

RESOLUCION N° 13/2005 (C.P.)

VISTO el Expediente C.M. N° 429/2003 en el cual CITIBANK presenta recurso de apelación contra la Resolución N° 45/2004 (CA), por la que se rechaza la presentación efectuada contra la Resolución N° 28.9433 del Fisco de la Municipalidad de Río Cuarto, Provincia de Córdoba, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos formales y de temporalidad previstos en las normas que rigen la materia para que la acción pueda considerarse procedente.

Que la Dirección General de Recursos de Municipalidad de Río Cuarto procedió a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma respecto a la Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios, y mediante la Resolución citada determina diferencias a favor del Fisco Municipal.

Que en su presentación, el contribuyente expresa las siguientes consideraciones:

-El punto neurálgico de la controversia se centra en la imposibilidad de deducir ciertos conceptos a los fines de la determinación de la base imponible de la tasa municipal, dado que el fisco municipal determina la base imponible de la tasa municipal apartándose de los lineamientos fijados por la legislación provincial del impuesto sobre los ingresos brutos, no habiéndose apreciado por parte de la Comisión Arbitral que no existe diferencia entre los “ingresos atribuibles” a la jurisdicción provincial y la “base imponible declarada”, en tanto uno u otro concepto está comprendido en la expresión “haber de las cuentas de resultados menos intereses y actualizaciones pasivas”.

-Si bien el Municipio expresa que está dentro de sus atribuciones el establecer la deducibilidad o no de ciertas partidas o la inclusión de determinados ingresos en la base imponible, ello debe hacerse respetando el concepto de ingreso bruto de la actividad de que se trata, y en el caso de las entidades financieras esto está dado por el “haber de las cuentas de resultado menos los intereses y actualizaciones pasivas”.

-La legislación y la doctrina, como así también la jurisprudencia son contestes en calificar a la actividad principal y características de las entidades bancarias y financieras como “intermediación” y así lo hizo la Ley 18.061 y lo hace la Ley 21.526 y sus modificaciones en su artículo 1°: “las personas o entidades privadas o públicas –oficiales o mixtas, de la Nación, de las provincias o municipalidades– que realicen intermediación habitual entre la oferta y la demanda de recursos financieros”.

-El eje central de la actividad financiera institucionalizada es la intermediación y su ingreso bruto

es el resultado de ésta, pues, definida la actuación de las entidades financieras como una intermediación, es la diferencia entre las tasas activas y pasivas (“spread”) lo que determina la ganancia bruta de las mismas.

-Para el tratamiento de las entidades bancarias y financieras, en otros tiempos, la base imponible estaba constituida por “los intereses, descuentos, renta de valores mobiliarios no exentas del gravamen y otros ingresos en concepto de utilidades o remuneraciones de servicios percibidos durante el último ejercicio comercial”, es decir, se computaban los rubros activos sin deducir los pasivos.

-Cuando se reimplantó el gravamen a partir del 1° de enero de 1976, se excluyeron a las comisiones pagadas por el Banco Central de la Republica Argentina por la administración de los depósitos nacionalizados y se previó que la base imponible estaría dada por la diferencia entre los intereses activos y pasivos.

-Cuando se abandonó el régimen de nacionalización de los depósitos -Ley 21.526 y sus modificaciones- y se implantó la “Cuenta de Regulación Monetaria”, por medio de instrucciones de la Secretaría de Hacienda de la Nación se sustituyó el articulado pertinente, adecuándolo a las nuevas regulaciones en materia financiera, manteniéndose la determinación sobre la diferencia entre intereses activos y pasivos.

-La consagración de una forma especial de determinación de la base imponible para estas entidades reposa en la naturaleza de la actividad que desarrollan: intermediación de dinero. Si a todas las actividades de intermediación se les reconoció como base imponible su margen comisional o mejor dicho, la diferencia entre sus ingresos y los que debían reintegrar a sus comitentes, justo resultaba que se hiciera lo propio con este tipo de sujetos, bien que por sus características hicieron necesaria una regulación especial, con lo que la uniformidad de la base imponible constituyó el fundamento de la modificación del artículo 8° del Convenio Multilateral,

-La gravabilidad, no del ingreso bruto, sino de la diferencia entre los ingresos gravados y actualizaciones e intereses pasivos, encuentra fundamento en que el desarrollo de la actividad habitual de las entidades financieras se manifiesta por la colocación de los fondos, como, asimismo, por la captación de los mismos, de manera que resulta claro que la determinación sobre la base de las diferencias es la que más se adecua a la naturaleza de la actividad financiera.

-La Resolución General n° 11 de la Comisión Arbitral ha establecido un mecanismo de liquidación del gravamen de aplicación para todas las jurisdicciones adheridas, el cual debe desarrollarse de acuerdo al esquema consignado en la planilla anexa y según lo indicado en ella la liquidación debe determinarse utilizando la siguiente formula: Base imponible Bruta Total = Ingresos – Egresos.

-La no consideración de ciertos intereses pasivos como deducibles en la determinación de la base imponible o la no aplicación de los coeficientes implican una atribución de base imponible a la jurisdicción municipal en una proporción mayor que la que el Convenio Multilateral del año 1977

autoriza por sus artículos 33 y 35. Resulta inobjetable que cada jurisdicción debe determinar, en cada caso, el nivel de imposición de acuerdo con la capacidad contributiva de los distintos sectores de contribuyentes, pero aún así, la circunstancia apuntada nada tiene que ver con el establecimiento de una base imponible que no se condice con tratados interprovinciales.

-El artículo 8° del Convenio Multilateral expresa: “cada fisco podrá gravar la parte de ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas...”, de manera que de no existir la referida limitación carecería de todo sentido el sistema creado por el Convenio, generándose una situación de caos para los contribuyentes.

-Si se tiene en cuenta el sistema establecido por el Convenio Multilateral, y la finalidad perseguida con su implantación, se concluye que el establecimiento, por parte de los municipios, de una base imponible no acorde con la establecida para el impuesto sobre los ingresos brutos, es contradictoria con sus principios y objetivos.

-La autonomía de los municipios deberá ser definida en su alcance por las Constituciones Provinciales, debiendo recordar que son las Provincias las que conservan todo el poder no delegado, y son ellas quienes pueden delegar tales poderes hacia organizaciones supraprovinciales o hacia los Municipios.

-Estando pues, sometida la organización comunal a la órbita de las facultades propias provinciales en lo atinente al sistema económico financiero, la autonomía municipal tiene como límite la normativa provincial y los compromisos que las provincias hayan asumido recíprocamente entre sí.

-Es así que ninguna duda puede caber sobre la supremacía de las disposiciones del Convenio Multilateral y las normas dictadas por sus órganos por sobre las disposiciones contenidas en cualquier Código Tributario local, sin que pueda invocarse frente a ello un supuesto carácter originario de su poder tributario.

-El rechazo de la acción promovida ante la Comisión Arbitral se fundamenta en que no se ha demostrado la violación del Convenio Multilateral por parte del Municipio, sin que se haya atendido a la prueba documental acompañada. No se debe olvidar que se está inmerso en un procedimiento administrativo uno de cuyos principios liminares es la verdad material y los eventuales defectos de probanza (que no existieron), debieron haber sido suplidos por la actividad administrativa.

-Es por ello que si se considerase necesario proceder a la apertura a prueba a fin de acreditar que la aplicación de las normas locales conduce a una vulneración de los límites impuestos por el artículo 35 del Convenio Multilateral, desde ya se deja ofrecida la producción de una pericia contable en tal sentido.

Que dando respuesta al traslado, el Municipio manifiesta lo siguiente:

-La presentación formulada no es más que una erudita expresión de vaguedades, ya que se

insertan profundas citas doctrinarias y jurisprudenciales sin una clara vinculación con el tema en discusión, y menos aún, sin que impliquen argumentos recursivos idóneos como para habilitar la instancia revisora del Plenario, reiterando la total ausencia de fundamentación que caracterizó tanto a la presentación originaria del contribuyente como al actual recurso.

-Demostrando pleno desconocimiento de la causa y un alarmante autismo argumental, señala dogmáticamente que “la imposibilidad de deducción de los intereses pasivos” es contraria a las normas del Convenio Multilateral, omitiendo comprender que se ha respetado taxativamente tanto las técnicas de distribución previstas en el art. 8º para las entidades financieras como la Resolución General N° 11.

-El Municipio de Río Cuarto no sólo es respetuoso de las normas supuestamente violadas sino que tiene incorporado a su legislación interna un mandato expreso, tal el art. 174 del Código Tributario Municipal, Ordenanza N° 48/96 t.o. en 1998, estableciendo que en el caso de que una empresa realice gastos en su jurisdicción, la base imponible que servirá de base para tributar se determinará mediante la distribución del total de los ingresos brutos del contribuyente de conformidad con las normas técnicas del Convenio Multilateral del 18/08/77, siendo también de aplicación, en lo pertinente, los regímenes especiales previstos en el mismo Convenio.

-Al momento de establecer las bases imponibles atribuibles se han seguido escrupulosamente las técnicas previstas en el artículo 8 del Convenio Multilateral, como así también las pautas interpretativas establecidas por la Comisión Arbitral a través de la Resolución General N° 11, modificada por la Resolución General N° 13; y que para obtener la proporción de los ingresos del Banco contribuyente atribuible al Fisco de Río Cuarto, se procedió a formular la siguiente sumatoria:

+ Ingresos Financieros s/Balance Río Cuarto.

+Intereses pasivos s/Balance Río Cuarto

+Actualizaciones pasivas s/Balance Río Cuarto

(-/+) Deducciones e inclusiones admitidas por la Resolución General N° 11, modificada por la N° 13 s/ Balance de Río Cuarto

Luego se la comparó con la sumatoria que resulta de computar idéntica información, pero en este caso respecto del Balance consolidado del contribuyente correspondiente a la Provincia de Córdoba.

-Una vez obtenido el porcentaje de participación corresponde determinar sobre cuales ingresos se debe aplicar, ya que el Convenio suministra las pautas para establecer que monto de ingresos brutos, es decir, que parte de los ingresos brutos totales del sujeto podrá gravar cada jurisdicción. A partir de allí termina la función del Convenio: si los grava, como los grava, cuanto los grava, etc., serán cuestiones propias del Fisco respectivo, con las que nada tiene que ver el instrumento del cual se trata.

-Así entonces, el art. 8° del Convenio Multilateral suministra las pautas para establecer que parte de los ingresos brutos totales del sujeto pueden gravar las distintas jurisdicciones conforme la proporción establecida por la sumatoria, y de esta manera define entonces cual es el tope a considerar por cada Fisco, el que surge de aplicar a los ingresos brutos totales del sujeto el porcentaje de participación resultante de la sumatoria.

-Complementando esa norma con el art. 35 del Convenio Multilateral, llegamos a la conclusión que la determinación de la base imponible a declarar al Municipio, como modo de cuantificar el hecho imponible, es una facultad del Fisco local que encuentra su límite en la obligación de no superar los ingresos atribuibles por el Convenio Multilateral a – en este caso – la Provincia de Córdoba.

-Las cuestiones atinentes a la deducibilidad –en algunos casos – o inclusión como ingreso – en otros – de determinadas cuentas, y su cuantificación, resultan propias de la relación Fisco-contribuyente y, por ende, absolutamente ajenas a la competencia de las Comisiones Arbitral y Plenaria.

-El contribuyente ofrece ahora una pericial contable, y aún cuando es facultad del Plenario admitir o no tal probanza, se destaca que el ofrecimiento es francamente improcedente, atento haberse incumplido la manda del art. 459 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación supletoria, ya que ni siquiera se han propuestos los puntos de la pericia.

-Subsidiariamente, estando acreditado que el Municipio no ha superado el tope establecido por el primer párrafo del art. 35 del Convenio Multilateral, ya que no ha gravado más allá de los ingresos brutos atribuibles al Fisco Provincial, ni de lo dispuesto en el tercer párrafo de aquella norma, de ninguna manera puede sostenerse con seriedad que el conjunto de los municipios cordobeses habrían gravado más del ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al Fisco Provincial.

Que esta Comisión considera que previo al análisis de la cuestión planteada, es importante tener presente que el propósito del Convenio no es otro que evitar la superposición de los impuestos locales sobre los ingresos brutos, cuando un mismo contribuyente ejerza actividad gravable en más de una jurisdicción a través de un proceso único, inescindible y económicamente inseparable, de forma que esas jurisdicciones pudieran pretender gravar la misma materia imponible total, siendo su ámbito de aplicación distribuir los ingresos brutos originados en actividades ejercidas por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones y que por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas.

Que conforme a lo antes expresado, cuando la Resolución General N° 11 hace referencia a cuales son los ingresos a que se refiere el artículo 8° del Convenio Multilateral, lo está haciendo en relación a uno de los elementos que constituye la “sumatoria” puesto que no se encuentra dentro de los objetivos del mismo definir, ni establecer, la base imponible bruta o de ninguna naturaleza, que pueden aplicar las distintas jurisdicciones adheridas.

Que la sumatoria que prevé la norma del Convenio, reglamentada por la antes mencionada

Resolución General, es al efecto de determinar el coeficiente de distribución de los ingresos brutos del contribuyente entre las jurisdicciones en donde la entidad financiera posea casa o filial habilitada por autoridad competente.

Que la reglamentación citada no define, ni puede hacerlo, cual puede o debe ser la base imponible que le pudiera corresponder a los Fiscos en donde la entidad realiza actividades alcanzadas por las normas del Convenio Multilateral, sino que especifica los alcances de los conceptos que integran la “sumatoria” prevista como elemento distribuidor de los “ingresos” del contribuyente.

Que sin perjuicio de ello, a partir de la asignación de los ingresos atribuibles a cada jurisdicción, éstas pueden establecer cual será en definitiva la base imponible sobre la cual se deberá tributar, es decir, si de los ingresos brutos que le corresponde producto de aplicar el coeficiente surgido de la sumatoria, el contribuyente puede detraer los conceptos que el fisco ha considerado que no integran la base imponible gravada producto de exenciones, deducciones, etc.

Que el hecho de que las jurisdicciones, en su momento, adoptaron como base imponible de las entidades financieras “el haber de las cuentas de resultado menos los intereses y actualizaciones pasivas” no significa que se haya considerado al “spread” como ingreso bruto total producto de las actividades desarrolladas por las entidades financieras, sino que simplemente fijaron una base imponible especial, así como muchas jurisdicciones lo han hecho con otro tipo de actividades.

Que como antecedente de lo expuesto, se puede citar a la Resolución General N° 21, la que si bien referida al artículo 2° pero perfectamente trasladable a la situación del régimen especial, interpreta que: “aún cuando la base imponible se determine de distintas formas en las diversas jurisdicciones involucradas (ingresos brutos totales, diferencia entre precios de compra y de venta, diferencias entre ingresos y egresos, etc.) deberá tomarse siempre como base de distribución, los ingresos brutos totales del contribuyente”.

Que con referencia al caso concreto planteado se destaca que al momento en que fuera dictada la Resolución General N° 11, y sus modificaciones, la totalidad de las jurisdicciones, en sus normas locales, tenían idéntica forma de definir la base imponible para las entidades financieras de la Ley 21.256 y sus modificaciones, y regían diversas normas dictadas por la autoridad monetaria relacionadas con actividad financiera que no existen en la actualidad, lo cual tuvo relevancia al elaborar la reglamentación a que se hace referencia.

Que por lo antes expuesto no le asiste razón a la firma recurrente en la definición del concepto de ingreso bruto para las entidades financieras, dado que esa materia es privativa de las jurisdicciones locales producto de su legislación tributaria.

Que obra en autos el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hace lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma CITIBANK N.A. contra los términos de Resolución N° 45/2004 (CA), por la cual no se hizo lugar a la presentación efectuada contra la determinación tributaria que se le efectuara el Municipio de Río Cuarto, Provincia de Córdoba.

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

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CR. ROBERTO AMADEO GATTA - PRESIDENTE