



**G O B I E R N O D E L A P R O V I N C I A D E B U E N O S A I R E S**  
2023 - Año de la democracia Argentina

**Sentencia TFABA**

**Número:** INLEG-2023-50826405-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES  
Martes 12 de Diciembre de 2023

**Referencia:** Corresponde expte N° 2360-19742/2008 "BANCO FINANSUR S.A."

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-19742, año 2008, caratulado "BANCO FINANSUR S.A."

**Y RESULTANDO:** Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 1285/1314 por los Señores Horacio Jorge Mencias y Hugo Garneró, en representación de BANCO FINANSUR S.A., y el Dr. José María Sferco, en su doble carácter de letrado patrocinante del contribuyente, y apoderado de los Señores Evaristo Jorge Sánchez Córdoba, Juan Manuel Sánchez Córdoba y Roberto Pérez, todos contra la Disposición Delegada GR N° 2766, dictada el 7 de junio de 2010 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 1254/1280, se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe (C.U.I.T. 30-51895424-1), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen del Convenio Multilateral, por el período fiscal 2004 (enero a diciembre), por el ejercicio de la actividad "*Servicios de la Banca minorista*" (NAIIB 652130), estableciendo diferencias a favor de la Agencia por un importe total, a valores históricos, de Pesos ciento seis mil setecientos veintidós con setenta centavos (\$ 106.722,70). Aplica una multa por Omisión del diez por ciento (10%) del impuesto reclamado conforme lo dispuesto en el artículo 53 del Código Fiscal (t. 2004) y dispone que conforme los artículos 18, 21 y 55 del mismo plexo legal, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen, intereses y multa, los Señores Evaristo Jorge Sánchez Córdoba, Juan Manuel Sánchez Córdoba y Roberto Pérez.

A fojas 1320 son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), dejándose constancia a fs. 1321 de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de la 5° Nominación, y haciéndose saber que intervendrá la Sala II.

Que, a fs. 1326 se da traslado del recurso presentado a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su responde a fs. 1328/1349.

A fs. 1352, se presenta el letrado patrocinante denunciando y acreditando el acogimiento a la pretensión fiscal de autos al régimen de facilidades de pago reglamentado por la Resolución Normativa N° 68/09 de la ARBA, manifestando que el acogimiento no importó el desestimiento del recurso de apelación interpuesto. Del mencionado escrito, a fs. 1368 se dio traslado a la Representación Fiscal a fin de que informe si con el acogimiento denunciado se satisface el total de la pretensión fiscal de autos, de modo que se encuentren cumplidas las condiciones referidas para continuarse con el proceso de discusión, cuyo escrito de responde -fs.1382- concluye que a la luz de la citada normativa, siendo que el contribuyente ha formulado acogimiento por la totalidad de la pretensión fiscal sin allanamiento, podrá continuarse el proceso de discusión ante el Tribunal Fiscal.

Finalmente, a fs. 1400 se hace saber que la Sala II ha quedado integrada con el Dr Ángel Carlos Carballal, en carácter de Vocal subrogante, conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22, conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y el Dr Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de conjuez, conforme Acuerdo Ordinario N° 58/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 11/23. Asimismo, atendiendo al estado de las actuaciones, se tiene presente la documental propuesta y se rechaza por innecesaria la pericial contable ofrecida, procediéndose al llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

**Y CONSIDERANDO:** I.- En su libelo recursivo de fs. 1285/1314, comienzan los apelantes relatando los cargos por los cuales ARBA endilga al banco que ha omitido el tributo, en base a: 1) Incorrecta asignación de los ingresos en el cálculo de la sumatoria a la que se refiere el artículo 8° del Convenio Multilateral: a) Las cuentas excluidas de la sumatoria por ser el resultado que obtienen los contribuyentes comprendidos en la Ley 21526, que tienen origen en las disposiciones del Banco Central de la república Argentina, cuyo objetivo sea el de regular la capacidad prestable de los mismos y b) Cuentas excluidas de la sumatoria originadas en el aporte al Fondo de Garantías de los depósitos. 2) resultados que por su naturaleza poseen relación con el nivel de actividad económica desarrollada en cada una de las jurisdicciones en la que la entidad posee filiales o casas habilitadas, y en

consecuencia corresponde su distribución entre dichas jurisdicciones. 3) Cuentas consideradas gravadas por el contribuyente y según la fiscalización son exentas para la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos brutos 4) Cuentas consideradas gravadas por el contribuyente y según la fiscalización son no computables para la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Luego hace un racconto del desarrollo de la actividad bancaria, señalando la función de intermediación en el mercado de dinero, tomando el dinero de los depositantes para ser prestado al público, señalando que su utilidad está dada por la diferencia entre el interés cobrado al público versus el interés pagado al depositante acreedor - spread-, con más el resultado de las comisiones ganadas por otros servicios. A continuación menciona y transcribe, el marco normativo general del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de las Entidades Financieras, tanto respecto del Código Fiscal, como del Convenio Multilateral.

Luego, solicita la nulidad del acto determinativo, basando su pedido en el hecho de que ARBA no se hizo cargo de la defensa planteada en el descargo, agregando que sólo lo hizo desarrollando escuetos e insustanciales argumentos, que en modo alguno satisfacen el deber de motivar los actos administrativos. Agrega, "*Nótese que si bien la resolución apelada expresa argumentos desestimatorios de aquélla, no configuran sino una reiteración sistemática de lo dicho en la etapa anterior del procedimiento...*".

Destaca que la Resolución Determinativa no logra siquiera superar las falencias de forma de la vista corrida el 29/12/09, en la medida en que una y otra resultan infundadas, carente de motivación y a su vez de un tratamiento real y no meramente dogmático -no razonado- de la defensa.

Hace notar que el acto administrativo debe resguardar el debido proceso adjetivo, y teniendo en cuenta que en su naturaleza es similar a un pronunciamiento judicial, le es aplicable la doctrina de la arbitrariedad de las sentencias. Menciona doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En lo que respecta a la cuestión de fondo, y de manera subsidiaria, en primer término advierten que los criterios asumidos por la Autoridad de Aplicación revelan desconocer la esencia técnica de las operaciones en cuestión.

A continuación inician la impugnación sobre 1) las Cuentas excluidas de la sumatoria por ser resultados que obtiene los contribuyentes comprendidos en la Ley 21526 y modificatorias, que tiene origen en las disposiciones del Banco Central de la República Argentina, cuyo objetivo sea el de regular la capacidad prestable de los mismos, al respecto manifiestan que el acto apelado nada agrega a lo sostenido en

la vista, se basa solamente en las definiciones del Plan de Cuentas del BCRA, y en ciertas citas doctrinarias que plantean cual es la operatoria habitual del sistema financiero, pero que no rebaten en absoluto las aseveraciones realizadas por la parte en el descargo a la vista, en el sentido de que no toda operación con el BCRA fue efectuada con el propósito de regular la capacidad prestable del banco. Continúa diciendo que el acto apelado esgrime a todo trance la muletilla consistente en sostener sin más que la parte no ha logrado desvirtuar la pretensión fiscal.

Afirma que la Resolución General N° 1/2007 de la C.A. establece que deben excluirse de la sumatoria ***“los resultados que obtengan los contribuyentes comprendidos en la ley 21526 que tengan origen en las disposiciones del Banco Central de la República Argentina, cuyo objetivo sea el de regular la capacidad prestable de los mismos”***. Continúa diciendo que *“el problema es que la inspección no efectuó una interpretación recta del alcance de tales disposiciones, confundiendo el concepto de “regulación económica” con el de “regular la capacidad prestable de las entidades financieras” en su rol de intermediarias entre la oferta y demanda de dinero”*.

Aclaran que el BCRA en pos de regular la capacidad prestable restringe la cantidad de fondos que los bancos pueden dar en préstamos, y para ello obliga a que determinado porcentaje de los fondos captados sean depositados en la cuenta del Banco Central que cada banco tiene en dicha entidad; agregan, que dichos fondos no permanecen ociosos, sino que BCRA paga un interés, ajuste o actualización en razón de la indisponibilidad de los fondos. Ni más ni menos, tales son -y no otros- los resultados que la norma de la C.A. establece que deben ser excluidos en la “sumatoria”. Tal es así que ARBA ha desconocido las premisas del principio de la realidad económica, porque consideró operaciones que si bien obviamente relacionan operativamente al Banco con el BCRA, no guardan relación técnica alguna con el requisito de efectivo mínimo de que se trata. Manifiesta que la inspección ha desconocido el verdadero significado técnico del concepto y a consecuencia de ello ha extendido mal el ajuste sobre cualquier cuenta contable que estuviese designada bajo los términos “efectivo mínimo” (literalmente hablando). Evidentemente, sostienen, se ha confundido el rol regulatorio económico o monetario a cargo del BCRA supra descripto, con el de regulador de la capacidad prestable, de otra forma no se explica por qué los fiscalizadores han interpretado que toda operación con el BCRA fue efectuada con el propósito de regular la capacidad prestable del banco.

2) En lo relativo a los ajustes efectuados por ARBA respecto a los Resultados que por la naturaleza de la operación deben ser distribuidos a todas las jurisdicciones en las cuales la entidad posea sucursales, los apelantes sostienen que son

improcedentes toda vez que las operaciones fueron enteramente efectivizadas y contabilizadas en la Capital Federal. Dentro de ese tratamiento incluye a los Intereses por operaciones entre entidades financieras, todo lo relacionado con alquileres por locaciones financieras, con títulos públicos, con intereses por adelantos, con intereses por documentos, con intereses por préstamos con garantías prendarias, con intereses por otros préstamos, con intereses por otros depósitos, todo lo relacionado con ajustes por depósitos reprogramados, con operaciones con títulos privados, con ajustes a otros resultados distribuidos, con la percepción de comisiones, y con utilidades diversas. Manifiestan que lo que debe considerarse es que la actividad ejercida, de la cual se derivan los ingresos ganados o los egresos deducibles que conforman la "sumatoria", se han generado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y no en sucursales de la Provincia de Buenos Aires, ni en ninguna otra jurisdicción local, toda vez que la actividad que derivó en las operaciones a que se refieren los ingresos y egresos han sido enteramente desarrolladas en la casa central del banco, que es donde se han contabilizado las mismas conforme se encuentra probado en autos. Agrega que la inspección ha pasado por alto que las sucursales del banco sitas en sede provincial no han tomado intervención en las operaciones contractuales de que se trata, ni siquiera han participado de la negociación.

Concluyen que las operaciones mencionadas, fueron estructuradas, estudiadas y negociadas en sede de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, donde también fueron formalizados los instrumentos que las justifican, razón por la cual los ingresos en cuestión han sido atribuidos a dicha jurisdicción, así y todo la utilización económica de las operaciones por parte de sus tomadores hubiera acaecido en distinta jurisdicción.

En cuanto a la sanción impuesta, afirma que no hay conducta infraccional porque no se verifica omisión alguna en relación a la pretendida corrección de atribución jurisdiccional de la materia imponible efectuada por la inspección en tanto el apelante interpretó originariamente su asignación a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (y/o otras jurisdicciones), declarando y abonando el tributo pertinente fuera de la Pcia. de Buenos Aires.

Expresa que en el caso no se verifican ni los requisitos materiales ni el subjetivo del tipo penal fiscal del art. 53 del Código Fiscal, como tampoco ARBA argumenta o aporta pruebas a los efectos de acreditar la verificación de dichos requisitos inherentes al principio fundamental de culpabilidad. Invoca la aplicación del error excusable, señalando que *"la jurisprudencia ha contemplado como justificativas de error en el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales las diversas interpretaciones a que puede dar lugar la oscuridad o ausencia de normas"*

*regulatorias expresasen la materia, que coloca al contribuyente en la posibilidad de equivocarse razonablemente al aplicarlas". Asimismo, agrega que la falta de antecedentes en la materia de la entidad, su conducta fiscal global y su comprobada colaboración con la fiscalización, en tanto elementos concurrentes y decisivos para reafirmar la inexistencia de culpa en el caso y por lo tanto la improcedencia de la multa. Subsidiariamente solicita la graduación de la multa al mínimo (5%), al no existir razones ni pruebas (y el acto apelado no las brinda) para reprochar una conducta que merezca una penalidad graduada por encima del mínimo legal.*

Respecto al agravio sobre la responsabilidad solidaria imputada en el artículo 8° del acto, sostiene que la contribuyente nada debe al Fisco, por lo que las sumas determinadas resultan jurídicamente inexigibles en virtud de las razones expuestas por el Banco Finansur S.A. y a cuyos fundamentos los solidarios adhieren. Además, expresan que la fijación de responsabilidad solidaria es nula por prematura, ya que si bien se trata de una responsabilidad tributaria junto al contribuyente principal, tiene carácter subsidiario y opera una vez vencido el plazo de intimación de pago cursada al deudor principal. Agrega que no tiene asidero jurídico o técnico alguno actual o incluso futuro en razón de la inexistencia de culpa de dichos directivos la extensión de responsabilidad efectuada, en tanto el Banco Finansur S.A. jamás dejó de cumplir sus obligaciones, sea con el Estado Nacional o los Gobiernos Provinciales, sea con sus clientes y acreedores en general. También expresa que las normas que establecen la responsabilidad solidaria e ilimitada son de interpretación restrictiva, luego transcribe los artículos 18 y 21 del Código Fiscal, y resalta que de ambas normas resulta la responsabilidad de las personas mencionadas en ellas con relación al pago de los gravámenes, pero no respecto a su determinación, por ello considera que pretender establecer la responsabilidad solidaria e ilimitada en forma automática sobre quienes carecen de absoluta injerencia en las actividades dirigidas a la determinación de los impuestos de la sociedad, porque ni siquiera tiene los conocimientos técnicos necesarios para ello, solicitando la revocación del acto en cuanto a la responsabilidad solidaria atribuida a los directivos.

Agrega, que tal como se sostuvo al refutar la multa aplicada, en la especie media error excusable en cabeza del contribuyente y ello debe hacerse extensivo respecto de las personas físicas órganos-institución (miembros del directorio), es decir del órgano administrativo del organismo contribuyente directo.

Ofrece prueba instrumental y pericial contable.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido, reivindicando el ajuste efectuado y solicitando su confirmación.

En primer lugar la representación fiscal refiere que los planteos esbozados en el libelo bajo examen resultan imprecisos y vagos, ya que no se efectúa una impugnación concreta y razonada del acto en crisis, conllevando tal situación, el incumplimiento de las pautas del art. 109 del Código Fiscal.

Señala que no se ha cuestionado el tratamiento fiscal asignado a las cuentas ajustadas de la entidad en forma individualizada ni precisa, sino que se ha efectuado un debate en abstracto y en general, lo que resulta improcedente.

Sostiene la palmaria improcedencia del pedido de nulidad realizado por la firma, con sustento en que se han respetado debidamente todas las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz. Agrega que todos los planteos formulados fueron respondidos acabadamente y que se les ha dado intervención a los recurrentes en todas las instancias contempladas por la normativa del Código Fiscal.

Concluye al respecto que la crítica se ciñe en cuestiones que no traen aparejada la existencia de ningún perjuicio concreto a los apelantes que deban ser solucionados a través de la declaración de nulidad que se pretende.

Luego realiza una referencia relacionada con la facultad del Banco Central de la República Argentina para dictar la normativa concerniente a la regulación de las cuentas de orden monetario tales como: 'Efectivos mínimos', 'Redescuentos' y 'Adelantos del B.C.R.A. por razones de iliquidez Transitoria', y las normas vinculadas. Cita el art. 26 de la Resolución General N° 2/2009 de la Comisión Arbitral y el caso "BANK BOSTON N.A. c/ Provincia de Entre Ríos" (Res. CA N° 13/09-ratificada por la Resolución de la Comisión Plenaria n° 19/10-).

Todo ello para concluir que luego de las comprobaciones efectuadas a fin de determinar la corrección de las liquidaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2004, se constató que en la Sumatoria respectiva, el contribuyente incluyó determinadas cuentas y conceptos que no deberían haber sido incluidos. Entre ellas Código 521074: Intereses por adelantos con cláusula CER recibidos BCRA. Subcuenta: 521.074.016 Intereses adelantos recibidos del BCRA por BODEN; Código 521062: Intereses por depósitos en cuentas corrientes; Código: 521023: Intereses redescuento. Subcuenta: 521.023.018. Sustenta ello en las pautas del artículo 26, apartado 2) de la Resolución General de la Comisión Arbitral N° 2/2009 -el papel de trabajo "Determinación de ingresos y egresos integrantes del cálculo de la Sumatoria y Base Imponible" obrante a fs. 840/1052 bajo la referencia n° 3- y artículo 26 apartado 5°, de la misma RG.

En concordancia con ello refiere que también se excluyó de la Sumatoria -al solo efecto de la obtención de las proporciones atribuibles a los Fiscos-, a la CUENTA

521021 (Subcuenta: 521.021.012) APOORTE AL FONDO DE GARANTÍA DE LOS DEPÓSITOS –POR OPERACIONES EN PESOS-, la cual, según el Manual de cuentas del B.C.R.A., incluye los cargos devengados en concepto de aportes al “Fondo de Garantía de los Depósitos” originados en depósitos en pesos (fs. 840/1052, bajo la Referencia 4), incluyéndosela en la Base Imponible para ser atribuidos en la proporción determinada para cada jurisdicción; ello ya que dicha exclusión resulta aplicable al efecto del cálculo del coeficiente de distribución, pero no así para la determinación de la Base Imponible.

Con relación a los agravios referidos a la imputación de los ingresos, considera que yerran los apelantes al estimar que las cuentas impugnadas deben conceptualizarse de forma independiente y aislada, sin tomar en consideración que la entidad bancaria es un todo, y como tal, debe efectuar la atribución impositiva de las mismas.

En consecuencia, impugnan la asignación de resultados realizada por la entidad, en tanto los resultados de ingresos y egresos financieros los atribuyó a la jurisdicción donde se han concertado las operaciones, contrariando lo establecido en el artículo 8 del Convenio Multilateral y la posición adoptada por sus órganos de aplicación. Cita antecedentes de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria en sustento de ello (Resolución N°20/2004 C.A. “Banco Río de La Plata SA c/ Pcia. de Entre Ríos” y Res. N°24/2004 C.P., “BBVA BANCO FRANCES SA c/Provincia de Entre Ríos”; Res. N°13/09 C.A. “BANK BOSTON N.A. c/ Provincia de Entre Ríos, ratificada por la Comisión Plenaria a través de la Resolución 19/2010, de fecha 16 de septiembre de 2010).

A continuación, refiere que los quejosos, más allá de identificar las cuentas que discuten, no brindan motivos y/o fundamentos para la crítica que formulan, ni acompañan prueba o documentación hábil que corrobore sus dichos, asumiendo una actitud negligente con la actividad probatoria que deberían haber llevado a cabo, tanto durante el procedimiento de determinación como ante esta instancia de alzada, lo que es impropio. Fundan ello en la sentencia de esta Tribunal, Sala I, autos “DE FALCO IMPRESORAS S.R.L” del 14/06/07.

Luego se realiza un análisis pormenorizado de cada una de las cuentas ajustadas, indicando los fundamentos facticos y jurídicos que dieron lugar a las diferencias determinadas.

Así detalla en el ítem, **A) Relacionadas con Operaciones entre Entidades Financieras:** definiendo qué conceptos se registran con cada una de ellas. Luego aclara que *“Los resultados que obtienen los Bancos por otorgar préstamos a otras entidades financieras –intereses activos- se deben imputar a todas las filiales de la*

*entidad debido a que el Banco pudo otorgar el citado préstamo debido a que contaba con los recursos ociosos que mantenía la entidad en ese momento. Estos recursos ociosos provienen de las diferentes filiales del banco. Consiguientemente, los resultados que obtuvo el Banco por recibir préstamos de otras entidades financieras –intereses pasivos– se deberían imputar a todas las filiales de la entidad, debido a que el mismo necesitó dicha financiación porque atravesó dificultades de liquidez, la cual, involucra a todas sus filiales."*

Señala que en relación al criterio de atribución de ingresos derivados de operaciones entre entidades financieras, se ha puntualizado que *"los mismos poseen incidencia en la entidad bancaria como un todo, sin poderse discriminar que las operaciones realizadas, sólo benefician a determinadas sucursales, extremo que por otra parte, no ha sido acreditado por el quejoso a través de prueba pertinente."* Por tal motivo — agrega— *"la fiscalización ha imputado a las jurisdicciones en donde el banco posee casas o filiales habilitadas, respetando la proporción de ingresos e intereses y actualizaciones pasivas imputadas por el contribuyente en todas esas jurisdicciones respecto a esas cuentas, considerándose, por tanto tales fueron incluidas dentro de la sumatoria e imputadas en la misma proporción que el contribuyente lo ha realizado en otras cuentas."*

Concluye en este punto citando la Resolución de la Comisión Arbitral N° 3/10 ("Banco Santander Río SA el Provincia de Santa Fe", ratificada por la n° 3/11 de la Comisión Plenaria), oportunidad en la cual se ha convalidado el tratamiento fiscal asignado por ARBA a la cuenta 521009, al igual que el temperamento adoptado por la Comisión Arbitral por Resolución N° 04/10 ("Citibank N.A. c/ Provincia de Entre Ríos") respecto de las cuentas 511009, 525009, 515009 y 515058.

Bajo el ítem **B) Operaciones relacionadas con alquileres por locaciones financieras:** (Código 511015: Alquileres por locaciones financieras y Código 511018: Amortizaciones de bienes en Locación Financiera), luego de explicar de cada una de las cuentas, y de acuerdo al Manual de Cuentas del BCRA, qué resultados se imputan en cada una de ellas, refiere que ambas cuentas, *"por razones de centralización de las operaciones, fueron imputadas por la entidad a la jurisdicción de Capital Federal, desvirtuando de tal manera la actividad llevada a cabo en cada filial"*. Aclara que *"el lugar de concertación no es un parámetro de asignación para el caso de las operaciones de leasing, sino el lugar donde se encuentran ubicados los bienes objeto de las mismas, por resultar un parámetro más representativo, del lugar de donde provienen los ingresos bajo análisis."*

Finaliza mencionando que dichas cuentas (511015 y 511018) fueron objeto de especial tratamiento de la Comisión Arbitral a través de la Resolución CA N° 4/10, ratificada por la Resolución CP N° 4/11, mediante la que se resolvió que tales

intereses deben integrar la sumatoria y redistribuirse entre todas las jurisdicciones, a través de una estimación razonablemente fundada para determinar la proporción.

**C) Operaciones vinculadas con títulos públicos.** (Código 521013: Intereses Por Depósitos Títulos Públicos. Subcuenta analizada: 521.013.01.7 Intereses por depósitos Tít. en pesos), cita lo dispuesto por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral mediante Resolución N° 13/2009, según la cual *“...es equivocado el criterio de la accionante de atribuir estos 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 la toma de decisiones allí se encuentran. Dicho criterio no atiende a la naturaleza económica de la operación que trasciende a la sede central”*, en la que funda su exclusión por no poder apropiarlos correctamente a cada sucursal. Hace mención a la Resolución N° 3/10 C.A. –Banco Santander Río c/ provincia de Santa Fe- (ratificada por la Resolución de la CP N° 3/11).

Respecto de la cuenta identificada con el Código 515.006: Intereses por otros Préstamos Títulos Públicos, luego de establecer los conceptos que se incluyen en la misma conforme el Manual de Cuentas del BCRA, refiere que erróneamente la firma asignó los resultados a Capital Federal, omitiendo imputar estos conceptos a Provincia de Buenos Aires en la sumatoria a la que se refiere el artículo 8° del Convenio Multilateral.

**D) Ajustes relacionados con adelantos:** (Código 511047: Intereses por Adelantos –por operaciones en pesos–. Subcuenta 511.047.019 Intereses adelantos transitorios. Subcuenta 511.047.217 Intereses descubierto cuentas corrientes sector privado.) Se indica que por la naturaleza de estas subcuentas, al tener relación con el nivel de actividad económica desarrollada en cada una de las jurisdicciones en las que la entidad posee sucursales, la fiscalización procedió a atribuir la misma en proporción al resultado de las otras cuentas incluidas en la Sumatoria, y luego a incluirla en la Base Imponible para ser distribuida en función a la proporción determinada para cada jurisdicción.

**E) Operaciones relacionadas con intereses por documentos.** (Código 515048: Intereses por documentos. Subcuenta 515.048.20.9: Inter. Documentados Doc. Comprados. Subcuenta Comex; Subcuenta 515.048.21.6: Inter. Documentados Doc. Descontados Comex; y Código 511048: Intereses por Documentos –por operaciones en pesos–. Subcuenta 511.048.01.2 Intereses Por Facturas. Subcuenta 511.048.04.3 Intereses Sola Firma. Subcuenta 511.048.06.7 Intereses Cesión Cheques Comprados. Subcuenta 511.048.13.5 Intereses Por Cesión Cheques Descontados. Subcuenta 511.048.49.4 Int. Prest. Mutuales Compradas. Subcuenta 511.048.57.9 Intereses Ganados Prest Mutuales Chaco. Subcuenta 511.048.59.3 Intereses Prest

Mutuales Cap Federal. Subcuenta 511.048.62.3 Intereses Prest. Mutuales / Mendoza. Subcuenta 511.048.70.8 Rdo Vta Cheques Descontados. Subcuenta 515.048.20.9 Inter. Documentados Doc. Comprados Comex. Subcuenta 515.048.21.6 Inter. Document. Doc. descontados Comex.). Luego de referir qué conceptos incluyen estas cuentas según el Plan de Cuentas del B.C.R.A., refiere que las mismas deben ser distribuidas entre todas las jurisdicciones en las que la Entidad tiene casas o filiales habilitadas, razón por la cual la fiscalización interviniente procedió a incluirlas en la Base Imponible para ser distribuidas en función a la proporción determinada para cada jurisdicción. Indica que en sentido concordante se expidió la Comisión Arbitral (Resolución N°04/10 –Citibank N.A. c/provincia de Santa Fe-) convalidado por la Resolución CP N° 4/2011.

**F) Operaciones relacionadas con intereses por préstamos con garantías prendarias.** (Código 515052: Intereses por préstamos con garantías prendarias. Subcuenta: 515.052.35.6: Intereses Compensatorios.; Código 511052: Intereses por préstamos con garantías prendarias. Subcuenta analizada: 511.052.039-Intereses préstamos prendarios automotor.).

Luego de definir el alcance de las cuentas por el Manual del BCRA, señala que por la naturaleza de las misma que se relacionan con el nivel de actividad económica desarrollada en cada una de las jurisdicciones en las que la entidad posee sucursales y habiéndose verificado que existe sustento territorial en la provincia de Buenos Aires, la fiscalización procedió a atribuir la misma en proporción al resultado de las otras cuentas incluidas en la Sumatoria, y luego a incluirla en la Base Imponible para ser distribuida en función a la proporción determinada para cada jurisdicción, Cita nuevamente la Resolución C.A N°3/10 en el caso “Banco Santander Río SA c/ Provincia de de Santa Fe”, ratificada por la Comisión Plenaria por Resolución CP N° 3/11.

**G) Operaciones vinculadas con intereses por otros préstamos.** (Código 570018: Intereses Punitorios. Subcuenta 570.018.018: Intereses punitorios. Subcuenta 570.018.59.9: Intereses punitorios Mutuales Capital Federal. Subcuenta 570.018.62.9: Intereses punitorios Mutuales Mendoza. Subcuenta 570.018.65.0: Intereses punitorios-Leasing.). Manifiesta que al igual que en cuentas anteriores el contribuyente pretende hacer primar el lugar de concertación de las operaciones para la atribución de estas cuentas, lo que considera improcedente, tal como lo han interpretado los organismos de aplicación del Convenio Multilateral en las Resoluciones 24/04 CP y 21/05 CA, entre otras; procediéndose entonces a atribuir los resultados entre todas las jurisdicciones en las que la entidad tiene casas o filiales habilitadas.

**H) Operaciones relacionadas con intereses por otros depósitos.** (Código

521003: Intereses Por Otros Depósitos. Subcuenta 521.003.047 Intereses depósitos a canjear por Boden). La Representación Fiscal señala que se constató que esta cuenta también fue imputada a Capital Federal para el Cálculo de la Sumatoria, constatándose que se omitió asignar estos conceptos a Provincia de Buenos Aires en la sumatoria a la que se refiere el artículo 8° del Convenio Multilateral, cuando debían ser repartidos entre todas las jurisdicciones en las que la Entidad tiene casas o filiales habilitadas, por lo que la fiscalización procedió a re imputarlas en proporción al resultado de las otras cuentas incluidas en la Sumatoria, y luego a incluirlas en la Base Imponible para ser distribuidas en función a la proporción determinada para cada jurisdicción.

Idéntico tratamiento se le asignó a las Operaciones vinculadas con ajuste depósitos reprogramados, Cuenta Código 521081: Ajuste depósitos a canjear por títulos públicos - Subcuenta analizada: 521.081.018 Ajuste depósitos a canjear por BODEN. Finaliza citando la Resolución N° 3/10 CA –Banco Santander Río c/ provincia de Santa Fe- ratificada por la Res. de la CP N° 3/11. I) **Operaciones relacionadas con operaciones con títulos privados.** (Código 511057 Ingresos Financieros por Operaciones en Pesos – Resultados por otros títulos Privados; Código 521069: Resultados por otros títulos privados. Subcuenta analizada: 521.069.02.7: resultado por títulos privados.), luego de definir el alcance de las mismas conforme el Manual de Cuentas del BCRA, concluye, al igual que en las anteriores que el BANCO FINANSUR S.A. omitió asignar estos conceptos a Provincia de Buenos Aires en la sumatoria a la que se refiere el artículo 8° del Convenio Multilateral, por tal motivo, la inspección distribuyó las citadas cuentas entre todas las jurisdicciones en las que la Entidad tiene casas o filiales habilitadas

**J) Operaciones vinculadas con ajustes a otros resultados distribuidos.** (Código 521072: Ajustes por otras obligaciones por intermediación financiera con cláusula CER. Subcuenta 521.072.010 CER adelantos BCRA por Boden. Subcuenta 521.072.027 Ajuste BCRA otras líneas de préstamos CER.; Código 511071: Ajuste por Préstamos con Cláusula CER. Subcuenta 511.071.014/021 CER documentos a sola firma.). Similares conclusiones que en las anteriores. Recuerda en sustento de ello, los precedentes de la Comisión Arbitral N° 04/10 –Citibank N.A. c/ Provincia de Santa Fe- y N° 03/10 –Banco Santander Río c/ provincia de Santa Fe-.

**K) Operaciones relacionadas con la percepción de comisiones.** (Código 541003: Comisiones Vinculadas Con Obligaciones. Subcuenta 541.003.807 Comisiones ex Banco Medefin. Subcuenta 541.003.906 Comisión ex Banco Almafuerter; Código 541006: Comisiones Vinculadas Con Créditos. Subcuenta 541.006.127 Comisión Préstamos cheques descontados. Subcuenta 541.006.141 Comisión otros préstamos prendarios. Subcuenta 541.006.189 Comisión prest. otros adelantos.

Subcuenta 541.006.202 Comisión por Riesgo contingente. Subcuenta 541.006.233 Comisiones por gestión de leasing; Código 541012: Comisiones Por Garantías Otorgadas. Subcuenta: 541.012.01.0 Comis. Gtías. Otorgadas; Código 541018: Otros Subcuenta 541.018.018 Asesoramiento económico financiero. Subcuenta 541.018.032 Otras comisiones. Subcuenta 541.018.094 Comisiones por gestión seguros. Subcuenta 541.018.551 Comisiones por prestamos mutuales Buenos Aires. Subcuenta 541.018.599 Comisiones prestamos mutuales Capital Federal; Código 545004: Comisiones Por Operaciones Del Exterior y Cambio. Subcuenta 545.004.011 Comisiones por operaciones exterior y cambio; Código 545018: Otros. Subcuenta 545.018.18.2 Comisiones Rofex.) Luego de describir el alcance dado por el BCRA a cada una de ellas, resalta que las operaciones registradas en las cuentas de referencia se generan por servicios prestados en todas las sucursales, casas filiales o casas habilitadas que posee en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, por lo que se procedió a su reimputación en proporción al resultado de las otras cuentas incluidas en la Sumatoria, y luego a incluirlas en la Base Imponible para ser distribuidas en función a la proporción determinada para cada jurisdicción.

**L) Operaciones relacionadas con utilidades diversas.** (Códigos 511043, 511045, 521058 y 521060: Resultado por opciones compra tomadas y lanzadas; Códigos 515027 y 525036: Diferencia de cotización oro y moneda extranjera. Subcuenta 515.027.013 Diferencia de cotización de oro y ME. Subcuenta 515.027.037 Diferencia de cotización activas / pasivas. Subcuenta 515.027.044 Resultado de operaciones / tenencia Rofex. Subcuenta 515.027.050 Diferencia de cotización operaciones a término MAE; Código 515031: Ingresos Financ. Primas Vta. M/E. Subcuenta: 515.031.01.6 Primas por venta a término en moneda extranjera; Código 515041: Resultado por obligaciones negociables. Subcuenta: 515.041.01.7: Result. Oblig. Negociables; Código 525056: Resultado por obligaciones negociables - Subcuenta 525.056.01.6 Resultado obligaciones negociables; Código 570045: Otras. Subcuenta 570.045.036 Recupero gastos operaciones exterior y Cambios. Código 521001: Intereses por obligaciones subordinadas. Subcuenta 521.001.01.0 Int. por obligaciones subordinadas.

Al respecto menciona que tanto la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria, en pos de una interpretación integradora de las normas del Convenio Multilateral, han ido abandonando criterios estrictamente formales o documentales, como podrían ser considerados aquellos vinculados al lugar de celebración de los contratos, convenios o negocios que dieron origen a las operaciones, para adoptar criterios basados en pautas de contenido material o sustancial, más vinculadas con la configuración del hecho imponible del impuesto, tomando como referencia el lugar donde se efectivizan o ejecutan esas operaciones generadoras del ingreso, siendo sus principales manifestaciones los criterios de lugar de entrega de los bienes y de lugar

de prestación de los servicios.

Siguiendo estos lineamientos existen sobrados antecedentes de la Comisión Arbitral que desestiman el criterio de adjudicar los ingresos y gastos al lugar de concertación de las operaciones que los generan.

En virtud de dichas consideraciones estima que corresponde confirmar el criterio adoptado por ARBA, toda vez que ha tenido en consideración las disposiciones legales aplicables y la doctrina sentada por los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral.

**LL) Ahora bien, respecto de las cuentas consideradas como exentas para la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la inspección,** cuando son gravadas para la entidad, a saber: Código 511059: Resultado por préstamos garantizados. Subcuenta 511.059.010 "Devolución CER préstamos garantizados"; Código 511072: Ajustes por otros créditos por intermediación financiera con cláusula CER. Subcuenta 511.072.02.7 "Cer Bono de Compensación"; y Código 511075: Ajuste por títulos públicos con cláusula CER Subcuenta 511.075.02.3 "Cer Deveng. Boden 2007 Compensación", refiere que la Comisión Arbitral mediante la ya citada Resolución CA N° 3/10 se expidió sobre las cuentas 511059 (Resultado por Préstamos garantizados), 511072 (Ajustes por otros créditos por intermediación financiera con cláusula CER) y 511075 (Ajuste por títulos públicos con cláusula CER), resolviendo: "Que los resultados de títulos públicos se encuentran exentos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe (art. 160 inciso c), del Código Fiscal), como también en la mayoría de las jurisdicciones donde el Banco ejerce actividad. Va de suyo entonces que están exentos precisamente porque se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y, en consecuencia, deben conformar la sumatoria a los efectos de la distribución de los ingresos. Que respecto del lugar al que corresponde asignar los resultados de títulos públicos, esta Comisión considera razonable que se distribuyan entre las distintas jurisdicciones, independientemente de que estén concentradas en la Capital Federal las funciones y tareas vinculadas con la adquisición, gestión, administración, cobranzas y ventas de títulos públicos, desde el momento que tales operaciones son el resultado del accionar de la entidad financiera en el país."

En el mismo sentido, se resolvió en la Resolución CA N° 4/10 "CITIBANK N.A. c/ PROVINCIA DE SANTA FE" ratificada por la CP a través de la Resolución N° 04/11, respecto a la cuenta 511072 (Ajustes por otros créditos por intermediación financiera con cláusula CER).

Por su parte, con relación a la multa impuesta, considera que habiendo quedado evidenciada la procedencia de las diferencias reclamadas, cabe concluir que el

accionar del contribuyente se ajusta al tipo infraccional atribuido por el acto apelado - omisión de tributo-, previsto en el art. 53 del Código Fiscal (TO 2004 y modif.). Sostiene el criterio objetivo de aplicación de la multa. Sostiene no corresponde la reducción al mínimo impuesto por la citada norma de la sanción aplicada.

En torno al error excusable señala que no se dan en el caso los requisitos necesarios para su concurrencia, toda vez que la firma no ha probado circunstancia alguna a tal efecto, limitándose a efectuar una interpretación normativa conveniente a sus intereses y contraria a la legislación vigente.

Con referencia al planteo referido a la responsabilidad solidaria, sostiene que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, para reputar que quien disponga o administre de los fondos del ente social, es responsable solidario con el contribuyente, pudiendo eximirse de la misma si acredita haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva, extremo este último que no se encuentra cumplido por parte de los sindicados responsables.

Asimismo, indica que la responsabilidad es integral, colocando a los responsables en la misma situación en la que se encuentra el obligado principal y por la totalidad de los conceptos que reclamados, independientemente de la naturaleza de aquellos (conf. arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal (t.o. 2004 y modif.).

Por último, refiere que a contrario de las normas contempladas en la Ley 11.683 – respecto de la cual se pronuncia la jurisprudencia citada por el quejoso-, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, no supedita la extensión de responsabilidad al incumplimiento del principal, sino que, por el contrario, preceptúa el procedimiento en forma conjunta para ambos. Consecuentemente, la nulidad requerida debe rechazarse por improcedente.

Por todo lo expuesto la Representación Fiscal entiende que los planteos de los recurrentes deben ser rechazados, confirmándose en un todo el acto recurrido.

**III.- Voto del Dr Ángel Carlos Carballal:** Que, conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada N ° 2766/2010, supra detallada.

1.- Así abordando el tratamiento del planteo de nulidad efectuado, siguiendo la clara doctrina de nuestra Suprema Corte, debe recordarse que: *“...Las nulidades procesales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto*

*en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto...*" (S.C.B.A. Causa A 71102; Sentencia del 30/03/2016; en autos "Raimondi, Marcelo Alejandro c/ Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley").

Dado que todo planteo nulificante sustentado en un presunto vicio o irregularidad, debe contener inexcusablemente los términos concretos acerca de la alegación y demostración de aquellos que han causado un perjuicio cierto e irreparable, dada la ausencia de ello, no encuentro configurada en el presente la nulidad formal invocada, lo que así en primer lugar Voto.

En tal sentido, resalto que la Disposición impugnada contiene entre sus considerandos el relato expreso de las circunstancias fácticas y jurídicas que han llevado a la Autoridad de Aplicación a su dictado, no debiendo confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez como tal. Por ello, descarto que en el actuar de la Autoridad de Aplicación haya habido menoscabo alguno a los derechos del aquí apelante.

Ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense que: *"...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI 2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doct. Ac. 88.419, sent. de 8-11-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido..."* (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

Por lo expuesto, rechazo la ilegitimidad alegada, atento entender no configurado en autos un acto administrativo contrario al derecho; lo que así también Voto.

Ahora bien, en respuesta al planteo de nulidad vinculado con la falta de consideración de prueba ofrecida en su descargo, remarco las facultades propias del Juez Administrativo para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código procesal.

Advierto que la prueba ofrecida en el descargo fue merituada en las actuaciones – según el criterio de la administración– al momento de dictar el acto impugnado (ver considerandos del acto apelado a fojas 1276vta./1277). Es así que el Fisco sostiene que la prueba ofrecida resulta innecesaria y dilatoria dado que versa sobre las objeciones a los criterios aplicados por la fiscalización, las que han sido tratadas y contestadas en el acto impugnado.

Entiendo además, que la sola circunstancia de haberse rechazado la prueba ofrecida por el recurrente en sede administrativa no constituye un argumento suficiente que invalide el acto administrativo dictado. Y a su vez, en el caso, observo que tal como lo afirma el juez administrativo la prueba no resultaba conducente a la causa, por los motivos descriptos en el acto recurrido. No solo tal criterio no se emparenta con una omisión nulidificante, sino que además es compartido por esta Vocalía, quien otorga análogo rechazo ante la reiteración en el ofrecimiento. De este modo, no advirtiendo vulnerado el derecho de defensa, estimo que el agravio traído al respecto, no puede prosperar.

Todas las cuestiones introducidas, pretendiendo con ello la nulidad de la resolución en crisis no traen aparejada la existencia de ningún perjuicio concreto a la parte recurrente que deba ser solucionado a través de la declaración que se pretende. En consecuencia, los agravios de nulidad impetrados deben ser desestimados, lo que así voto.

2.- Que, en cuanto al fondo de la cuestión, como surge de la reseña que antecede, la discrepancia entre las partes se centra en dos puntos: **a)** Cuentas excluidas de la sumatoria por ser resultados que obtienen los contribuyentes comprendidos en la Ley 21526 y modificatorias, que tiene origen en las disposiciones del Banco Central de la República Argentina, cuyo objetivo sea el de regular la capacidad prestable y **b)** Resultados que por la Naturaleza de la operación deben ser distribuidos a todas las jurisdicciones en las cuales la entidad posea sucursales. No se encuentra controvertido en autos, por tanto, la realización de la actividad principal de la contribuyente –“Servicios de la Banca Minorista” (Código NAIIB 652130)-, ni la aplicación de la normativa del Convenio Multilateral.

a) Que en relación a la primera de las cuestiones es de destacar que el

contribuyente en su escrito recursivo, si bien menciona las cuentas sobre las cuales ha recaído el ajuste, luego no especifica cuáles serían las cuentas sobre las cuales expresa su repudio, aduciendo que ARBA proyecta erróneamente el ajuste impositivo sin discernir a su entender, el rol regulatorio económico y/o monetario a cargo del BCRA.

Que a fin de no sobreabundar, merece remitirse al contenido de los numerosos antecedentes de este Tribunal, donde planteos análogos resultaron rechazados (en autos "Banco Río de la Plata S.A.", Sentencia del 30 de diciembre de 2013, Registro N° 1836 de la Sala II; en autos "Banco Macro S.A.", Sentencia del 6 de marzo de 2018, Registro N.º 2619 de la Sala II; en autos "Banco Santander Río S.A. (Ex Banco Río de la Plata S.A.)", Sentencia del 16 de septiembre de 2013, Registro N° 2740 de la Sala III). En igual sentido han sido tratados por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (Resolución N° 07/2010 ("Banco Santander Río SA); Resolución N° 52/2012 ("Bank Boston NA); Resolución N° 13/2009 ("Bank Boston NA) c/ Provincia de Entre Ríos, ratificado por la Comisión Plenaria mediante Resolución N° 19/2010); Resolución N° 08/2013 ("Nuevo Banco Industrial de Azul S.A.); Resolución N° 20/2004 ("Banco Río de La Plata SA); Resolución N° 24/2004 (BBVA Banco Francés S.A.); entre otras.

b) En segundo término, y en lo atinente a la temática de la determinación del coeficiente de distribución, con relación a los resultados de las subcuentas que, contrariamente a lo afirmado por la fiscalización, el Banco entiende que corresponde que sus ingresos sean tenidos en cuenta e imputados a la jurisdicción donde las operaciones se concertaron y concretaron -Ciudad de Buenos Aires-, advierto en primer lugar que el artículo 8° del Convenio Multilateral, si bien prevé que los contribuyentes comprendidos en el régimen de la Ley de Entidades Financieras, pueden gravar la parte de ingresos que les correspondan en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales habilitadas, no especifica cuáles deben considerarse ingresos de cada jurisdicción.

Al respecto se han expedido los Organismos del Convenio Multilateral en numerosas ocasiones, cuya doctrina ha sido recogida por este Cuerpo en diversos pronunciamientos ("HSBC Bank Argentina S.A., del 3/03/2011, Reg. N°2123; "Banco Itau Buen Ayre S.A.", del 28/06/2011, Reg. N° 2227; "Nuevo Banco Bisel S.A.", del 10/04/2012, Reg. N° 2433; de la Sala III; "Lloyds Bank", del 21/06/2012, Reg. N° 1693 de esta Sala I; "Banco de Galicia y Buenos Aires S.A.", del 7/2/2013, Reg. N° 1688; Banco Macro S.A., del 6/03/18, Reg. 2619; de la Sala II, entre otros).

Por compartir dichas premisas, en particular, impera en primer lugar destacar aquí, los siguientes enunciados: "*Que, en el régimen general del Convenio, los*

parámetros a utilizar son los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción (50%) y los ingresos provenientes de cada jurisdicción (50%). También prevé el Convenio regímenes de distribución especiales, que en definitiva y por lo general, pretenden proporcionar la actividad desarrollada en cada jurisdicción, haciéndolo de una manera diferente al régimen general por las características de las actividades incluidas en ellos. Que en el caso que nos ocupa es de aplicación el régimen especial previsto en el citado artículo 8º, en el cual se utiliza como uno de los componentes de la sumatoria a los ingresos, sin especificar sus alcances, de modo tal que a esos efectos se debe utilizar la definición que contiene el texto del Convenio en su artículo 2º, es decir el régimen general de distribución, cuando hace referencia a los ingresos brutos derivados de cada jurisdicción. Que por lo antes expuesto y teniendo especial consideración en lo previsto en el Convenio Multilateral respecto a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen -artículo 27—, corresponde asignar a la Provincia de Entre Ríos los ingresos en cuestión, dado que la entidad financiera ha desarrollado actividades dentro de la Provincia de Entre Ríos, tal como lo afirma la representación del Fisco y reconoce la propia entidad, donde posee sucursal, en relación con las operaciones que dieran origen a la determinación de diferencias de base imponible.” (Res. C.A. N° 20/2004); “Que de la lectura del artículo 8º del Convenio Multilateral, de aplicación específica para la actividad desarrollada por la entidad, no se desprende como deben atribuirse los ingresos, sino solamente se expresa que son los “...de cada jurisdicción que la entidad tenga casa o filiales...”, por lo cual se debe dilucidar que se considera por ingresos “de” cada jurisdicción. Que el artículo 8º aplicable al caso utiliza como uno de los componentes de la sumatoria a los ingresos sin especificar sus alcances y en particular su método de atribución, de modo tal que a esos efectos se debe utilizar la definición que, al respecto, pudiera contener el Convenio que no es otra que la del artículo 2º. Que la norma debe interpretarse en todo su contexto y teniendo en cuenta las características y elementos que configuran el impuesto cuya base se pretende distribuir: esto es por aplicación del principio de la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen, con ajuste a lo establecido por el artículo 27 del Convenio Multilateral. Que es oportuno recordar que los Organismos del Convenio Multilateral han venido aplicando el principio de la realidad económica para atribuir los ingresos provenientes de la prestación de servicios asignando los mismos al lugar donde se realiza efectivamente la prestación, independientemente de donde se realizó el negocio jurídico, la concertación de la operación...” (Res. C.P. N° 24/04); “Que es equivocado el criterio de la accionante de atribuir estos 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 la toma de decisiones allí se encuentran. Dicho criterio no atiende la naturaleza económica de la

*operación que trasciende a la sede central".* (Res. C.A. N° 13/09, ratificada por la Res. C.P N° 19/2010), entre muchos otros.

En segundo término, en mérito al contenido de la expresión de agravios y la naturaleza de los cuestionamientos que se realiza, observo que los recurrentes en toda su exposición hacen planteos de tipo general, pero que en esencia esgrimen como fundamento principal el hecho de que las operaciones fueron concertadas en la Ciudad de Buenos Aires. Debo resaltar como una cuestión liminar que deviene impropio expedirme sobre el análisis específico de cada una de las subcuentas objeto del ajuste en crisis, en la medida que los apelantes no expresan agravios en forma particular respecto de ellas.

Como puede advertirse, los apelantes no brindan motivos y/o fundamentos para el embate que formulan, ni acompañan prueba o documentación hábil que fundamenten sus dichos, asumiendo aquí también una actitud negligente con la actividad probatoria que deberían haber llevado a cabo, ante esta instancia.

Por todo lo expuesto, se confirma el ajuste realizado, lo que así declaro (En igual sentido, en autos "BANCO PIANO S.A.", Sentencia del 3 de agosto de 2021, Registro N° 2324 de la Sala I).

**3.-** En lo atinente a la sanción aplicada, consistente en una multa equivalente al 10% del impuesto dejado de ingresar (artículo 6° del acto apelado), anticipo que la misma deberá ser revocada, bajo el argumento que expongo seguidamente.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 61 del Código Fiscal, este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible radica en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en su omisión de pago. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándole al contribuyente la demostración de un error excusable de hecho o de derecho. En este orden, el examen de la conducta típica debe complementarse, a fin de analizar la procedencia de la punición, con lo dispuesto en el párrafo tercero de la norma (*"no incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestre haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho...."*).

Y si bien para que proceda este eximente, dicho error debe surgir probado y, además, invocado en forma no genérica, la excusabilidad, aun cuando no es un hecho externo a la persona, es una circunstancia que surge de la confrontación de las normas en juego y/o de los criterios de jurisprudencia administrativa y judicial aplicables al caso que se analiza. Es esa valoración que puede llevar al juzgador a excusar la conducta del imputado. Así, el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de

criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524), para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo (Carlos Giuliani Fonrouge - Susana C. Navarrine, "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2009, pág. 291).

En el caso, puede apreciarse en definitiva que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, el contribuyente no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, evidenciándose esa oscuridad esencial, decisiva e inculpable, aspectos que se acreditan en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta del contribuyente a quien se le atribuye la infracción (Fallos: 319:1524).

4.- En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a los miembros del directorio de la entidad, es de advertir que se encuentra acreditado en autos, que la firma apelante ha suscripto a un Régimen de Regularización de Deudas reglamentado por la Resolución Normativa N° 10/2013, sin allanamiento, consistente en un anticipo y 36 cuotas (fojas 1352/1359 y 1370/1378), el cual ha sido totalmente cancelado a la fecha del presente (v. fs. 1393/1399) adunadas por Secretaria. Ante esta evidencia, los agravios opuestos con relación a la responsabilidad solidaria se han tornado abstractos, correspondiendo declarar la extinción de la misma.

El criterio expuesto deviene pertinente, en tanto ha quedado satisfecha la obligación reclamada por el Fisco, para el caso de ser la misma confirmada total o parcialmente. Paralelamente, si la pretensión fiscal es desestimada, revocándose el acto determinativo, los mencionados solidarios carecerán de legitimación activa para llevar adelante cualquier acción de repetición (proceder característico de estos especiales planes de regularización), ya que solo la contribuyente podrá plantear tal demanda.

Merece recordarse que el particular instituto de la solidaridad tributaria, en torno a las previsiones contenidas en el Código Fiscal, implica la extinción del vínculo obligacional que alcanza tanto al contribuyente como al solidario, si uno de los dos cancela lo adeudado.

5.- Finalmente, teniendo presente la reserva del caso federal para la etapa procesal oportuna, resuelvo que los recursos deben ser desestimados en su totalidad. Así Voto.

**POR ELLO, RESUELVO:** 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación

interpuesto a fs. 1285/1314 por los Señores Horacio Jorge Mencias y Hugo Garnero, en representación de BANCO FINANSUR S.A., y el Dr. José María Sferco, en su doble carácter de letrado patrocinante del contribuyente, y apoderado de los Señores Evaristo Jorge Sánchez Córdova, Juan Manuel Sánchez Córdova y Roberto Pérez, todos contra la Disposición Delegada GR N° 2766, dictada el 7 de junio de 2010 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la multa fijada en el artículo 6º del acto atacado. 3º) Declarar la extinción de la responsabilidad solidaria dispuesta en dicho acto. 4º) Confirmar en sus restantes términos el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder.

**Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi:** Adhiero al voto del Dr Ángel Carlos Carballal.

**Voto del Dr Franco Osvaldo Luis Gambino:** Adhiero al voto del Dr Ángel Carlos Carballal.

**POR ELLO, SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1285/1314 por los Señores Horacio Jorge Mencias y Hugo Garnero, en representación de BANCO FINANSUR S.A., y el Dr. José María Sferco, en su doble carácter de letrado patrocinante del contribuyente, y apoderado de los Señores Evaristo Jorge Sánchez Córdova, Juan Manuel Sánchez Córdova y Roberto Pérez, todos contra la Disposición Delegada GR N° 2766, dictada el 7 de junio de 2010 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la multa fijada en el artículo 6º del acto atacado. 3º) Declarar la extinción de la responsabilidad solidaria dispuesta en dicho acto. 4º) Confirmar en sus restantes términos el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos  
Date: 2023.12.07 15:21:20 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso  
Date: 2023.12.07 16:38:29 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi  
Vocal titular  
Tribunal Fiscal de Apelación

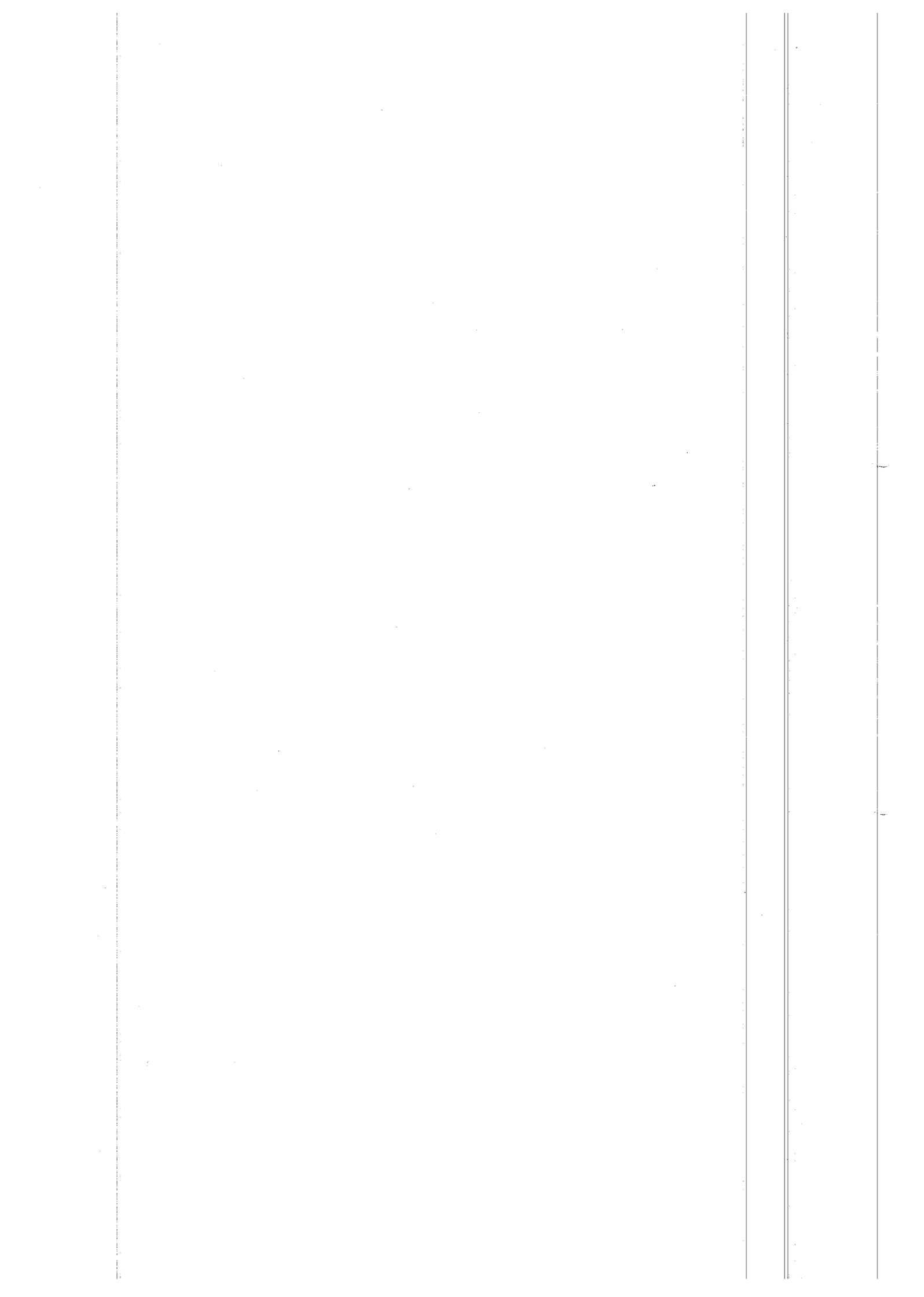
Digitally signed by GAMBINO Franco Osvaldo Luis  
Date: 2023.12.12 07:39:04 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Franco Osvaldo Luis Gambino  
Conjuez Art. 8 LEY 7603  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana  
Date: 2023.12.12 09:04:06 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

María Adriana Magnetto  
Secretaria  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES  
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE  
JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS,  
ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL,  
serialNumber=CUIT 30715471511  
Date: 2023.12.12 09:04:20 -03'00'





**G O B I E R N O D E L A P R O V I N C I A D E B U E N O S A I R E S**  
2023 - Año de la democracia Argentina

**Providencia**

**Número:** PV-2023-50831872-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES  
Martes 12 de Diciembre de 2023

**Referencia:** Corresponde al Expte N°2360-19742/08 "BANCO FINANSUR S.A"

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG 2023 50826405 GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3435.

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES  
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS,  
ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511  
Date: 2023.12.12 09:19:44 -03'00'

María Adriana Magnetto  
Secretaría  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES  
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE  
JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS,  
ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL,  
serialNumber=CUIT 30715471511  
Date: 2023.12.12 09:19:44 -03'00'

