MENDOZA, 13 de marzo de 2025.

RESOLUCIÓN CP N.° 4/2025

VISTO:

El Expte. CM N° 1732/2022 “Banco Macro SA c/ provincia de Santa Fe”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 26/2024; y,

CONSIDERANDO:

Que el apelante, en su recurso, señala que si bien –por un lado– la Comisión Arbitral receptó parcialmente los agravios expuestos por Banco Macro SA en el reclamo inicial, –por el otro– confirmó en parte el criterio del fisco santafesino, al considerar que no se habría aportado documentación suficiente que permitiera atribuir en forma cierta los resultados de algunas cuentas a una jurisdicción en particular: así, respecto de ciertas cuentas, la Comisión Arbitral ratificó la posición de API, y entendió que sus respectivos resultados deberían atribuirse por aplicación del art. 5° inc. 5) de la RG 4/2014.

Sostiene que el ajuste sobre las precitadas cuentas carece de asidero, toda vez que –en todos los casos– se trata de ingresos generados y/o devengados en jurisdicciones distintas a la de la provincia de Santa Fe, existiendo documentación fehaciente que corrobora lo expuesto. Dice que además de la documentación ya aportada, también Banco Macro SA posee documentación para acreditar que los resultados de las cuentas que se enumeran a continuación no corresponden a Santa Fe, toda vez que las operaciones se realizaron en sucursales ubicadas en otras jurisdicciones (como la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Misiones, Córdoba y Jujuy):

51104 7003: Intereses adelantos cuenta corrientes con acuerdo sector público provincial (ver Anexo A)
521062001: Intereses depósitos cuentas corrientes especiales (ver Anexo B)
521062003: Intereses pagados cuenta corriente (ver Anexo C)
521064001 Intereses p/dep. plazo fijo nacional (ver Anexo D)
521064007 Intereses plazo fijo inv. canc. antic. publ. Pcial (ver Anexo E).

En consecuencia, añade, respecto de las cuentas supra mencionadas, que resultan aplicables las disposiciones del art. 3° de la Resolución General CA 4/2014 de la Comisión Arbitral, en cuanto dispone que “(. . .) *Los ingresos e intereses pasivos y actualizaciones pasivas a los fines de la confección de la proporción prevista en el primer párrafo del artículo 8° del Convenio Multilateral, deberán atribuirse a cada jurisdicción conforme surja de la documentación respaldatoria, excepto aquellos supuestos con tratamiento específico en los artículos siguientes*”.

Advierte que la posición contraria, esto sería, validar los ajustes de la API, implicaría vulnerar en forma arbitraria e inconstitucional el principio de reserva de ley en materia fiscal, dado que dicho fisco santafesino pretende captar base imponible aplicando analógicamente las disposiciones del art. 5° de la citada RG 4/2014 a pesar de que sus disposiciones no resultan aplicable a los ingresos vinculados a las cuentas en cuestión, justamente porque Banco Macro SA cuenta con documentación suficiente para distribuir sus ingresos en la forma establecida por el art. 3° de la RG 4/2014.

Afirma que si bien la Comisión Arbitral consideró que Banco Macro SA no había aportado la totalidad de la documentación que había requerido mediante la medida para mejor proveer dispuesta el 13/05/2024, lo cierto es que en virtud de los principios de verdad

material y realidad económica que rigen en materia tributaria, mal podrían convalidarse los ajustes de la API cuando verdaderamente existe documentación que respalda el criterio de atribución seguido por Banco Macro SA, máxime cuando –en función del volumen de los elementos requeridos y la cantidad de cuentas involucradas– dicha Comisión podría haber cursado un nuevo requerimiento al observar que el primero se habría cumplido parcialmente.

En definitiva, indica que en los casos citados supra, como así también en el resto de las cuentas, la atribución de los ingresos (a los fines de la sumatoria) se efectuó de forma directa a la jurisdicción en la que fueron generados, dado que existe certeza absoluta de dicha circunstancia en base a la documentación fehaciente que las respalda.

Que a todo evento, se agravia también de la resolución apelada en cuanto, respecto de las cuentas ajustes CER y UVA de préstamos (511.071.002, 511.071.016 y 511.071.027), la Comisión Arbitral sostuvo que Banco Macro SA "*ha incumplido con el aporte del mayor contable analítico con detalle de cuenta, subcuenta e importe, donde consta la sucursal*", endilgándole que habría aportado dicho mayor contable, pero con apertura por jurisdicción, no por sucursal; ello toda vez que el elemento aportado por Banco Macro SA permite determinar en qué jurisdicciones tuvieron lugar las operaciones pertinentes, siendo ello lo que justamente debe corroborarse en autos para verificar que ninguna de ellas tuvo lugar en la provincia de Santa Fe. Destaca que debería ser indistinto en qué sucursal se concentraron las operaciones en cuestión, siempre y cuando se pueda determinar la jurisdicción correspondiente.

Llama la atención, dice, que se soslaye arbitrariamente las disposiciones del art. 3° de la RG 4/2014 y, de forma analógica, se pretenda modificar el coeficiente del régimen especial del art. 8° del Convenio Multilateral en función a las (inaplicables) disposiciones del art. 5° de dicha RG cuando de la documentación aportada se desprenden precisamente las jurisdicciones a las que corresponde atribuir los resultados de las cuentas bajo examen.

Que, en suma, sostiene que Banco Macro SA aportó documentación suficiente en mérito de la cual ha quedado acreditado que no corresponde la atribución de base imponible según lo dispuesto en el art. 5° inc. 5) de la RG 4/2014 (criterio de API), sino que corresponde su distribución conforme al art. 3° de dicha norma, correspondiendo que la Comisión Plenaria haga lugar al recurso de apelación, y revoque –en su parte pertinente– la Resolución Nº 26/2024 apelada.

Que aporta prueba documental.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Santa Fe señala que la apelante formula agravios exclusivamente con relación a las cuentas que indica en su escrito recursivo, proponiendo los mismos de modo genérico, inespecífico y sin fundamentación apropiada.

Sostiene que la mera reiteración de una argumentación esgrimida y que fue rebatida y resuelta en una instancia previa, sin exponer el recurrente, siquiera sucintamente, las razones por las que se considera que dicha resolución no se ajusta a derecho, ni realizar un crítica concreta y razonada de los agravios, carecen de aptitud para su revisión.

Indica que conforme lo establecido en el artículo 16 del Reglamento Procesal para la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria el recurso de apelación debe interponerse expresando punto por punto los agravios que causa al apelante la disposición o resolución impugnada, so pena de que se declare su improcedencia.

Agrega, que sin controvertir el cumplimiento parcial de la medida para mejor proveer dispuesta por la Comisión Arbitral, el contribuyente se agravia por cuanto dicho órgano de aplicación no formuló un segundo requerimiento al considerar incumplido el primero.

Que sostiene que los cuestionamientos efectuados por el contribuyente (en todas las instancias procedimentales desde el descargo a la vista conferida por la API hasta la presentación ante el Plenario) refieren básicamente a que la pretensión fiscal reasignó ingresos por parámetros –artículo 5º de la Resolución General CA Nº 4/ 2014 y sus modificatorias–, desconociendo –siempre en los dichos de la quejosa– que la atribución, a los fines de la conformación de la "sumatoria", debió efectuarse sobre base cierta, conforme lo estipulado en el artículo 3º de la mencionada disposición reglamentaria.

Indica que los organismos del Convenio Multilateral, a través de innumerables pronunciamientos, han fijado criterio en cuanto a que si existe información contable y documental que permita atribuir sobre base cierta los saldos de las cuentas a cada jurisdicción, no es necesario efectuar ninguna estimación (v. Resolución CA Nº 5/2020; Resolución CP 04/2011, etc.).

Por otra parte, remarca que los organismos del Convenio Multilateral, tienen dicho también que si no es posible contar con la suficiente información –contable y documental– para atribuir con certeza los resultados contenidos en las cuentas de resultados correspondientes, se deben adoptar parámetros lógicos y razonables que sean suficientemente representativos; destaca que tales parámetros, en el marco de lo normado en la Resolución General CA Nº 4/2014 y sus modificatorias, se encuentran contemplados adecuadamente en las previsiones del artículo 5° de la mencionada disposición reglamentaria del artículo 8º del Convenio Multilateral.

De allí que el criterio sostenido por la resolución apelada, concluye, ha respetado las normas del Convenio Multilateral y los lineamientos de las disposición reglamentaria que regula la materia, como así también los decisorios emanados de los organismos de aplicación del Convenio en reiterados precedentes.

Que, recuerda, asimismo, respecto de la medida para mejor proveer dispuesta por la Comisión Arbitral, que con dicha medida el órgano de aplicación pretendió dotar a las actuaciones de elementos que permitan establecer una atribución jurisdiccional que razonablemente se aproxime a la realidad económica y la verdad material, otorgando otra oportunidad al contribuyente de proporcionar la documentación fehaciente que permita sustentar que la asignación de ingresos podía efectuarse de modo directo y que por tanto no correspondía la atribución en base a parámetros que utilizó la inspección.

Las cuentas por las que se agravia la apelante, dice, integraron la medida dispuesta por la Comisión Arbitral, habiéndose pronunciado respecto de su cumplimiento dicho órgano en forma minuciosa y con el debido análisis de cada uno de los elementos propuestos, no resultando ellos suficientes para conmover la asignación prevista en el artículo 5° inciso 5) de la Resolución General CA N° 4/2014.

No desconoce la jurisdicción que la primera forma de asignación de los ingresos, a los fines previstos en el Convenio Multilateral, es sobre base cierta y recién cuando esta no fuera posible, resulta válido recurrir a presunciones o parámetros; sin embargo, como surge de las actuaciones colectadas en todo el procedimiento, no ha mediado en ninguna instancia elementos documentales suficientes para poder efectuar la asignación en forma directa, no resultando otra posibilidad más que la seguida por el fisco de la provincia de Santa Fe para la atribución de los ingresos provenientes de las cuentas cuestionadas nuevamente en esta etapa del debate.

Que agrega que los anexos que nutren el escrito recursivo no soslayan las consideraciones vertidas por la Comisión Arbitral al analizar aquellos los elementos aportados en respuesta a la medida para mejor proveer en cuanto refiere a las cuentas que aquí trae a debate nuevamente el quejoso; la documental agregada, en forma absolutamente extemporánea, es igualmente inhábil para torcer la decisión y no resulta suficiente para justificar la atribución conforme lo invoca la apelante.

Recuerda la regla de la inversión de la carga probatoria en el procedimiento fiscal, siendo el contribuyente quien debe probar fehacientemente las razones por las que considera que el criterio sustentado en el acto que recurre resulta erróneo o no ajustado a derecho.

Conforme surge de lo actuado, indica, el contribuyente tuvo múltiples posibilidades de aportar y/u ofrecer todos los documentos y producir hechos tendientes a demostrar la veracidad de sus dichos en momento oportuno, lo cual no ha hecho, no pudiendo suplirse ello cuando ya ha pasado su oportunidad, tal como lo especifica el citado Reglamento Procesal; en tal sentido, no corresponde en esta instancia considerar la prueba documental agregada al interponer el recurso de apelación, por no reunirse ninguna de las circunstancias habilitantes contempladas en los artículos 8° y 17 del Reglamento Procesal para las actuaciones ante la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria.

Estas normas, añade, limitan la acción ante la Comisión Plenaria haciendo que no sea procedente el aporte u ofrecimiento de nuevas pruebas; Banco Macro pretende suplir su ineficiencia probatoria de las instancias oportunas previas, acompañando elementos documentales (Anexos) inadmisibles en este estadio del proceso y reclamando la no promoción de otras medidas (reconociendo que no ha dado pleno cumplimiento a la ordenada oportunamente), no siendo ello una obligación de los organismos de aplicación del Convenio sino precisamente, una carga procesal que le compete al recurrente (v. Resoluciones CP Nº 18/2024, Nº 5/2022 y N° 16/2022).

Que, finalmente, considera importante poner de resalto que en la apreciación del recurso de apelación incoada por Banco Macro SA habrá de tenerse presente que la Comisión Plenaria ha sostenido que "*el Convenio Multilateral en su artículo 27 establece que en la atribución de los gastos e ingresos... se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen; y en su artículo 30 señala que los contribuyentes ... están obligados a suministrar todos los elementos de juicio tendientes a establecer su verdadera situación fiscal, cualquiera sea la jurisdicción adherida que realice la fiscalización; estos dos principios, el de realidad económica y verdad material, se conjugan para exigir al fisco que su determinación sea –en tanto cuente con los elementos– sobre base cierta, pero también exige que las alegaciones del contribuyente deban contar con un sustento probatorio. Las alegaciones de carácter genérico, los documentos con información agregada (vgr. papeles de trabajo, informes, etc.) sin un análisis de la documentación de soporte o sin documentación de soporte, certificaciones contables sin examen de la documentación de respaldo, ofrecimientos de pruebas periciales generales, u otros medios similares carecen de valor para acreditar la plataforma fáctica en las que deben sustentarse los razonamientos*" (Resolución CP Nº 16/2022).

Que cita el precedente de CSJN "Gorordo Aliada de Kralj. Haydee c/Estado Nacional (Ministerio de Cultura y Educación)" y por todo lo expuesto considera que no logra el apelante conmover lo decidido por la Comisión Arbitral, por lo cual solicita que se rechace el recurso de apelación planteado.

Que esta Comisión Plenaria observa que el artículo 16 del Reglamento Procesal para las actuaciones ante la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria exige que la apelación debe

interponerse por escrito, expresando punto por punto los agravios que causa al apelante la disposición o resolución impugnada.

Al respecto, cabe destacar, en primer lugar, que la apelante no formula una crítica concreta y razonada de los fundamentos expuestos por la Comisión Arbitral en su resolución, ni demuestra en qué aspecto particular de la misma ha incurrido en error, sea en la apreciación de los hechos, en la valoración de la prueba, en el derecho, o en la aplicación de las normas jurídicas a esos hechos.

Asimismo, cabe resaltar que Banco Macro SA ha tenido más de una oportunidad para aportar los elementos de prueba, y, especialmente en el caso concreto, le han sido requeridos a través de una medida para mejor proveer. En dicha medida, fue expresamente solicitada la documentación respaldatoria de las cuentas y el mayor contable analítico con detalle de cuenta, subcuenta e importe, donde conste la sucursal que ha realizado dicha operatoria, correspondiente al periodo fiscalizado 2016-2019 de la cuenta 511047003. Además, se requirió el mayor contable analítico con detalle de cuenta, subcuenta e importe, donde conste la sucursal que ha realizado dicha operatoria, correspondiente al periodo fiscalizado 2016-2019 de las cuentas 521062001, 521062003, 521064001 y 521064007.

El contribuyente no acompañó la documentación respaldatoria y presentó un *"Reporte mayor contable analítico con detalle de cuenta, subcuenta e importe por jurisdicción"* sin incluir el *"detalle de cuenta, subcuenta e importe, donde conste la sucursal que ha realizado dicha operatoria",* que le fue especialmente requerido para verificar la asignación directa. No basta, como pretende el recurrente, con los detalles globales por jurisdicción.

Corresponde recordar que el Convenio Multilateral en su artículo 30 establece: "*Los contribuyentes comprendidos en el presente Convenio están obligados a suministrar todos los elementos de juicio tendientes a establecer su verdadera situación fiscal, cualquiera sea la jurisdicción adherida que realice la fiscalización*".

En consecuencia, ante la desidia del contribuyente o el ocultamiento voluntario de los elementos necesarios, correspondía resolver de acuerdo con las constancias de la causa. Obsérvese que el recurrente no se hace cargo de dicho incumplimiento, ni explica ni prueba cuáles han sido los motivos por los cuales no aportó los elementos requeridos de la forma solicitada.

El recurrente, asimismo, no puede desconocer sus propios actos: éste pidió una prórroga para cumplir con la medida, que le fue concedida, y no cumplió. Ahora indica, en el recurso de apelación, que la Comisión Arbitral debió cursar un nuevo pedido, lo cual no solo no es exigido por el ordenamiento procedimental, sino que la situación de incumplimiento es exclusivamente atribuible al recurrente.

Que en cuanto a la pretensión de agregar nueva documentación, toda de fecha anterior al inicio de la acción y a la medida para mejor proveer (se reitera, incumplida), que estaba en poder y era de conocimiento del recurrente, ello se encuentra vedado por el artículo 17 del Reglamento Procesal para las actuaciones ante la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, que establece: "*Las partes intervinientes en un caso concreto que recurran en apelación ante la Comisión Plenaria, no podrán proponer o acompañar nuevas pruebas, excepto aquéllas que, oportunamente ofrecidas, no hubieran sido admitidas por la Comisión Arbitral y los hechos o documentos cuya existencia resultare desconocida en el momento de la presentación*".

Que cabe concluir que la ausencia de una crítica concreta y razonada a los fundamentos que dan sustento a la parte resolutiva deja, en concreto, huérfano de fundamentación al recurso de apelación. En tal sentido, desde antaño, esta Comisión Plenaria

ha sostenido: *Que la expresión de agravios debe configurar la crítica razonada y circunstanciada de la decisión que se recurre* (RCP del 21/03/1978)

En consecuencia, las manifestaciones genéricas, al no contener una crítica concreta y razonada de los elementos de hecho, las pruebas y el derecho considerado por la Comisión Arbitral, implican un incumplimiento de la exigencia del artículo 16 del Reglamento Procesal para las actuaciones ante la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, lo cual obsta a la admisibilidad del recurso.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- Declarar formalmente inadmisible el recurso de apelación interpuesto por Banco Macro SA contra la Resolución CA N° 26/2024, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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

Firmado digitalmente por
BIALE Fernando Mauricio

SECRETARIO **PRESIDENTE**