 20%; y la Dirección de Hidrografía, el 20%.

“2º) Podrán igualmente disponer de sus proventos, deducidas las siguientes cuotas fijas que verterán a Rentas Generales; Institutos Penales \$ 100.000.—, Instituto de Química Industrial \$ 110.000.—, Servicio Oficial de Distribución de Semillas el importe de su Presupuesto menos la suma de \$ 140.000.—; Consejo Nacional de Subsistencias y Contralor de Precios \$ 400.000.— y la Comisión Nacional de Educación Física \$ 150.000.— (Fondo de Cultura Física).

“3º) El Sodre podrá disponer de sus proventos en la forma establecida por el artículo 8º de la ley N° 11.549 de 11 de Octubre de 1950.

“4º) La patente especial creada por el inciso 5º del artículo 12º de la ley N° 5.380 de 15 de enero de 1916, tendrá el destino establecido en dicho inciso.

“5º) La Contaduría General de la Nación aplicará a la organización del Servicio de Garantía de Alquileres creado por la ley N° 9.624 del 15 de diciembre de 1936 el importe de la Comisión establecida por el artículo 5º de la misma. No podrán afectarse esos fondos para retribuciones de servicios personales, excepción hecha de una suma destinada a contratación de técnicos, la que no podrá exceder de \$ 10.000.....”

Las disposiciones del inciso 1º del citado artículo han sido modificadas en parte por el art. 3º de la Ley N° 12.079 ya citada.

Todos los servicios mencionados por esas disposiciones legales, se hallan incluidos en el Presupuesto Gral. de Gastos y atienden sus gastos de funcionamiento ordinarios con las partidas presupuestales. Pero además de ello poseen, en unos casos la total y en otros la parcial disponibilidad de los “proventos” que recauden. Podemos interpretar claramente el sentido de este régimen

con un ejemplo práctico: el legislador ha creído del caso hacer participar a la Dirección de Agronomía en el pago de su presupuesto ordinario —que se sirve por Rentas Generales— para lo cual ha dispuesto que el 80% de los proventos que recaude se viertan a Rentas Generales dado que puede disponer del 20% de ellos. Decimos esto de acuerdo con lo que dispone el inciso 1º del art. 9º de la ley N° 11.925 de 27 de marzo de 1953.

Además si la Dirección de Agronomía ha invertido en un ejercicio el 19% de sus proventos, en lugar del 20% a que está autorizado, ese 1% pasa a Rentas Generales de acuerdo con lo dispuesto por el art. 10 —inciso B— de la ley N° 11.925 de 27 de Marzo de 1953, que establece: “También se verterán a “Rentas “Generales”:

“B) Los sobrantes que resultaren de los recursos extrapre-” supuesto, después de aplicados a los gastos previstos para el ” ejercicio en que se hubieran recaudado, siempre que la ley que ” creó esos recursos no hubiere dispuesto otro destino”.

Ahora bien, para invertir total o parcialmente según los casos sus proventos, los organismos autorizados deben actuar con sujeción a lo que disponen los arts. 8º, 20º, 21º y 31º de la ley N° 11.925 del 27 de Marzo de 1953, a saber: versión de los mismos en la Cta. Tesoro Nacional, confección de un preventivo de proventos y de gastos atendidos con ellos previa autorización del Poder Ejecutivo y en ciertos casos además por el Tribunal de Cuentas, con intervención previa de la Contaduría Gral. de la Nación, no pudiendo tampoco disponer de los mismos para pago de sueldos, jornales, etc.

Es de interés mencionar, por las derivaciones prácticas que ha planteado, la limitación prevista por el art. 31 de dicha ley. Dicho artículo dispone: “no podrán crearse empleos, ni abonarse suel-” dos, jornales, compensaciones ni remuneraciones de ningún gé-” nero con cargo a rubros para gastos, proventos o rentas de cual-” quier especie, salvo expresas disposiciones legales”.

Algunos organismos interpretan que al referirse a *expresas disposiciones legales*, se contempla por ello el caso de los que han sido autorizados para disponer libremente de sus rentas propias por leyes anteriores a las del 27 de Marzo de 1953. Sin embargo el punto debe resolverse en el sentido de hacer aplicable con carácter general el principio establecido por el art. 31 de la ley N° 11.925 y esto por lo que disponen:

a) la parte final del art. 4º de la ley N° 11.923: “Regirán ” también, para las excepciones establecidas en este artículo y en ” el anterior, las disposiciones del artículo 31 de la ley de Orde-” namiento Financiero y de Reajuste Administrativo de esta fecha”;

b) Por lo que pueda corresponder al aplicar el art. 257 de la misma ley N° 11.923 que expresa: “Quedan derogadas todas las disposiciones presupuestales referentes a sueldos y gastos vigentes hasta la fecha, que no hayan sido mantenidas en vigor por la presente ley y todas las demás que se opongan a ésta”. y finalmente;

c) Por lo que establece el art. 9° de la ley N° 11.925 cuyo texto se transcribe: “Con excepción de las autorizaciones contenidas en la Ley de Presupuesto del Estado, las rentas especiales de todos los organismos de la Administración Central, —proventos, tasas, derechos, emolumentos o entradas de cualquier naturaleza—, serán vertidas íntegramente en Rentas Generales, sin admitir afectación alguna por mejora de servicios, o pago de remuneraciones o gastos, ni por ningún otro concepto”.

“Dichos organismos se ajustarán estrictamente a las autorizaciones presupuestales. Las ampliaciones o mejoras de servicios, así como las modificaciones de sus partidas de gastos y sueldos, sólo podrán establecerse en el Presupuesto General de Gastos”.

“La Contaduría Gral. de la Nación fiscalizará mensualmente el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo”.

Debe advertirse además que el art. 4° inc. 5° de la ley N° 11.923 de 27 de marzo de 1953, como así también los arts. 2° y 3° de la ley N° 12.079 del 11 de diciembre de 1953 determinan expresas excepciones al art. 31 de la ley N° 11.925 ya citado, y que constituyen, a nuestro juicio, las únicas válidas en el caso.

Como se puede apreciar de lo expuesto, surge que es posible encontrar organismos de naturaleza comercial e industrial incluídos en el Presupuesto Gral. de Gastos y en tal situación amparados por el régimen creado por el art. 9° de la ley N° 9.538 de 31 de diciembre de 1935, y que además cuentan con la total o parcial disponibilidad de sus proventos. Esto no deja de constituir una incongruencia, pues era innecesario darle la disponibilidad de sus proventos teniendo, como tienen, carácter estimativo sus créditos presupuestales por virtud del citado artículo 9°.

Para finalizar con esta parte, cabe también mencionar la situación especial que se puede presentar en el caso de organismos de la administración centralizada, ubicados fuera del Presupuesto del Estado, y autorizados a disponer de sus proventos, que vienen a constituir así la única fuente para hacer frente a sus gastos (caso de A.R.E.A. art. 3° ley 11.923 de 27 de marzo de 1953).

3. Estudiaremos ahora el régimen de proventos en lo que tiene relación con algunos principios presupuestales, porque el mismo significa la existencia de excepciones a dichos principios.

a) *Excepción al principio de la universalidad presupuestal.*

Este principio establece que todos los ingresos y todas las erogaciones del Estado deben estar comprendidas en un presupuesto único. En nuestro derecho presupuestal positivo, del cual no haremos un estudio detallado, no se encuentra establecido este principio. La Constitución de 1951 modificó en este sentido a las de 1934 y 1942, que preceptivamente lo instituían, no consagrándolo expresamente.

El régimen de proventos organiza un sistema tal que permite disponer a determinados servicios del total o de parte de lo que recaude por ese concepto, no incluyéndose en el Presupuesto Gral. de Gastos ni los gastos ni los ingresos que se atienden con ellos, por lo cual los mismos constituyen una excepción manifiesta al principio cuyo cumplimiento analizamos.

b) *Excepción al principio de la unidad presupuestal.*

Combinado con el principio anterior se conjuga el de la unidad, que comprende la existencia de la unidad de trámite, de documento y de caja.

Es evidente, si se tiene presente lo ya visto, que no existe ni unidad de trámite ni de documento. En lo que se refiere a la unidad de caja, cabe expresar como lo hemos ya señalado, que desde el punto de vista de la administración de estos ingresos son fundamentales los artículos 8º, 9º y 10º de la ley N° 11.925, que constituyen el Capítulo II - Contralor de la percepción de recursos, de esa ley.

Los artículos citados obligan a centralizar la recaudación de todos los ingresos del Estado (salvo expresas disposiciones en contrario de la Ley de Presupuesto), en la cuenta Tesoro Nacional, con el manejo correlativo de las sub-cuentas respectivas. Esta centralización, sin embargo, es puramente a los efectos del contralor administrativo-financiero de los ingresos, pues existe una separación total entre el Presupuesto General de Gastos con relación a los "proventos" y a las erogaciones respectivas que se atienden con cargo a ellos. Los ingresos por proventos que pueda disponer cada servicio, se computan en las respectivas sub-cuentas y se manejan como rentas afectadas.

El aspecto que tratamos está vinculado con la no observancia del principio de presupuesto bruto, dado que los ingresos y los gastos que se fundamentan en los proventos, no se incluyen en el Presupuesto de la Administración Centralizada.

Resumiendo, podemos afirmar que el régimen de proventos es también una excepción al principio de la unidad presupuestal.

c) *Excepción al Principio de la Anualidad Presupuestal.*

Este principio supone que el presupuesto debe tener una duración anual, y se vincula con la anualidad del crédito presupuestal.

Al referirnos a este punto cabe acotar primeramente, que dado que los proventos afectados a los servicios no forman parte del presupuesto del Estado, ni tampoco los gastos que con ellos se atienden, el problema se centra en la consideración del régimen legal vigente que autoriza a los organismos a gastar con cargo a sus proventos.

Al tratar los puntos anteriores se dijo que por el artículo 20 de la ley N° 11.925 del 27 de marzo de 1953, se organizaba un régimen legal, por el cual el organismo que tuviese disponibilidad total o parcial de sus proventos, debía elevar al Poder Ejecutivo un "Preventivo" de gastos a ser atendido con sus proventos.

Al Poder Ejecutivo a su vez, le compete la aprobación de ese preventivo, el que debe asimilarse a un verdadero presupuesto parcial para los fines indicados y en el cual sus elementos componentes —rubros— constituyen sus créditos presupuestales o si se quiere, créditos de preventivo.

Los créditos que emanan de esos preventivos tienen todas las características de los créditos presupuestales comunes, esto es, se encuentran limitados cuantitativa y cualitativamente, y tienen una duración anual.

Afirmamos que el preventivo es de carácter anual. de acuerdo a lo que dispone el artículo 20 inc. C de la ley N° 11.925 del 27 de marzo de 1953 y decreto del Poder Ejecutivo del 26 de mayo de 1934, además, en lo que se refiere a los servicios de Material y Armamento, Veterinario y de Remonta, y de Construcciones, Reparaciones y Armamento, dependencias del Ministerio de Defensa Nacional, este requisito se encuentra reiterado por el decreto del Poder Ejecutivo del 22 de mayo de 1953, que así lo dispone expresamente. Estas disposiciones son totalmente congruentes con lo que establece el art. 10 inc. B de la ley mencionada, y que se transcribió en su oportunidad.

Dicho inciso nos indica que en caso de existir sobrantes, como regla general, los mismos serán recursos de Rentas Generales del ejercicio siguiente.

Como excepción expresamente previsto puede indicarse lo dispuesto en el artículo 3° de la ley N° 11.923 que en la parte pertinente dice:

"Los saldos de los proventos del Ministerio de Salud Pública, que, al vencimiento del Ejercicio no hayan sido aplicados, pasarán automáticamente al Ejercicio siguiente".

De lo expuesto anteriormente, podemos extraer las siguientes conclusiones:

a) Los proventos no constituyen ni en la doctrina ni en la práctica una categoría especial de ingresos públicos. De la exposición doctrinaria que mencionamos surge inequívocamente la confusión que rodea al término en nuestro derecho administrativo-financiero. Sin embargo, en las clasificaciones de ingresos que hemos analizado se encuentran elementos de juicio impuestos para ubicar en ellas los diferentes ingresos que se recauden con ese nombre por diversos organismos de nuestra administración centralizada.

b) En nuestro país se ha utilizado el término sin criterio científico, agrupando bajo ese nombre a una serie de ingresos de diferente naturaleza, generados por la actividad propia de los organismos que los recaudan, y con la finalidad de obtener para los mismos un tratamiento uniforme desde el punto de vista de su administración financiera.

c) En nuestro régimen positivo desde hace tiempo se vienen mencionando los proventos en diferentes leyes, pero son las Nos. 11.923 y 11.925 de 27 de marzo de 1953 las que han establecido una verdadera recopilación en la materia y han dado precisamente las normas vigentes de administración financiera para la utilización de los mismos. Hemos presentado las dudas de interpretación que ofrecen algunas de esas normas y se ha establecido cómo deben aplicarse.

Hemos mencionado asimismo el art. 9° de la ley N° 9.538 de 31 de diciembre de 1935 para indicar su diferencia con el régimen de proventos y señalar la incongruencia del legislador al mantener ambos sistemas funcionando —en determinados casos— en forma conjunta.

d) Finalmente se ha podido apreciar que el régimen de proventos constituye un régimen de excepción a los principios de universalidad y unidad presupuestales, no así al de anualidad.

Estas excepciones y el régimen especial de cumplimiento del principio de anualidad, nos dicen claramente que este régimen de parafiscalidad —en el sentido francés— es decir, fiscalidad al margen del presupuesto, obedece a que el legislador ha querido darle a determinados servicios una flexibilidad acorde con la índole de los organismos incluidos en el régimen de Proventos.

PUBLICACIONES DEL INSTITUTO

Cuaderno N° 1. — “Naturaleza Financiera del Aporte Patronal para Asignaciones Familiares. — Juan Eduardo Azzini.

Cuaderno N° 2. — “Las Clasificaciones Presupuestales en el Uruguay”. - Hugo A. De Marco.

Cuaderno N° 3. — “Significado del Presupuesto en el Estado Moderno”. — Juan Eduardo Azzini.

Cuaderno N° 4. — “Parafiscalidad Social y Profesional en la República O. del Uruguay”. — Hugo A. De Marco.

Cuaderno N° 5. — “Las Organizaciones Internacionales de Finanzas Públicas”. — Juan Eduardo Azzini.

Cuaderno N° 6. — “Antecedentes y Naturaleza Financiera del Ingreso Cambiario en el Uruguay”. — Santos Ferreira.

Cuaderno N° 7. — “La Fuente de la Obligación Tributaria en la Tasa”. — Juan Eduardo Azzini.

Cuaderno N° 8. — “El Sistema Tributario del Uruguay”. Juan Eduardo Azzini y Hugo A. De Marco.

Cuaderno N° 9. — “Algunas consideraciones sobre los efectos económicos de los gastos y de los ingresos públicos”. — Hugo A. De Marco.

“Selección de Temas de Finanzas Públicas”. (Semestral).
Nos. 1 al 9.

“Boletín Informativo”. (Trimestral). — Nos. 1 al 18.