



Provincia de Santa Fe
Fiscalía de Estado

DICTAMEN N° 923 AÑO 1999.
EXPTE. N° 13301-0002747-6.-

Señor Ministro:

En las presentes actuaciones venidas con 595 fojas para dictamen de esta Fiscalía de Estado, la empresa Belgrano Sociedad Cooperativa de Seguros Limitada interpone recurso de apelación contra la resolución de la Administración Provincial de Impuestos n° 469/95 (fs. 346/347) que rechazó la revocatoria interpuesta contra la anterior del mismo ente n° 815/94 (fs. 298/299) que confirmó reajustes impositivos en concepto de Impuesto sobre Ingresos Brutos y aplicó multa por omisión.

1. El informe de la Sub Dirección de Fiscalización (fs. 270/271) indicó que para determinar los coeficientes de gravabilidad de la contribuyente “trabajó en moneda heterogénea... lo cual generó graves distorsiones pues, por ejemplo, los ingresos por primas y recargos se expresaban en moneda histórica y las reservas y siniestros pendientes en moneda de fecha de cierre del balance” y que “tal distorsión se vio acentuada en los años 1988, 1989, 1990 y 1991 debido a la influencia ejercida por el efecto inflacionario que caracterizó a dichos años”. También señaló que los funcionarios actuantes “determinaron los coeficientes en base a la información que surge de los balances reexpresados en moneda de fecha de cierre de cada uno de los ejercicios y de los balances analíticos exigidos por la Superintendencia de Seguros de la Nación”; que “Como consecuencia de lo anteriormente expresado, al confeccionar los cuadros de determinación de diferencias, se determinaron ajustes en favor del Fisco en los años 1989, 1990, 1991 y 1992...” y que “...durante los años 1990 y 1991 el contribuyente no ingresó el impuesto correspondiente, en virtud de haber obtenido coeficiente negativo”.

Por tales razones, la API dictó la resolución n° 815/94 (fs. 298/299) confirmando los reajustes calculados en la actuación y aplicando multa por omisión (informe, f. 296), conforme los antecedentes obrantes a fojas 265/269 y 274/297.

La firma interpuso recurso de revocatoria (fs. 303/312) argumentando que la base imponible del Impuesto sobre Ingresos Brutos para la actividad aseguradora admite la detracción de ciertos cargos y que los estados patrimoniales deben contemplarse de acuerdo a lo dispuesto por la Ley 20091. Agregó, que dicha base imponible está expresamente contemplada en el art. 135 del Código Fiscal (t.o. 1990), el cual guarda silencio respecto de los estados patrimoniales sobre los cuales deben tomarse los datos a efectos de calcular coeficientes de gravabilidad para establecer la relación entre los ingresos brutos totales y las deducciones admitidas por ley; y que dicho vacío legal fue cubierto por la resolución n° 180/88 de la ex Dirección Provincial de Rentas que remitió al régimen legal aplicable a las entidades aseguradoras.

Por tales razones, entendió que este último acto administrativo avanzó sobre lo dispuesto específicamente en el art. 135 (t.o. 1990 - 141 t.o. 1997), el cual no menciona los estados patrimoniales de los que deben surgir los coeficientes de grabavilidad, violando así, el principio de legalidad pues por su aplicación varía substancialmente la situación de los obligados. Citó la resolución n° 25/77 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral que establece que los contribuyentes regidos por la Ley de Sociedades Comerciales 19550 deben confeccionar sus estados contables en moneda constante, mientras que ella se encuentra



Provincia de Santa Fe

Fiscalía de Estado

exclusivamente regida por la ley 20337, sin que le sea aplicable tal exigencia; y precisó que el propio Código Fiscal da preeminencia a las normas del Convenio Multilateral sobre las que regulan el Título referido al Impuesto sobre Ingresos Brutos.

Sobre la multa por omisión entendió que no corresponde ser aplicada pues no se omitió en ingreso del impuesto alguno.

2. La Sub Dirección de Asesoramiento Fiscal entendió que el caso era asimilable al analizado en su informe n° 3/95 (adjunta copia; fs. 321/322) razón por la cual dio por reproducidas sus conclusiones. Igual criterio adoptó la Dirección Técnica y Jurídica (fs. 333) que remitió a la solución desarrollada en su informe n° 130/95 (fs. 327/329).

Ambas áreas coinciden en que la ex DPR dictó la resolución n° 180/88 en uso de las atribuciones reglamentarias conferidas por la ley 10171 (modificatoria del Código Fiscal) y que aquel acto administrativo remite al régimen legal aplicable a las entidades aseguradoras. Indican que la Ley 20091 dispuso que la autoridad de control dictará las normas de contabilidad y estableciera un plan de cuentas; que la Superintendencia de Seguros de la Nación, como autoridad de control, dictó las resoluciones 19752 para los ejercicios realizados a partir del 26/7/88 fijando el procedimiento para realizar los estados contables en moneda constante; y que la resolución 20087 previo otras instrucciones para la elaboración de estados contables para los ejercicios cerrados a partir del 30/6/89 manteniendo el criterio de la anterior.

El Ente recaudador dictó la resolución n° 469/95 (fs. 346/348) notificada el 6/10/95 (fs. 348 vto.) que fue apelada (fs. 351) tempestivamente en el día de gracia (31/10/95).

Cumplió con la exigencia del previo pago, razón por la cual se declaró admisible el recurso y se le corrió traslado para expresar agravios.

Reiteró (fs. 407/417) los argumentos desarrollados en la revocatoria, además, sostuvo que la resolución apelada no tiene fundamento en normas de fondo sino en disposiciones de la ex-DPR; que no se produjeron las pruebas ofrecidas; que al no contener el Código Fiscal disposición expresa al respecto, debe aplicarse la Resolución n° 25 de la Comisión Arbitral que interpreta las normas del Convenio Multilateral con preeminencia sobre la norma tributaria; que esta resolución no incluye a las cooperativas dentro de las empresas a las cuales se les exige los estados contables a valores constantes, razón por la cual, a “contrario sensu”, debe considerársela exceptuada de tal requisito.

Criticó por violatoria de los propósitos del Convenio Multilateral la resolución n° 6/95 (no acompaña copia) de la Comisión Arbitral en la cual tal organismo habría declinado su competencia en el caso por entender que, según manifestó la propia recurrente, la cuestión no versa sobre distribución de los ingresos sino sobre la determinación de su base.

Estableció una analogía entre la situación prevista para el impuesto a las ganancias y la propia, afirmando que en aquel tributo los estados contables se expresan a valores históricos para luego aplicar los



Provincia de Santa Fe
Fiscalía de Estado

sistemas de ajuste previstos en el cuerpo legal respectivo a fin de corregir el deterioro del signo monetario.

Refirió al Plan de Convertibilidad, a la supresión de los sistemas de indexación y al Decreto 316/95 que prohíbe la aplicación de métodos de ajuste integral por inflación de estados contables, cualquiera sea el fin para el cual se confeccionen.

También indicó que la Comisión Arbitral dictó la resolución general n° 25 con carácter de aclaratoria para regímenes societarios específicos, pues anteriormente los balances eran confeccionadas a valores históricos, lo cual permitiría entender que existiría una duda razonable respecto al régimen legal que debía aplicarse.

Consideró contraria a derecho la multa por omisión aplicada pues sostiene que aplicó pacíficamente la legislación vigente bajo los principios de la sana hermenéutica.

Finalmente, luego de señalar los principios constitucionales que consideró violados, agregó que la Legislatura local delegó ilegalmente facultades irrenunciables a la Comisión Arbitral dando a sus decisiones preeminencia.

3. Régimen Jurídico.

Inicialmente conviene precisar el objeto de los diferentes regímenes jurídicos citados en la impugnación, para determinar si la conducta de la recurrente transgredió la normativa fiscal local.

3.1. El Convenio Multilateral fue aprobado por ley n° 8159.

En él quedan comprendidas “las actividades que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en una o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios,... con o sin relación de dependencia”.

La norma tiene por finalidad determinar en qué forma se distribuirán (arts. 2 ó 6, según el caso, 35 y concordantes) los Ingresos Brutos totales aportados por los contribuyentes, entre las diversas circunscripciones.

Son sus organismos de aplicación la Comisión Plenaria (art. 16) y la Comisión Arbitral (art. 19).

La primera tiene la función, entre otras, de “a) aprobar su reglamento interno y el de la Comisión Arbitral; b) establecer las normas procesales que deberán regir las actuaciones ante ella; ... y e) resolver con carácter definitivo los recursos del art. 25 (resoluciones interpretativas dictadas por la Comisión Arbitral), dentro de los 90 días de interpuestos” (art. 17).

La segunda tiene la facultad de “a) dictar de oficio o a instancia de los Fiscos adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del presente convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas; b) resolver las cuestiones sometidas a su consideración, que se originen con motivo de la aplicación del convenio en



Provincia de Santa Fe
Fiscalía de Estado

los casos concretos; las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto; c) resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación de las normas de procedimiento que rijan la actuación ante el organismo...” (art. 24). Los actos que dicte son apelables ante la Comisión Plenaria (art. 25).

El art. 29 establece que “Todas las jurisdicciones están facultadas para inspeccionar directamente a los contribuyentes comprendidos en este Convenio, cualquiera fuese su domicilio o lugar donde tenga su administración o sede...”. Por su parte, el art. 30 establece que “todos los contribuyentes comprendidos en el presente Convenio están obligados a suministrar todos los elementos de juicio tendentes a establecer su verdadera situación fiscal...”.

En ejercicio de sus atribuciones dictó la Resolución n° 6/95 donde se declaró incompetente para entender en el reclamo efectuado por la recurrente, afirmando que los argumentos de la empresa “se relacionan exclusivamente con la conformación de la base imponible, y no con su distribución interjurisdiccional, que es la materia sobre la que se proyecta la Resolución General n° 25 de esta Comisión Arbitral, así como la competencia de este organismo” (considerando 3°).

En consecuencia, lo resuelto por el órgano con competencia primaria en materia de interpretación de las normas del Convenio Multilateral, sirve para inferir que resolución de la Administración de Impuestos n° 180/88 reglamenta cuestiones que son de competencia provincial y que es inconsistente pretender confeccionar balances a valores históricos por interpretación a “contrario sensu” de la

Resolución n° 25, pues si así fuera la Comisión Arbitral habría intervenido para establecer el derecho aplicable al caso.

3.2. La Ley 20337 regula el funcionamiento de las *entidades cooperativas*.

Su art. 45 estableció que las cooperativas pueden revaluar sus activos de acuerdo a la reglamentación que se dicte. Atendiendo tal disposición la Secretaría de Acción Cooperativa dictó la resolución n° 615/86 exigiendo a estas entidades reexpresar sus estados contables en *moneda constante*, de acuerdo a los procedimientos establecidos por la misma (citada en Verón, Víctor: “Los Balances - Tratados sobre los Estados Contables”; Edit. Errepar, 2 tomos, Bs As, 1997, t. I, pp. 219).

El art. 99 aclara que el control realizado por la autoridad de aplicación creada por la ley es sin perjuicio de la que efectúen otras autoridades por aplicación de regímenes específicos de fiscalización (vgr. entidades aseguradoras).

3.3. La ley de Sociedades Comerciales 19550, después de la reforma introducida por la Ley 22903, estableció en su art. 62 la necesidad de expresar los estados contables a valores constantes, exigiendo así la aplicación de un régimen de “ajuste por inflación” para la elaboración de los balances. La exposición de motivos de la ley explicó que con ello se pretendía superar el concepto aritmético formal del balance basados en el criterio histórico.

3.4. La Ley 20091, regula el funcionamiento de las *entidades de seguros*.



Provincia de Santa Fe
Fiscalía de Estado

Su art. 64 establece que será autoridad de control de todos los entes aseguradores la Superintendencia de Seguros de la Nación. El art. 39, establece que ella dictará normas de contabilidad y establecerá un plan de cuentas; mientras que el art. 67 inciso b) prevé que es su atribución "Dictar resoluciones de carácter general en los casos previstos por esta ley y las que sean necesarias para su aplicación".

En ejercicio de sus facultades dictó la resolución general n° 19752 del 26 de julio de 1988 en la cual determinó un procedimiento específico para "...confeccionar los estados contables en moneda constante para los ejercicios cerrados a partir del 30 de junio de 1988 - inclusive". Igual criterio siguieron, las resoluciones nros. 20087/89 y 21532/92 que la sustituyeron (fs. 441/592).

3.5. El Código Fiscal aprobado por ley 3456 (t.o. 1997) fue modificado por la ley 10171 contiene la normativa aplicable al Impuesto sobre Ingresos Brutos.

Su art. 8 (t.o.1986) atribuía al ex-Director de Rentas todas las funciones administrativas referentes a la determinación y fiscalización de impuestos tasas y contribuciones establecidas en él.

El actual art. 141 (135, t.o. 1990), incorporado por la ley 10171, establece cuales sumas serán consideradas monto imponible y cuáles no corresponde que sean computadas; mientras que el art. 157 (151 to. 1990) establece que "Los contribuyentes cuando así correspondiera, ajustarán su liquidación a las normas del Convenio multilateral vigente" y que "Las normas citadas tienen en caso de concurrencia, preeminencia con las de este Título".

La ex Dirección de Rentas dictó la Resolución n° 180/88 disponiendo en su art. 7, segundo párrafo (f. 443) que “Para determinar los ingresos brutos devengados, aún los que resulten no computables... se tomará como base imponible el último ejercicio financiero cerrado en el año calendario anterior, *conforme el régimen legal de las entidades aseguradoras*”.

4. Procedencia del recurso.

Los argumentos desarrollados por la quejosa no pueden prosperar.

La firma se encontraba sometida a varios regímenes de fiscalización por su condición de entidad cooperativa dedicada a la actividad aseguradora, lo cual está expresamente admitido por la Ley n° 20337 en su art. 99. Por tal razón, le eran aplicables las normas establecidas en materia contable por la Superintendencia de Seguros, que al momento de dictar la resolución del ente recaudador cuestionada exigía la confección de los estados contables en moneda constante (RG general n° 19752, posteriormente resoluciones nros. 20087/89 y 21532/92).

Al dictar la resolución n° 180/88 el fisco ejercitó razonablemente las funciones administrativas necesarias para lograr una adecuada determinación y fiscalización de la actividad desplegada por “Belgrano Sociedad Cooperativa”.

La empresa estaba obligada legalmente a realizar balances en moneda constante aplicando procedimientos técnicos de ajuste por inflación.



Provincia de Santa Fe
Fiscalía de Estado

Adviértase que la norma fiscal local tampoco hace mención alguna respecto de la realización de balances con valores históricos, lo cual muestra que tal cuestión debe dejarse librado a una reglamentación razonable que, en épocas de hiperinflación, sin dudas, ha sido la dictada por el Fisco. Si el principio de legalidad se encontraría conculcado por la inclusión de la exigencia por la vía reglamentaria, también podría sostenerse lo mismo respecto de los estados contables elaborados a valores históricos, lo cual es un absurdo.

Tanto si afirmamos que las normas para la confección de este tipo de información se rige por la legislación de fondo o por la local llegaríamos a iguales conclusiones.

Por otra parte, sería ilógico admitir que la empresa presentara sus estados contables a valores históricos al sólo fin de cumplir con las obligaciones derivadas del Impuesto sobre Ingresos Brutos, cuando la autoridad de contralor nacional y el régimen de derecho común específico exigía lo contrario.

Además, implicaría desconocer una de las reglas básicas de la forma de estado federal; es decir, la convivencia en un mismo territorio de dos ordenamientos jurídicos, el nacional y el provincial, que deben ser igualmente respetados por administrados y autoridades.

Erradamente, la quejosa intentó trasladar la discusión al ámbito normativo de las disposiciones dictadas por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, cuando desarrolla su teoría de la interpretación a “contrario sensu” de la resolución general n° 25 (que sólo exigía a las sociedades comerciales confeccionar balances a valores constantes).

Su resolución 6/95 (se agrega copia) especifica claramente el ámbito de aplicación de aquél, al sostener que “la resolución (API) determinativa ha objetado que los estados contables de la firma no hayan sido confeccionados con moneda homogénea, lo que ha distorsionado gravemente la determinación de la base imponible a gravar por la jurisdicción” y que “ello se relaciona exclusivamente con la conformación de la base imponible, y no con su *distribución interjurisdiccional* sobre la que se proyecta la resolución n° 25..., así como la competencia de este organismo”. Y si ello no fuera así, no es este procedimiento administrativo la vía idónea para declararlo, para ello debió utilizar los medios de impugnación previstos en el art. 25 del Convenio.

Por otra parte, la defensa desarrollada en el escrito de revocatoria y de expresión de agravios en este aspecto se contradicen. En el primero, invoca la resolución n° 25 (a contrario sensu) para fundar la particular confección de los estados contables; mientras que, en el segundo, plantea la existencia de una supuesta ilegalidad en el actuar de la Legislatura al otorgarle preeminencia a las normas del Convenio sobre las del Código Fiscal.

Este último argumento, no tiene relación con el caso pues como ya fue demostrado el planteo debe ser resuelto por aplicación de otras normas que no plantea colisión con lo establecido por esa ley convenio.

Tampoco es atendible las diferencias existentes con el sistema de ajuste por inflación previsto en el Impuesto a las Ganancias, pues es fruto de un típico ejercicio de discrecionalidad técnica en un



Provincia de Santa Fe
Fiscalía de Estado

impuesto de diferentes características no vinculante para el ordenamiento jurídico provincial ni para las autoridades de control nacionales.

Finalmente, corresponde descartar la supuesta incidencia que el Decreto del PEN n° 316/95 ha tenido sobre la cuestión, pues la norma fue dictada con posterioridad a la emisión de la resolución recurrida y no se aplica a los ejercicios contables fiscalizados por la API en aquella oportunidad.

En conclusión, el reajuste impositivo confirmado por la resolución de la API n° 815/94 (fs. 98/99) fue legalmente realizado sin violar el ordenamiento jurídico vigente al momento de la determinación. La utilización de moneda heterogénea generó distorsiones que provocaron el ingreso al fisco de un monto inferior al que correspondía.

4.1. Respecto a la prueba ofrecida por la recurrente que no fue producida, señalo que el Código Fiscal establece un criterio restrictivo para su admisión. Sin perjuicio de ello el problema tratado en autos es una cuestión de puro derecho, razón por la cual no procede ordenar su producción.

4.2. En cuanto a la multa por omisión, la firma sostuvo que no correspondía aplicarla pues se atuvo pacíficamente a la legislación vigente interpretada bajo el principio de la sana hermenéutica.

Su conducta carece de razonabilidad y no puede subsumirse dentro de los precedentes que la doctrina o jurisprudencia admiten como eximentes de responsabilidad para tales penalidades.

Con su actuar alteró la esencia y sentido de los estados contables. "El Dictamen n° 8 del Instituto Técnico de Contadores Públicos

expresa que: ‘El balance general muestra la naturaleza y cuantificación de los recursos económicos de la empresa en un momento determinado... El balance general provee una descripción de la estructura patrimonial con indicación de sus características financieras, que ayuda al lector a juzgar la capacidad de la empresa para hacer frente a sus obligaciones y para generar futuros recursos’ (VERÓN, A.: “Los Balances - Tratado sobre los Estados Contables”; Edit. Errepar, 2 tomos, Bs. As. 1997, T. 1, pp. 166).

“La Federación Argentina de Profesionales en Ciencias Económicas, al explicitar que la información contable debe ser útil, sentó que: a) los estados contables constituyen uno de los elementos más importantes para la transmisión de información económica sobre la situación y la gestión de entes públicos y privados, ya fueran estos con o sin fines de lucro. Dado que los interesados en la información que ofrecen los estados contables son tan numerosos y de variada gama... existe un interés general en que los datos contenidos en dichos estados se presenten adecuadamente, de modo que la información sea útil...” (Idem, pp. 167).

La información contable expresada a valores históricos en épocas de inflación no cumple con tales fines.

Fowler Newton al referirse a las limitaciones de los que padecen los balances en general por falta de ajustes de inflación sostiene que “...las mediciones expresadas en monedas de momentos diversos no son susceptibles de comparaciones, combinaciones o acumulaciones que resulten sensatas. Si se comparasen o acumulasen importes expresados en monedas de distintos poderes adquisitivos se violarían, como mínimo, estos requisitos de la información contable:



Provincia de Santa Fe

Fiscalía de Estado

estudio diligente de los fenómenos a representar, racionalidad, aproximación a la realidad, confiabilidad, comparabilidad y, en definitiva, utilidad" ("Análisis de Estados Contables"; Edit. Macchi, Bs. As., 1996, pp. 17). Agregando que "...lo único razonable de practicar es reexpresar todos los datos contables, de modo que queden en una unidad de medida homogénea" (Idem, pp. 17).

Por otra parte, en la época de confección de la información aquí mencionada la autoridad de control exigió a las entidades dedicadas al Seguro confeccionarlos a valores constantes (ver pto. 3.3.), razón por la cual, el actuar en sentido contrario no puede fundarse en el desconocimiento de la norma; la supuesta contradicción entre la exigencias establecidas por las diferentes jurisdicciones, ya que no la hay; o en el ejercicio de una razonable interpretación.

5. En consecuencia, corresponde rechazar el recurso interpuesto.

DESPACHO, 2 SET 1999

Bon.R.
mer

RUBEN FERNANDO BONI
ASESOR APODERADO
FISCALIA DE ESTADO

JUAN CARLOS CARBONE
PROCURADOR GENERAL