

RESOLUCIÓN N° 3/2011 (C.P.)

VISTO el Expediente C.M. N° 750/2008 BANCO SANTANDER RÍO S.A. c/ Provincia de Santa Fe, por el cual la firma de referencia y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires interponen sendos recursos de apelación contra la Resolución C.A. N° 3/2010, y

CONSIDERANDO:

Que dichos recursos se han efectuado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la firma accionante se agravia de la Resolución cuestionada que aprueba la incorporación de los resultados de títulos públicos a la sumatoria que prevé el artículo 8° del Convenio Multilateral, puesto que las operaciones con títulos públicos nacionales no pueden, bajo ningún aspecto, ser considerados como “materia gravada” por ninguna jurisdicción en tanto los mismos gozan de un status de “inmunidad de imposición”, esto es, están más allá del poder impositivo de los estados provinciales, a pesar de la imperfección de los textos legales que consideran a tales resultados como “exentos” del impuesto.

Que aduce que los resultados registrados en las cuentas derivadas de operaciones con títulos públicos a la que se hizo mención en la Resolución (CA) N° 3/2010, bajo ningún aspecto pueden ser considerados como materia gravable por los estados provinciales y, en consecuencia, resulta imperativo excluirlos de la sumatoria.

Que alega que existen cuentas referidas en la Resolución (C.A.) N° 3/2010 apelada que tienen saldo a nivel nacional pero no a nivel de la Provincia de Santa Fe, habiendo -la Comisión Arbitral- dado la razón a dicha jurisdicción, al considerar que deben distribuirse entre las diversas jurisdicciones, los resultados de operaciones nacidas, desarrolladas y finiquitadas en la Casa matriz, sita en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que señala, que al apartarse de la realidad de los hechos, la Resolución apelada incurre en manifestaciones dogmáticas, habiendo sido dictada prescindiendo de los hechos que han sido probados y acreditados en la causa, asignando los ingresos a una jurisdicción en la que el Banco no ha desarrollado actividad alguna, aún cuando tenga sucursales en la misma, que hasta permitirían calificarla como arbitraria en el entendimiento que a dicha expresión ha dado la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Trae asimismo a colación jurisprudencia de distintos tribunales del país.

Que respecto de la negativa de aplicar el Protocolo Adicional dispuesto por la Resolución apelada, por no haberse acompañado la prueba documental que exige el artículo 2° de la Resolución General N° 3/2007, señala que esto es así porque el Fisco de Santa Fe ha incumplido con su obligación de notificar a los demás Fiscos involucrados la determinación practicada, tal como lo ordenaba el artículo 86 del anexo de la RG N° 1/2006 y hoy reitera el artículo 1° del anexo de la RG N° 4/2009.

Que, por su parte, el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires en el recurso de apelación interpuesto, señala que con relación a la inclusión en la sumatoria de los resultados de títulos públicos, no objeta lo determinado por la Resolución atacada en el sentido que deben formar parte de la sumatoria.

Que sin embargo, expresa su disconformidad respecto a que se considere razonable que se distribuyan ingresos entre distintas jurisdicciones, según el “parámetro lógico” utilizado por la Provincia de Santa Fe.

Que hace alusión al contenido del artículo 8° del Convenio Multilateral, el que se refiere a las “casas o filiales” habilitadas en cada jurisdicción, dando la norma primacía al lugar donde la actividad es desarrollada, y en este caso la institución posee su casa central en la Ciudad de Buenos Aires y toda la operatoria con títulos públicos se efectúa en forma exclusiva en esta jurisdicción, no habiéndose aportado prueba en contrario, encontrando respaldo esta situación, además, en el artículo 27 del Convenio Multilateral.

Que señala los antecedentes de la Comisión Plenaria -Resoluciones Nros. 24/2004 y 25/2004- que entiende respaldan sus dichos, ya que allí se concluye que en los casos donde se presten servicios, corresponde asignar los ingresos al lugar donde efectivamente se realizó la operación.

Que afirma que es un contrasentido que desvirtúa la razonabilidad de parámetro lógico considerar importes con valores negativos en una cuenta de ingresos para el cálculo de los denominados coeficientes de participación o en el armado de las Planillas mal llamadas “Detalle de Saldos de Cuentas de Resultados según Plan de Cuentas del BCRA, cuando dicha exposición, según la normativa emanada del BCRA, debiera haber sido reclasificada en una cuenta de egresos. Hace referencia en este punto a los nueve dígitos con que trabajó la inspección, cuando el BCRA no obliga a las entidades bancarias a presentar balances con esa cantidad de dígitos, por lo que existen diferencias con los saldos de balances presentados ante el ente regulador.

Que objeta asimismo la planilla de “Determinación de coeficientes que indican la proporción de ingresos financieros por intereses por préstamo de dinero y de egresos financieros por intereses por depósitos en Santa Fe en relación a total del país”, en virtud de que las cuentas que se toman son diferentes en los tres casos, además que los valores los toman de balances de distinta apertura.

Que por lo tanto, concluye que el parámetro lógico utilizado en la fiscalización no constituye un parámetro legal, ya que no se ajusta a los balances certificados consolidados final o las registraciones contables constitutivas de instrumento público (cfme.art. 979 inc.3 del Código Civil), por lo que el fisco estaría instrumentando un acto inválido, viciado de nulidad y eficacia legal.

Que alega la Ciudad de Buenos Aires, que la Resolución recurrida no se expidió sobre determinadas cuestiones planteadas en el recurso ante la Comisión Arbitral, tales como el caso del leasing donde debe considerarse que se está frente a un préstamo financiero y no cabe computar el bruto de los cánones sino el neto (el ingreso financiero, conformado por los cánones menos el recupero del capital). De tal forma, la cuenta 511.018 “Amortización de bienes en locación financiera” actúa como regularizadora de la cuenta 511.015 “Alquilerpor Locación financiera” por lo que debe ser incluida en la sumatoria.

Que en lo relativo a la cuenta que refleja el Valor Patrimonial Proporcional de las participaciones en otras sociedades, no constituyen ingreso en el sentido de la normativa fiscal, por lo tanto no deben ser incluidos en la sumatoria.

Que del mismo modo, la cuenta 515.007 “Intereses por depósitos en el exterior”, no responde a la actividad desarrollada en las sucursales por lo cual debe excluirse de la sumatoria.

Que asimismo, en cuanto a la cuenta 525.039 “Primas por compra de moneda extranjera” entiende que debe considerarse como interés pasivo ya que por más que el término utilizado en su denominación no sea interés, conceptualmente se las trata como un egreso financiero, estando determinado el precio concertado en gran medida por la tasa de interés. Por lo tanto, constituye un egreso financiero asociado al manejo de liquidez y debe conformar la sumatoria debiendo ser atribuida a la jurisdicción donde está la casa central.

Que en lo que respecta a la cuenta 525.042 “Primas de Pases Pasivos con el sector financiero”, sostiene que las mismas se encuentran dentro de la categoría normativa de intereses y actualizaciones pasivas ya que conceptualmente se corresponden con el término intereses, y deben atribuirse a la casa central.

Que respecto de la cuenta 525.058 “Resultados por opciones de compra tomadas”, en la misma se expone el saldo deudor de la cuenta homónima de ingresos financieros, entendiéndose que se trata de un interés pasivo que debe formar parte de la sumatoria y ser atribuido al lugar de desarrollo de la operatoria (Ciudad de Buenos Aires).

Que referido a la cuenta 515.027 “Diferencias de cotización”, destaca que las mismas son actualizaciones según lo dispone el BCRA, según la CONAU -1 (Comunicación “A” 7 del 20/01/81), esta cuenta debe incluir los resultados provenientes de la actualización mensual de activos y pasivos en oro y moneda extranjera, tratándose de resultados monetarios generados en el mercado local por fluctuaciones de un determinado bien (incluida la moneda extranjera) o canasta de bienes. Son actualizaciones en el contexto del Convenio Multilateral debiendo integrar la sumatoria y correspondiendo su asignación a la casa central de la entidad, lugar donde se desarrolla íntegramente la actividad inherente a dicha operatoria.

Que relacionado con el cómputo en la sumatoria de los resultados de la venta de bienes de uso, entiende que conforme al Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires -artículo 163, inciso 6º- no se trata de una exención en el gravamen sino una exclusión de objeto, cuando expresa “*No integran la base imponible... los ingresos correspondientes a venta de bienes de uso*” y, además, al no tener relación con el desarrollo normal de la actividad

financiera de la entidad no deben incluirse en la sumatoria, por no estar comprendida en la materia gravada a que se refiere el artículo 26 del anexo de la RG N° 2/2009.

Que en lo referido a los errores numéricos en que incurrió el Fisco, entiende que la Comisión Plenaria debe analizar tales errores por cuanto los mismos resultan decisivos en la determinación objeto del recurso.

Que formula reserva de acudir ante la Comisión Federal de Impuestos (Conf. art. 3° de la Resolución General Interpretativa Nro. 30/2002 de la CFI) y, subsidiariamente, deja planteada la cuestión federal en los términos de los arts. 14 y 15 de la Ley 48.

Que en respuesta al recurso de apelación interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el Banco señala que no comparte el criterio expuesto por la Ciudad de Buenos Aires respecto a la incorporación de los resultados de títulos públicos en la sumatoria, con los mismos argumentos que esgrimiera en su escrito de apelación contra la Resolución CA N° 3/2010, agregando que los bonos no son sino un subsidio o subvención del Gobierno Nacional que no forman parte de la base imponible del gravamen.

Que comparte lo expuesto por la Ciudad de Buenos Aires en lo relacionado a la errada atribución jurisdiccional y a la utilización de balances provisorios en la determinación cuestionada.

Que en respuesta al recurso interpuesto por el Banco, la Jurisdicción de Santa Fe, entiende que los resultados de títulos públicos deben formar parte de la sumatoria, y al margen de la contabilización centralizada, deben ser asignados en función de métodos razonables, para a posteriori ser detraídos de la base imponible, conforme a los coeficientes de atribución determinados, cuando así corresponda, por estar comprendidos en algunas de las exenciones previstas en Santa Fe.

Que alega que refuerza el temperamento adoptado, los antecedentes de la Resolución CA N° 32/2006, confirmada por Resolución CP 9/2007.

Que afirma, en relación a la errónea atribución territorial marcada por la contribuyente, que ello no es así por cuanto en la Resolución CA 13/2009 se resolvió que era equivocado el criterio de atribuir los ingresos siempre al lugar de la sede central de la entidad, por la circunstancia de que las proyecciones de los negocios, la detección de la necesidad, gestión o análisis o el centro de toma de decisiones allí se encuentran, por lo que de seguirse ese razonamiento, no se atiende a la naturaleza económica de la operación que trasciende a la sede central.

Que entiende por ello, que los resultados por títulos públicos, al igual que los resultados de operaciones negociables, cuotas partes de fondos comunes de inversión, acciones y activos financieros similares, resultado por venta de bienes de uso, entre otros, contenidos en las cuentas que alude Banco Santander, deben conformar la sumatoria total país y si bien podría resultar dificultoso atribuirlos a las jurisdicciones donde la entidad tenga sucursales, ello no enerva la posibilidad de incluirlos en la sumatoria de cada jurisdicción -donde existan sucursales o filiales establecidas- en base a procedimientos razonables o parámetros lógicos.

Que por ello, Santa Fe aplicó procedimientos razonables de apropiación, consistentes en una proporcionalidad obtenida en función de los ingresos financieros computables a cada una de las provincias.

Que no habiendo elementos que posibiliten variar el procedimiento seguido, corresponde desestimar lo argüido por la contribuyente.

Que en cuanto al Protocolo Adicional, entiende que el mismo no es de aplicación remitiéndose a lo contestado oportunamente ante la Comisión Arbitral, y en cuanto al supuesto incumplimiento de notificar a los otros Fiscos, que según la agraviada habría incurrido Santa Fe, ello no invalidaría lo expuesto, así lo confirma la Resolución General CA N° 4/2009.

Que en respuesta al recurso interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la Jurisdicción de Santa Fe manifiesta que no comparte los términos vertidos por la Ciudad de Buenos Aires en lo referido a la errónea atribución territorial que, a su entender, se aplicara a los resultados por títulos públicos, así como a los resultados por ventas de bienes de uso, que al margen de la contabilización en forma centralizada, el Fisco de Santa Fe sostiene que deben ser asignados en función de métodos razonables.

Que rechaza asimismo el cuestionamiento que realiza la apelante en relación a la utilización de balances provisorios y la supuesta errónea atribución territorial. Señala que al requerirse los Balances consolidados de Sumas y Saldos y de las Sucursales, los mismos fueron aportados por la entidad aclarando que son internos y no rubricados. Dichos balances no contienen ajustes incluidos en los balances presentados ante el BCRA, por cuanto dicha autoridad de aplicación no obliga a las entidades a presentar los estados contables con un nivel de apertura o desagregación contable mayor a un nivel 6.

Que puede apreciarse, entiende, que no se utilizaron balances provisorios, sino que se utilizaron los consolidados definitivos confeccionados por la entidad con el mayor grado de análisis de cuentas, esto es nivel 9, hecho que no fue caprichoso ni antojadizo. Fueron estos elementos que con mayor grado de desagregación contable de cuentas, permitieron obtener mayor información de las cuentas representativas de los resultados, lo que posibilitó considerar el haber de todas las cuentas de resultados.

Que afirma, por lo tanto, que resultando válida y legítima la documental pertinente, aportada por la propia institución, el parámetro utilizado para la atribución de ingresos, además de lógico y razonable, deviene fundado y amparado en derecho.

Que en cuanto al planteo referente a la utilización en algunos casos de cuentas de ingresos con saldos negativos, si bien podría tratarse de un error, de ninguna manera invalida todo el razonamiento de fondo efectuado, es más, conforme surge de los actuados, si el parámetro arrojó resultado negativo se utilizó coeficiente cero (0), es decir, que no se prorratearon los saldos de las cuentas de ingresos imputadas por el Banco a la Ciudad de Buenos Aires, por lo que no se perjudicó a la apelante.

Que agrega que de haberse constatado un error material en la consideración de las cuentas, errores matemáticos, así como el uso de la totalidad de los dígitos a efectos de exteriorizar los coeficientes, considera que, de corresponder, serán revisados al practicarse la liquidación final, pero ello no invalida el procedimiento seguido por la API.

Que respecto a los planteos referidos a las cuentas mencionadas por la Ciudad de Buenos Aires, señala:

Cuenta 511.015 “Alquiler por locación financiera” y 511.018 “Amortización de bienes en locación financiera”, debe tomarse como ingreso en la sumatoria sólo el rendimiento financiero -es decir el neto entre el bruto de canon y el recupero del capital- y las amortizaciones de bienes en locación financiera no computarse como egresos de la sumatoria, por cuanto no se encuentran específicamente dentro de los egresos.

Cuentas “Valor Patrimonial Proporcional en la participación en otras sociedades”, 515.007 y cuenta 515.027, considera que resulta de aplicación lo sostenido por la Comisión Arbitral en la Resolución 13/2009.

Cuentas 525.039 y 525.042 “Primas por compras de moneda extranjera y Primas por pases pasivos con el sector financiero”, respectivamente, no configuran intereses pasivos por lo que no deben conformar la sumatoria.

Que en lo concerniente a los resultados por venta de bienes de uso, es válido lo sustentado en cuanto a los títulos públicos, es decir, que deben conformar la sumatoria y, una vez determinado el coeficiente de atribución, se detraerán -de corresponder- de la base imponible de cada jurisdicción.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que subsisten algunas cuestiones litigiosas luego del decisorio de la Comisión Arbitral, entre otras: 1. Resultado de títulos públicos y las cuentas derivadas de su operatoria que fueron objeto de ajuste por parte del fisco, cuya incorporación en la sumatoria objeta el contribuyente mientras que la Ciudad lo admite pero objeta el parámetro de distribución resuelto; 2. la atribución de varias cuentas en donde ambos agraviados sostienen que existen elementos para una atribución sobre base cierta a la jurisdicción Ciudad de Buenos Aires; 3. la venta de Bienes de uso, donde la Ciudad de Buenos Aires manifiesta que tal operación no está alcanzada por el impuesto y en consecuencia no puede formar parte de la sumatoria. 4. Utilización de Balances Provisorios.

Que asimismo se trataron algunas cuentas de resultados por las cuales la apelante no expresó agravios ante la Comisión Arbitral.

Que además, el contribuyente insiste con la aplicación del Protocolo Adicional.

Que en lo que hace al primer aspecto, es de observar que la Comisión Arbitral para así resolver, tuvo en cuenta que los resultados de Títulos Públicos y las cuentas derivadas de su operatoria que fueron objeto de ajuste, deben conformar la sumatoria a los efectos de la distribución de ingresos, por cuanto no se encuentran taxativamente excluidos de la misma, toda vez que no se hallan separados o fuera del objeto del hecho imponible del gravamen sino que figuran como exentos en la Provincia de Santa Fe conforme al artículo 160 inciso c) del Código Fiscal, criterio que convalida en su presentación la Ciudad de Buenos Aires.

Que en cuanto a la atribución de los ingresos que, en su consecuencia, deben incorporarse a la sumatoria, no hay elementos que esta Comisión considere que conmuevan lo resuelto por la Comisión Arbitral, en el sentido que deban distribuirse entre las distintas jurisdicciones “desde el momento que tales operaciones son el resultado del accionar de la entidad financiera en el país”.

Que con relación a la segunda cuestión, respecto de las restantes cuentas objeto de agravios, no resulta procedente atribuir los respectivos ingresos siempre a la jurisdicción donde está ubicada la casa central de la entidad, desde el momento que tales operaciones reflejan el resultado del accionar de la entidad financiera en todas las jurisdicciones en que opera, salvo que medie prueba suficiente que acredite su asignación.

Que respecto de las cuentas que no fueron objeto de agravios por el contribuyente en su recurso de apelación, no corresponde que esta Comisión se expida.

Que los resultados por ventas de bienes de uso, al no estar expresamente excluidos de la sumatoria, deben conformar la misma, por lo que es correcto el procedimiento seguido por la Jurisdicción Santa Fe.

Que si bien la Ciudad de Buenos Aires realiza una extensa descripción respecto del carácter legal de la contabilidad de la entidad, de la misma no surgen hechos novedosos que demuestren que puedan alterar el resultado de la determinación por utilización de esta documentación contable, por lo que se considera procedente mantener el criterio sustentado por la Comisión Arbitral.

Que en cuanto a los errores numéricos, el Fisco interviniente deja sentado que de constatarse, los mismos serán revisados al practicarse la liquidación final.

Que el contribuyente no ha cumplido con los requisitos para la aplicación del Protocolo Adicional, lo que no se invalida por el hecho de que Santa Fe no haya cursado las comunicaciones de rigor a las otras jurisdicciones.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

LA COMISIÓN PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) – Rechazar los sendos recursos interpuestos por BANCO SANTANDER RÍO S.A. y Ciudad de Buenos Aires, conforme a los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas mediante copia de la presente, hacerlo saber a las demás Jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

SERGIO ORLANDO BECCARI -PRESIDENTE