
CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 12 septiembre de 2024.

RESOLUCIÓN CP N.º 16/2024

VISTO:

El Expte. CM N° 1686/2021 "Citibank NA c/ provincia de Córdoba", en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 31/2023; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto por la firma se ha presentado 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 el apelante, en su recurso, en cuanto a la conformación de la sumatoria total país en lo que refiere al ejercicio 2015, señala que la Dirección de Inteligencia Fiscal excluyó completamente a los resultados correspondientes a diferencias de cambio de la cuenta N° 515027 y que en la Resolución 31 se confirmó ese criterio bajo el argumento de que, al no haber podido diferenciar los resultados de compraventa de moneda extranjera y revalúo, corresponde excluirllos totalmente; dicho de otra manera, la Comisión Arbitral indicó que, de haberse podido discriminar esos resultados, se podría haber incluido en la sumatoria a los resultados relativos a la compraventa de moneda extranjera.

Considera que el criterio de la Comisión Arbitral debe ser revocado atento que controvierte los lineamientos fijados a partir de la emisión de la Resolución Genera 4/14 y pierde de vista que la inclusión de la totalidad de los resultados de la cuenta N° 515027 en la sumatoria no altera la asignación final de resultados a las distintas jurisdicciones locales. Alega que de conformidad con las previsiones del artículo 5° de la Resolución 4/14, los resultados vinculados con la cuenta N° 515027 deben atribuirse en la misma proporción de las restantes cuentas de ingresos financieros; es decir, en la misma proporción que las cuentas N° 510000 o aquellas que las reemplacen en el futuro.

Destaca que la Comisión Arbitral en la Nota 580 emitida el 18/7/14, definió que (i) en la Sumatoria total país deben incluirse los resultados derivados de la compraventa de moneda extranjera y (ii) deben excluirse únicamente los resultados generados por revalúo. A pesar de ello, indica que el Banco igualmente incluyó dentro de la sumatoria a los resultados del revalúo; sin embargo, esa inclusión total no alteró los parámetros de distribución de las cuentas N° 510000 y, por ende, no se afectaron los lineamientos que deberían utilizarse para la distribución de los resultados de la cuenta N° 515027. Precisamente, dice, la inclusión completa de los resultados de la cuenta N° 515027 en la sumatoria no afectó el coeficiente de atribución de la provincia de Córdoba y/o de otras jurisdicciones locales; si la sumatoria se conforma a través de distintos mecanismos o criterios, pero se arriba al mismo coeficiente de distribución respecto de una jurisdicción determinada, aquella conformación no puede cuestionarse debido a que no existirá un real

perjuicio fiscal o económico (conf. doctrina de la Resolución N° 32/2006 de la Comisión Arbitral).

Agrega que esto es lo que ocurre precisamente en este caso, ya que, por más que se acreciente o disminuya el saldo contable de la cuenta N° 515027 incorporando o extrayendo los valores de revalúo, como los resultados de la cuenta actualmente se distribuyen por las previsiones del artículo 5° de la Resolución General N° 4/14, el valor del coeficiente se mantiene inalterado; básicamente, porque más allá de cuáles sean los resultados específicos de la cuenta N° 515027, los parámetros de las cuentas N° 510000 no se modifican y, por ende, el mecanismo que debe utilizarse para la atribución se mantiene inalterado.

Distinto, dice, era el escenario anterior a la emisión de la Resolución General N° 4/14, en el cual la incorporación de los saldos de revalúo podía generar alteraciones en la sumatoria y en el coeficiente de atribución, porque posteriormente la distribución no se realizaba según los resultados de las cuentas del rubro N° 510000, sino según los lineamientos particularmente aplicables a la propia cuenta N° 515027.

Sostiene que las circunstancias expuestas anteriormente habrían podido ser ratificadas si la Comisión Arbitral hubiera admitido la producción de la prueba ofrecida.

Adicionalmente, menciona que la Comisión Arbitral también afirmó que debe ratificarse la exclusión de la totalidad de los resultados de la cuenta N° 515027 por el hecho de que la Resolución 2169 en su carácter de acto administrativo se presume legítima y, por ende, de que la DIF no debía desplegar una actividad probatoria para sustentar su posición. Alega que si la DIF pretendía sostener que en la cuenta N° 515027 existan resultados de revalúos y, por ende, que debían ser excluidos de la sumatoria total país, debería haber producido elementos probatorios para sustentar su criterio.

Por lo demás, también observa que la Resolución N° 31 además resulta cuestionable en tanto pierde de vista que la ratificación del criterio de la DIF implicaría partir de una presunción de que todos los resultados de la cuenta N° 515027 se vinculan con revalúos, ya que, de lo contrario, no podrían excluirse de manera completa.

La presunción que construye la DIF, dice, deviene manifiestamente improcedente: resulta absolutamente irrazonable e ilógico construir la ficción de que una entidad financiera no registró resultados por operaciones de compraventa durante un período fiscal completo. Hace notar que esos resultados de compraventa no se refieren únicamente a las transacciones con divisas que realizan personas humanas, sino que también incluyen múltiples operaciones que requieren de ese tipo de transacciones con moneda extranjera (importaciones, exportaciones, pagos al exterior, etc.); por lo tanto, efectuar un reclamo fiscal bajo la consideración de que Citibank no registró resultados de compraventa de moneda extranjera durante el ejercicio 2015, es manifiestamente incorrecto; más aún, la provincia de Córdoba debería haber construido un escenario de proporciones sobre la base de elementos presuntivos o experimentales y determinar porcentajes atribuibles a resultados de compraventa de moneda extranjera por un lado y de revalúo por el otro.

Que respecto a la conformación de la sumatoria de la provincia de Córdoba en lo que refiere a los ejercicios 2015, 2016 y 2017, señala que al momento de formular el caso concreto, se evidenció que la DIF cuantificó el coeficiente de atribución de ingresos y egresos a la provincia de Córdoba, para la supuesta aplicación del artículo 5° de la Resolución N° 4/14, tomando en consideración cuentas contables que tienen asignación

a esa jurisdicción y otras cuentas que tienen asignación a otra jurisdicción; posteriormente, aplica ese coeficiente a la totalidad de las cuentas contables que no tienen asignación a la provincia de Córdoba [se trata de aquellas cuentas que en los papeles de trabajo del organismo figuran atribuidas bajo el artículo 5° inciso 5) de la Resolución 4]. Por lo tanto, dice, la DIF terminó acrecentando improcedentemente el mencionado coeficiente de atribución habida cuenta de que incorrectamente lo conforma sin tomar la totalidad de las cuentas; en otras palabras, si la DIF conforma el coeficiente sin tomar en consideración la totalidad de las cuentas sin asignación a la provincia de Córdoba, estaría improcedentemente creando la ficción de que la actividad de Citibank en esa jurisdicción fue mayor a la real y, en base a ello, generando una atribución superior a la correspondiente; esto es así, porque en la comparación, excluye cuentas que tienen asignación fuera de la provincia de Córdoba y, por ende, al incorporar todas las cuentas que sí tienen atribución a esa jurisdicción, se termina generando un mayor coeficiente (se quitan cuentas que reducirían el coeficiente y se mantienen aquellas que lo conservan o incrementan en favor de la provincia de Córdoba).

Agrega que la DIF parte de la premisa de que ciertas cuentas que no tienen asignación a la provincia de Córdoba, igualmente deben atribuirse a esa jurisdicción como consecuencia de que no podían ser atribuidas a una jurisdicción específica: allí, precisamente, dice, se encuentra el error de la Resolución 2169: aquellas cuentas que no tienen atribución a la provincia de Córdoba son aquellas que registran resultados que deben asignarse de manera específica a la jurisdicción en la cual fueron direccionados.

Adicionalmente, recuerda que la DIF tomó algunas de las cuentas contables que se agrupan por código de cuenta del BCRA y, en caso que esas cuentas no tuvieran asignación en la provincia de Córdoba, aplicó el siguiente criterio: (i) si esas cuentas tenían asignación a otras provincias, aunque no lo tuvieran a la provincia de Córdoba, la DIF ratificó la distribución de Citibank por aplicación de las previsiones del artículo 3° de la Resolución N° 4/14 y (ii) si esas cuentas tenían asignación de modo exclusivo a la Ciudad de Buenos Aires, la DIF cuestiona la distribución por aplicación de los lineamientos del artículo 3° de la Resolución N° 4/14 y recurre a las directivas del artículo 5° de esa misma norma. Sostiene que el procedimiento aplicado resulta manifiestamente improcedente: es contradictorio e infundado que la DIF cuestione el tratamiento aplicado a los resultados de ciertas cuentas por el solo hecho de que aquellos hayan sido asignados exclusivamente a la Ciudad de Buenos Aires, cuando el criterio de base es el mismo que el organismo no impugna cuando los resultados de otras cuentas fueran atribuidos a otras provincias.

Por otro lado, también menciona que la Comisión Arbitral rechaza el criterio de distribución aplicado por Citibank por aplicación de los lineamientos del artículo 3° de la Resolución N° 4714 bajo el argumento de que no se habría aportado prueba para acreditar la atribución a una jurisdicción determinada; e manifestación, dice, resulta improcedente habida cuenta de que la DIF y, posteriormente, la Comisión Arbitral a través de la Resolución N°31, denegaron la posibilidad de que Citibank produzca la prueba que había ofrecido para acreditar esos extremos.

Que aporta documental y ofrece pericial contable. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Córdoba señala que en relación a la cuestión de fondo, no se observa el aporte por parte del apelante de nuevos elementos que permitan modificar el temperamento adoptado en su oportunidad por la Comisión Arbitral, y en tal sentido precisa que, la apelación debe procurar corregir los perjuicios que le ocasiona la citada resolución, pero ello en las presentes actuaciones no ha logrado su objetivo, ya que no ha aportado pruebas suficientes de que demuestre que lo resuelto no se ajusta/circunscribe a la realidad del caso concreto en lo que respecta a aplicación de la normativa legal vigente. Incluso, dice, pretende reiterar en la apelación la prueba pericial que ya fuera ofrecida en su oportunidad y cuya denegatoria se sustentara en la orfandad de una prueba documental relevante y trascendente que pueda revertir la postura fiscal y, más aún, en que tal hecho y/o circunstancia respecto de su pretensión, la pretende someter/condicionar a puntos periciales a resolver por un “tercero” que resulta ajeno a la relación jurídica tributaria para juzgar, a partir de la mera opinión técnica del mismo, los criterios que ya se encuentran dilucidados a la luz de la normativa vigente por la administración fiscal y que fueran recientemente ratificados por la Comisión Arbitral cuyo sometimiento voluntario requirió por acción la entidad bancaria.

Agrega que la apelante incumple con lo dispuesto por el artículo 16 del Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria, no desprendiéndose del memorial de apelación presentado, una fundamentación fáctica jurídica sobre las causas que le motivarían agravio la Resolución (CA) N° 31/2023, sino tan sólo se ha limitado a realizar una expresión vaga y sin un sentido lógico jurídico del supuesto agravio que le causaría la circunstancia de que la Comisión haya dispuesto hacer lugar parcial a la acción interpuesta por Citibank NA; por otro lado, no aporta elementos de prueba que permitan sustentar su postura y contradecir, no sólo la presunción de legitimidad del acto administrativo emitido, sino también, en el caso, de la Comisión Arbitral.

Que, en forma subsidiaria y al sólo efecto del caso en que la Comisión Plenaria entendiera que se encuentran reunidas las condiciones para declarar la procedencia de la apelación, señala:

Respecto de los agravios relativos a la conformación de la sumatoria total país en lo que refiere al ejercicio 2015, precisa que la cuenta en discusión (515027) se denomina “Diferencia de cotización de oro y moneda extranjera”; en particular, resalta que mediante Resolución (CA) N° 4/2010, ratificada por la Resolución (CP) N° 04/2011, los organismos de aplicación del Convenio –justamente en los autos “Citibank NA c/ la Administración Provincial de Impuestos de la Provincia de Santa Fe (Expediente C.M. N° 753/2008)”–, los organismos de aplicación del Convenio han interpretado oportunamente que la cuenta en discusión en el presente caso puede ser considerada en la sumatoria –a los fines del cálculo del coeficiente– en la medida que se haya incluido, en la misma, otros componentes/conceptos que no se encuentren asociados intrínsecamente con el concepto y/o naturaleza de su propia denominación.

Hace mención a la Nota N° 580/2014 de la Comisión Arbitral, dirigida a la Asociación de Bancos de la Argentina en respuesta al pedido de aclaraciones presentado, y expresa que como regla general opera la exclusión de la cuenta (lo que se condice con el criterio de la Resolución N° 4/2010 de CA y Resolución N° 4/2011 de CP) pero puede

ser objeto de inclusión el resultado proveniente de la compraventa de moneda extranjera, requiriéndose para esto se discrimine el mismo, aunque sea de manera extracontable.

Cita doctrina y dice que se puede inferir con meridiana claridad que el tratamiento en general de la cuenta 515027 es su exclusión de la sumatoria atento a lo que la misma dentro de su clasificación representa frente a la naturaleza jurídica del gravamen, y, excepcionalmente, puede preverse su inclusión –total o parcial– a los fines de la determinación del coeficiente sólo en el caso particular que la entidad registre o asiente en dicha cuenta, conceptos y/u operaciones que generen ingresos que sí hacen al impuesto (esto sería lo único que podría incluirse). En tal caso, añade, la entidad bancaria es quién, al estar en mejor condición, resulta la encargada de suministrar al fisco la información documental y contable –aun extracontable– que le permita en forma excepcional incluir algún aspecto/concepto de lo registrado/asentado en dicha cuenta en la sumatoria, de lo contrario, debe primar su total exclusión por la propia condición/naturaleza clasificatoria de lo que en la misma registra.

Indica que el organismo fiscal durante la verificación y/o fiscalización incoada en su oportunidad, le solicitó expresamente a Citibank NA proceda a aclarar cuáles de los conceptos contabilizados en dicha cuenta correspondían a resultados por revalúo de activos y pasivos en oro y moneda extranjera y cuáles a resultados por la compraventa de oro y moneda extranjera, no aportando elemento alguno que permitiera la discriminación de tales conceptos, mencionando en forma genérica que se encontraban en las cuentas ambos resultados.

Por otro lado, destaca que en su presentación ante Comisión Arbitral, el accionante reconoce que: *“no pudo efectuar la discriminación...habida cuenta de que no existe una cuenta contable que los agrupe de manera separada.”*, ratificando, en tal sentido, la falta de aporte documental para la correspondiente discriminación excepcional y, por ende, la imposibilidad de efectuarla ya que en sus cuentas no los discriminan.

Respecto a la opinión formulada de que la inclusión de la totalidad de los resultados de la cuenta 515027 no altera los parámetros de distribución de las cuentas N° 510000 y, por lo tanto, no se afectaron los lineamientos que deberían utilizarse para la distribución de los resultados, señala que la misma constituye una mera apreciación carente de una justificación que resulte válida para desvirtuar el acto dictado por la Comisión Arbitral y, a la vez, de imposible conocimiento fáctico si dicha cuenta tiene incluidos estos resultados y, si así fuera, de conocer el verdadero efecto que podría tener la inclusión sólo de los resultados de compraventa de moneda extranjera, al no contar con la proporción en que podría contener los dos resultados que alude la firma.

Respecto de la alegación sobre la no producción de la prueba ofrecida, precisa en este punto que el organismos fiscal en todo momento solicitó a la entidad bancaria el aporte de información documental fehaciente que le permitiese con meridiana claridad obtener la discriminación de la cuenta en discusión, a los fines de incluir excepcionalmente en la sumatoria aquella parte/proporción de ingresos que así correspondiere, pero lejos de tal hecho y/o situación fue el comportamiento asumido por Citibank NA quien dentro del proceso de fiscalización y durante la tramitación de la determinación de oficio no aportó nada, habiendo –incluso– asumido el propio contribuyente que no puede efectuar la pretendida discriminación entre resultados de revalúo y de compraventa de manera extranjera porque existen cuestiones de índole

sistémica, operacional y de documentación que le imposibilitan determinar en forma cierta el correcto tratamiento a dispensar.

Por otro lado, advierte que en los ofrecimientos de prueba pericial efectuado en las diferentes instancias, no incluye puntos para dilucidar documentalmente su discrepancia (no aportando prueba de la discriminación), sino que pretende que un tercero juzgue a su discreción y arbitrio entre la validez del criterio del contribuyente y el tomado por el fisco y el ratificado por la Comisión Arbitral en Resolución CA N° 31/2023.

Que relacionado con los agravios relativos a la conformación de la sumatoria en lo que refiere a los ejercicios 2015, 2016 y 2017, resalta que el accionar del fisco no parte de la premisa unilateral y arbitraria de que sí no tienen asignación a la provincia de Córdoba, igualmente deben atribuirse a esa jurisdicción, sino que al corresponder a cuentas con saldos significativos que podrían incidir en el cálculo de la sumatoria y dado que no poseían ningún saldo asignado a ésta provincia, solicitó a Citibank NA mediante requerimiento que indique la distribución del saldo entre las distintas jurisdicciones con la finalidad de verificar fehacientemente la correcta atribución de sus saldos, lo cual no fue respondido, y hasta la fecha el contribuyente ha sido reacio para aportar información documental que permita con meridiana claridad diferenciar efectivamente los saldos asignables a sucursales de CABA con los correspondientes a la casa matriz, ni de verificar que los importes consignados a las mismas realmente pertenecen exclusivamente a esa jurisdicción, motivo por el cual dichas cuentas se asignaron conforme el artículo 5 inciso 5) de la Resolución General N° 4/2014 de la Comisión Arbitral.

Respecto a las cuentas sobre las que se le asistió razón al contribuyente una vez analizando el descargo que presentara ante la corrida de vista del proceso determinativo de oficio, advierte que las mismas se encontraban abiertas por negocio (banca mayorista y banca minorista) y que al tratarse de la misma cuenta contable se asumieron criterios de atribución distintos al revisarse los balances de sumas y saldos aportados. En tal marco conceptual, dice, se procedió a corregir aquellas cuentas en las que según se pudo constatar habían tenido saldo en otras provincias, quedando las atribuidas a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al amparo del ajuste porque la entidad bancaria no aportó documentación que permita diferenciar los saldos asignables a sucursales de CABA con los correspondientes a la casa matriz, ni a verificar que los importes consignados a las mismas realmente pertenecen exclusivamente a esa jurisdicción.

Que, finalmente, en cuanto a la prueba que solicita en esta instancia el apelante, precisa que la misma no fue admitida por no resultar conducente para la resolución del caso concreto y, por otro lado, con los puntos periciales propuestos por el apelante no se pretende efectuar un análisis documental (reitera no aportado por Citibank en las actuaciones por la sencilla razón que no existen) para dirimir la asignación pretendida por el fisco provincial sino, simplemente, juzgar a discreción de un tercero (perito), la validez del criterio/juicio efectuado por el fisco en la determinación de oficio apoyado en los instrumentos obrantes en las actuaciones y ratificado por la Comisión Arbitral.

Que esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral, al no lograr el Banco apelante conmovier lo decidido en aquella instancia.

Que, en efecto, con relación al agravio que le causa a Citibank NA la consideración del tratamiento que la jurisdicción le ha dado a la cuenta 521.027, se hace notar que, de la nota de la Comisión Arbitral N° 580/2014, dirigida a la Asociación de Bancos respecto a un pedido de aclaraciones, se desprende que los resultados de dicha cuenta, en principio, corresponden a un concepto expresamente considerado como “no computable”, a los fines de la confección de la sumatoria, con excepción de aquellos provenientes de la compraventa de moneda extranjera que pudieran estar incluidos en ella, debiéndose discriminarlos, aunque sea en forma extracontable.

Ahora bien, el contribuyente manifiesta que dentro de la mencionada cuenta se incluyen algunos resultados por conceptos ajenos a esa operatoria, como ser aquellos relativos a compraventa de moneda extranjera (concepto que sí corresponde ser considerado como computable), los que debieron ser perfectamente individualizados, aunque sea en forma extracontable. De acuerdo con lo manifestado por la provincia de Córdoba, dicha discriminación ha sido solicitada, no habiendo sido presentada la misma en su oportunidad, y en esta instancia Citibank NA manifiesta que “...no pudo efectuar la discriminación entre resultados de revalúo y de compraventa de monera extranjera habida cuenta de que no existe una cuenta contable que los agrupe de manera separada”. No hay dudas que el accionar de la contribuyente no ha posibilitado que se pueda verificar lo afirmado en el sentido de que la mencionada cuenta contiene resultados por compraventa de moneda extranjera y pueda cumplirse acabadamente con lo preceptuado en las normas de aplicación al caso planteado, lo que, se entiende, ha motivado a que la jurisdicción opte por considerar que, a falta de pruebas fehacientes, esa cuenta deba ser excluida para el cálculo de la sumatoria, tal como está previsto en la Nota 580/14 de la Comisión Arbitral, motivo por el cual se considera que no corresponde hacer lugar al agravio incoado, con relación a este ítem.

En esta nueva instancia, al igual que en la anterior, la apelante hace una serie de consideraciones en el sentido de que el fisco debería haber considerado que en la cuenta en discusión existen resultados de conceptos computables correspondientes a resultados derivados de la compraventa de moneda extranjera, sin aportar ningún elemento y/o documentación que así lo confirme, a pesar de habersele requerido expresamente.

La Entidad asegura que la inclusión total de la cuenta 521.027 no alteró los parámetros de distribución de las cuentas N° 510000 y, por ende, no se afectaron los lineamientos que deberían utilizarse para la distribución de los resultados de la misma, no afectó el coeficiente de atribución de la provincia de Córdoba y/o de otras jurisdicciones locales...; sobre el particular se observa que esa afirmación no está respaldada por ningún elemento y/o prueba que pueda justificar la misma; son meras apreciaciones del contribuyente, es decir, manifestaciones que no son suficientes como “...para desvirtuar el acto dictado por la Comisión Arbitral...”, tal como lo sostiene la jurisdicción.

Que con relación al agravio que le causa lo resuelto por la Comisión Arbitral en lo relativo al resto de las cuentas ajustadas (ejercicios 2015, 2016 y 2017), el Banco hace una narración de lo que considera como deben asignarse a las distintas jurisdicciones los resultados de las mismas, los cuales son muy genéricos, sin haber acompañado en ninguna instancia la documentación que fuera requerida en el curso de la fiscalización a los fines

de su análisis, así como tampoco específica la atribución que efectuara para así justificar por qué considera erróneo el tratamiento dado por la determinación efectuada.

Es de destacar, en este aspecto, que, tal como se ha consignado en diversos casos en que han intervenido los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, la resolución emanada de una jurisdicción goza de una presunción de legitimidad, por lo cual, quien pretende probar que la misma no responde a la realidad de los hechos acontecidos tiene a su cargo demostrar, con pruebas fehacientes, la veracidad de sus agravios, cosa que no se observa haya cumplimentado el contribuyente en este caso concreto.

Que, finalmente, respecto de la prueba pericial contable ofrecida por el Banco, se estima que fue correctamente rechazada por la Comisión Arbitral.

Que, consecuentemente, este decisorio genera efectos en cuanto a la asignación de ingresos expuestos en las declaraciones juradas de los períodos que abarca la determinación practicada por el fisco de la provincia de Córdoba.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 27 de junio de 2024.

Por ello,

**LA COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77
RESUELVE:**

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Citibank NA contra la Resolución CA N° 31/2023, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos de la presente

ARTÍCULO 2°.- Notificar a las partes interesadas, hacer saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.



SECRETARIO

PRESIDENTE