GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2026-38904384-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 29 de Octubre de 2026

Referencia: "PARDO S.A." - 2360-0432316/17

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0432316, año 2017, caratulado "PARDO S.A.".

Y RESULTANDO: A fojas 984/1013, la Subgerencia de Relatorías de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATyS Nº 12610, de fecha 27 de Noviembre de 2019, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "PARDO S.A." (C.U.I.T. 30-66677491-0), en relación a su actuación como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente al año 2013 (enero a diciembre) por el ejercicio de las actividades verificadas de: "Venta al por menor de artefactos para el hogar, eléctricos, a gas, a kerosene u otros combustibles" (Código NAIIB 523550); "Servicios de Publicidad" (Código NAIIB 743000); "Servicios Empresariales n.c.p." (Código NAIIB749900); "Servicios Personales n.c.p." (Código NAIIB 930990) y "Servicios de crédito n.c.p." (Código NAIIB 659892).

En su artículo 5° establece que las diferencias adeudadas al Fisco ascienden a valores históricos a la suma de Pesos cuatro millones trescientos siete mil ochocientos setenta con veinte centavos ($ 4.307.870,20), suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N ° 10.397, T.O. 2011) calculados a la fecha de su efectivo pago; y por el artículo 6° establece diferencias a favor del contribuyente por la suma de Pesos: un millón ochocientos setenta mil novecientos sesenta y nueve con sesenta centavos ($ 1.870.969,60), por las posiciones marzo, abril, agosto y septiembre.

Aplica, por su artículo 7º, una multa equivalente al cinco por ciento (5%) de los montos dejados de oblar, por haberse constatado en los períodos involucrados la comisión de la infracción de omisión de tributo de conformidad con lo normado en el artículo 61 primer párrafo del citado Código.

Por el artículo 9º, dispone que atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del Código Fiscal, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen e intereses, como asimismo por la multa aplicada, los Sres. Manuel Pardo, Norma Sacramone, José Manuel Pardo, Federico Pardo y María Elisa Pardo.

Contra el citado acto, a fojas 1/21 del Alcance Nº 0001 que corre agregado como fojas 1020, el Cr. Saúl Alfredo Torres en su carácter de apoderado de la firma "PARDO S.A." y como gestor de negocios de la Sra. Norma Sacramone y de los Sres. Federico Pardo y José Manuel Pardo interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 1029, el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del citado plexo legal.

A fojas 1031, se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de la 7ma. Nominación, quedando radicada en la Sala 3ra.

A fojas 1022, 1023 y 1024, la Sra. Norma Sacramone, el Sr. Federico Pardo y el Sr. José Manuel Pardo, por sus propios derechos respectivamente, ratifican la gestión invocada.

A fojas 1034, se corre traslado a la Representación Fiscal por el término de 15 días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 1038/1047 obra agregado el escrito de réplica.

A fojas 1049 se hace saber que la Vocalía de la 7ma. Nominación ha quedado a cargo de la Dra. Mariana Rodríguez manteniéndose la causa radicada en la Sala III la que se integra además por el Dr. Gabriel Fabián De Pascale y la Cra. María Fernanda Campo (conforme Ac. Ext. 105/26).

A fojas 1053, se provee la prueba ofrecida, donde se tiene por agregada la documental acompañada y se rechazan por innecesarias la informativa y pericial contable. Asimismo, se dictan autos para sentencia (artículos 124 -último párrafo- y 126 del Código Fiscal). Habiendo quedado consentido el llamamiento mencionado, la presente se encuentra en estado de ser resuelta.

<u>Y CONSIDERANDO</u>: I.- Que mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte apelante comienza su relato haciendo un repaso de los antecedentes y hechos de la causa.

En primer lugar, solicita la nulidad de todo lo actuado, en tanto la Disposición de Inicio N° 5041/19 como la Disposición que apela carecen de la correspondiente firma del funcionario competente, conforme los artículos 70 y 114 del Código Fiscal. Agrega que el Formulario R-222, que consta de cuatro hojas, exhibe en la hoja N° 4 únicamente la certificación de una funcionaria de la ARBA, sin que conste fecha ni lugar de emisión. Cita la Ley N° 25.505.

Opone la prescripción de las acciones y poderes de la ARBA para determinar y exigir los tributos, sus accesorios y aplicar las sanciones en relación a los períodos mensuales correspondientes al año 2013. Considera de aplicación las normas del Código Civil, sosteniendo que la prescripción opera a partir del vencimiento de cada uno de los anticipos mensuales conforme el artículo 3956 de dicho cuerpo normativo. Cita jurisprudencia y deja constancia de que la Agencia no ha invocado causal alguna de suspensión o interrupción del plazo prescriptivo.

En cuanto al fondo de la determinación, refuta que la ARBA le atribuya una actividad financiera que no realiza, gravando sus ingresos con una alícuota del 8% en lugar del 5% aplicable a su actividad principal de venta de artículos para el hogar. Niega que entre los antecedentes administrativos obren los mayores de la cuenta N° 4-1-2-03-001 correspondiente a "Intereses de Financiación Devengados", como así también la existencia de facturas de venta en cuotas en las que se discriminen o facturen intereses de esa naturaleza. Sostiene que en la operatoria de Pardo S.A. no existen intereses propiamente dichos sino componentes financieros implícitos destinados a cubrir el impacto inflacionario, dados por la diferencia entre el total de los importes a cobrar y el precio de venta que hubiese correspondido a una operación al contado.

Realiza un análisis del artículo 219 del Código Fiscal, con cita del Informe N° 041-05 y del Informe D.T.T. 26/12, y menciona jurisprudencia en apoyo de su postura. Coincide con la conclusión del Informe ARBA según la cual la calificación de una actividad como complementaria presupone que su ejercicio carece de autonomía, por cuanto se desarrolla en la medida en que se concreta la actividad principal, a la que completa, mejora o integra. De ello concluye que, habida cuenta de que la financiación solo existe en Pardo S.A. en la medida en que se verifique una venta a crédito -complementándola e integrándola, pues forma parte inescindible de la cuota-, aquélla encuadra en la definición de actividad complementaria.

En relación a los intereses punitorios cobrados a los clientes cuando cancelan sus obligaciones fuera de término, los considera asimismo complementarios de la venta oportunamente realizada, correspondiendo gravarlos con la misma alícuota que la del bien. Respecto de los intereses financieros de la cuenta N° 4-1-2-01-050, manifiesta que no se corresponden con actividades habituales de la empresa y solicita su desestimación.

En cuanto a la sanción aplicada, extiende la prescripción opuesta señalando que no existe impuesto omitido y que la ARBA no practicó la liquidación considerando los saldos a favor de la firma. Agrega que el formulario R-112 A carece de firma y sello, por lo que no tiene valor legal. Para el caso de que se considere procedente alguna sanción, solicita su graduación al mínimo legal e invoca el error excusable.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable. Formula reserva del Caso Federal.

En otro sí, los responsables solidarios adhieren a las defensas y a lo solicitado en el recurso por la firma.

II.- A su turno, la Representación del Fisco, luego de describir los agravios de los apelantes, comienza su tratamiento. En primer lugar, aclara que algunos constituyen una reiteración de los planteos formulados en el la instancia previa de descargo, los cuales han sido analizados y refutados oportunamente por el juez administrativo. Cita jurisprudencia.

Comienza con la queja referida a la solicitud de nulidad de las actuaciones argumentando incompetencia de los funcionarios que suscriben tanto la Disposición de Inicio como la de autos. Destaca que el artículo 9 inc) de la Ley Nº 13.766 señala que es atribución del Director de la Agencia delegar facultades de su competencia en el personal superior. Asimismo, el artículo 9 del Código Fiscal confiere al Director Ejecutivo de la ARBA potestad de delegar sus facultades en forma general o especial en funcionarios de nivel no inferior al cargo de Jefe de Dpto. o similar con competencia en la materia.

En cuanto a la falta de firma digital de ambas resoluciones remite a lo manifestado por el juez administrativo a fojas 994. Señala que a través de la Ley Nº 13.666, el Estado Provincial adhirió a la Ley Nacional Nº 25.506 que reconoce empleo de la firma digital y su eficacia jurídica y que la Agencia implementó su aplicación mediante el dictado de la Resolución Normativa Nº 9/14. Cita también las Resoluciones Normativas Nº 16/17 y 17/17.

Expone que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, recordando lo dicho por V.E. en reiterados pronunciamientos y

es que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión a las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. No hay nulidad por la nulidad misma, es decir, que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio. Cita jurisprudencia y agrega que el agravio traído solo denota una discrepancia subjetiva con los fundamentos del acto, solicitando su rechazo.

A continuación da tratamiento a la oposición de prescripción, destacando que las disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532 confirman la postura asumida por la Agencia, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Cita Jurisprudencia. Las normas del derecho común sólo resultan aplicables supletoriamente por vía del art. 4 del Código Fiscal (T.O. 2011). Realiza una interpretación del artículo 75 inc. 12) de la Constitución Nacional y remite a las ponencias realizadas ante la Comisión Bicameral para la reforma, actualización y unificación de los Códigos Civil y Comercial, en la que se deja clara y expresamente establecidas las atribuciones provinciales en materia de prescripción. Cita doctrina y jurisprudencia.

Por otra parte, y frente a la declaración de inconstitucionalidad de las normas atinentes al instituto de análisis, indica que es, además de la última ratio, una potestad exclusiva del Poder Judicial, vedada a otro Poder, que deriva de la forma Republicana de Gobierno y de la división de Poderes, conforme artículos 1, 108 y 10 de la Carta Magna. Agrega que el control de constitucionalidad no produce efectos derogatorios de la ley, ni tiene efectos erga omnes, sino para el caso concreto. Cita jurisprudencia.

Pone de resalto que en materia de prescripción devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal (T.O. 2011 y modif.) que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, su cómputo comienza a correr desde el 1°de Enero siguiente al año al que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

En el particular, el cómputo de la alegada prescripción del período 2013, comenzó a correr el 1° de enero de 2015, con la notificación al domicilio de la Firma de la Disposición Delegada SEATYS Nº 12610/2019 en fecha 5 de Diciembre de 2019 (según surge del Sistema de trazabilidad fiscal de la Agencia) que contiene la

intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio. Por ello solicita el rechazo de la defensa de prescripción opuesta, en tanto las acciones del Fisco se ejercieron en tiempo útil.

Abordando los planteos de fondo, en lo que respecta al ajuste de los intereses cobrados por ventas a crédito, remite a lo expuesto por el juez administrativo a fojas 997 y cita jurisprudencia.

En cuanto a los intereses bancarios remite a lo dicho por el a quo: "*Que por su parte, respecto a las diferencias que surgen con los Mayores Contables, el contribuyente no declaró los ingresos correspondientes a la cuenta contable 4-1-2-01-100-Intereses Bancarios Cobrados, lo cual es correcto por no ser ingresos alcanzados ya que los mismos se originan en colocaciones a plazo fijo en instituciones bancarias, tal como consta en Papel de Trabajo de fojas 822*".

En lo relativo a la sanción por omisión impuesta, señala que habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal (T.O. 2011 y modif.).

Resalta que la figura definida en el mencionado artículo describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento. Asimismo apunta que, para la aplicación de la multa cuestionada, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. De ello concluye que, la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que, atento que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable. Cita jurisprudencia.

En cuanto a la solicitud de reducción de la multa, remarca que para su determinación, el juez administrativo ha tenido en cuenta las constancias obrantes en autos, como asimismo los agravantes o atenuantes establecidos en el artículo 7 del Decreto N.º 326/97 (inc. d). Por ello la irrazonabilidad constituye un extremo que debe acreditarse por medios idóneos aportados por el apelante.

En relación al planteo del Caso Federal, deja plasmado que, no siendo la instancia válida para su articulación, se tenga presente para la etapa correspondiente, al igual que la reserva de acudir a la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.

III.- <u>VOTO DE LA DRA. MARIANA RODRIGUEZ</u>: Que tal como ha quedado delineada la cuestión traída a debate a esta Alzada, cabe dilucidar si la Disposición Delegada SEATyS Nº 12610/19 dictada por la Subgerencia de Relatoría de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

A tal fin, en forma preliminar corresponde abordar la procedencia de los planteos efectuados en el recurso de apelación que merecen previo tratamiento, en particular los perdidos de nulidad y prescripción articulados por la recurrente, toda vez que de prosperar tornaría inoficioso el tratamiento de los restantes agravios.

Así, debo advertir que el agravio dirigido contra la Disposición Delegada de Inicio SEATyS Nº 5041/19 es improcedente, en razón que la mencionada decisión administrativa resulta irrevisable por la vía aquí pretendida, no encontrándose previsto en el Código de la materia la recurribilidad de los actos preparatorios de la resolución determinativa (arg. art. 115 del Código Fiscal). (Cfr. viene sosteniendo esta Sala en autos "PLUNIMAR S.A." del 23/03/2007, Sentencia registrada Nº1087, "URRUTI QUINTANA SRL" del 16/07/2013, Sentencia registrada Nº2694, “UNDERPAR S.A.” del 26/8/2021, Sentencia registrada N° 4346, entre otros).

Que amén de ello, corresponde resaltar que dicho acto preparatorio cumple con todos los requisitos establecidos legalmente, en tanto se han invocado los hechos y las normas pertinentes para iniciar el procedimiento, brindando asimismo el Fisco los fundamentos en base a los cuales el contribuyente pudo argumentar y probar en contrario.

En lo referente a la Disposición Delegada SEATyS Nº12610/19, debe recordarse que en materia de nulidades el artículo 128 del Código Fiscal establece que el recurso de apelación comprende el de nulidad, la que procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación. En el caso, la apelante invoca dos causales distintas respecto de ambas disposiciones: la ausencia de firma válida en los actos impugnados y sus formularios, y la denegación arbitraria de las pruebas oportunamente ofrecidas. Por las razones que seguidamente se expondrán, ninguna de ellas puede tener favorable acogida.

En lo atinente a la primera causal, cuadra recordar que mediante la Resolución Normativa N° 9/14 la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires resolvió aprobar la utilización de la firma digital en su ámbito, en los términos de la Ley Nacional N° 25.506, la Ley provincial de adhesión N° 13.666 y sus respectivas normas reglamentarias. Mediante las Resoluciones Normativas N°16/17 y 17/17 se aprobó la estructura orgánico-funcional de la Agencia y se delegaron facultades en las distintas unidades, y por la Resolución Normativa N° 1/19 se delegó indistintamente en el Subgerente de Relatorías y los Jefes de Departamento Relatoría I, II y III las facultades de determinar y liquidar obligaciones fiscales e imponer sanciones.

En ese marco normativo, conforme surge de las constancias del expediente, tanto la Disposición Delegada de Inicio SEATyS N° 5041/19 como la Disposición Delegada SEATYS N° 12610/19 fueron firmadas digitalmente por la Jefa de Departamento Relatoría III, María Soledad Díaz, en los términos de la Ley N° 13.666 y su Decreto Reglamentario N° 305/12, figurando dicha constancia al pie de la última hoja de cada acto, a fojas 934 y 1013, respectivamente. Los formularios R-055, R-113 y R-222, a su vez, forman parte integrante del acto administrativo -conforme lo dispone expresamente el artículo 15 de la Disposición Delegada SEATYS N° 12610/19-, fueron confeccionados por el fiscalizador actuante con sustento en los elementos aportados por la firma durante el proceso de verificación y se encuentran suscriptos por el Agente Fiscalizador y el Agente Supervisor que llevaron adelante las actuaciones, hallándose agregados a fojas 831/836 del expediente. Se ha dado así cumplimiento a los recaudos establecidos por la normativa aplicable, por lo que la tacha de ausencia de firma no puede prosperar respecto de ninguna de las dos disposiciones (conf. esta Sala III, en autos "Cross Racer Airport Services S.A.", sentencia del 01/06/21, Registro N° 4303).

En cuanto a la segunda causal invocada, relativa a la denegación de la prueba ofrecida, de la compulsa del acto recurrido se advierte que el juez administrativo plasmó con suficiente fundamento las razones por las cuales resolvió sobre el mérito de las probanzas propuestas en oportunidad del descargo, en ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 113, quinto y octavo párrafo, del Código Fiscal. Ha de tenerse presente que el juez administrativo se encuentra facultado para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas ofrecidas, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código Procesal Civil y Comercial, de aplicación supletoria en virtud del artículo 4° del Código Fiscal. No se advierte en el caso un proceder arbitrario o caprichoso de la Autoridad Fiscal en la valoración de la pertinencia de las medidas probatorias, habiéndose motivado su rechazo tanto en la Resolución de Inicio como en el acto recurrido, con lo cual no puede tenerse por

vulnerado el derecho de defensa de los apelantes.

En consecuencia, se impone el rechazo de los planteos de nulidad en ambas vertientes, lo que así se declara.

Resuelto lo que antecede, cabe adentrarse en el planteo de prescripción opuesto por la recurrente respecto de las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar el impuesto correspondiente al período fiscal 2013.

La apelante funda su impugnación en los artículos 31 y 75 inciso 12 de la Constitución Nacional y en la doctrina sentada por la Corte Suprema a partir del fallo "Filcrosa", al entender que la regulación local invade una materia propia del derecho de fondo cuya legislación corresponde exclusivamente al Congreso de la Nación, e impugna la constitucionalidad de los artículos 157 a 161 del Código Fiscal en cuanto contemplan plazos y causales no previstos en el ordenamiento civil nacional.

Frente a dicho planteo, estimo pertinente exponer el criterio que sostengo en la materia. Las provincias, en tanto titulares de una potestad tributaria originaria no delegada al Gobierno Federal -artículos 121, 122, 123 y concordantes de la Constitución Nacional-, se encuentran facultadas para regular los aspectos instrumentales necesarios para el ejercicio eficaz de sus atribuciones fiscales, entre los que cabe incluir naturalmente la determinación de los términos y modalidades vinculados al ejercicio de las acciones tendientes a la percepción de los tributos que recaudan. El poder tributario provincial es un poder inherente a la soberanía estadual que incluye tanto la creación de los tributos como todos los aspectos de su régimen sustantivo (cfr. Casás, José Osvaldo, Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 114). Comparto, en particular, la afirmación según la cual en esta materia no puede limitarse el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil (Fallos: 243:98), habida cuenta de la preeminencia que reviste la Carta Fundamental por sobre toda otra norma, criterio que el Dr. Rosatti desarrollara en su voto en disidencia en "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA c/ Provincia de Misiones" (CSJN, sent. del 5/11/2019, Fallos 342:1903).

No obstante, no desconozco que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido de manera reiterada e invariable, desde el precedente "Filcrosa S.A." (Fallos 326:3899, sent. del 30/9/2003), que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local sino un instituto general del derecho, y que las legislaturas locales no se encuentran habilitadas para dictar normas incompatibles con el régimen que el Congreso Nacional estableció en virtud de la habilitación conferida por el artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional. Esta doctrina fue reiterada en "Casa Casmma SRL" (Fallos 332:616), "Municipalidad de Resistencia c. Lubricom

SRL" (Fallos 332:2108), "Bruno" (Fallos 332:2250) y ratificada en el ya citado "Volkswagen", donde el Máximo Tribunal precisó que dicha conclusión alcanza a todos los aspectos del instituto: la extensión de los plazos, el momento de su inicio y las causales de suspensión e interrupción. La autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema determina que carezcan de fundamento las resoluciones de los tribunales inferiores que se aparten de sus criterios sin aportar nuevos argumentos que justifiquen una modificación de la posición adoptada (doct. Fallos 307:1094; 311:1644; 316:221; 325:1227; 329:2614; 332:616). Frente a ello, el acatamiento de la doctrina referenciada se impone en aras de la certeza, la seguridad jurídica y la economía procesal, valores fundamentales que el propio instituto de la prescripción está llamado a resguardar. Por lo tanto, conforme la facultad reconocida a este Tribunal en el artículo 12 del Código Fiscal, corresponde sostener que resultan inaplicables las normas del Código Fiscal que se opongan a la normativa de fondo en lo pertinente.

En este marco, el artículo 157 del Código Fiscal establece -en sentido análogo al artículo 4027 inciso 3° del Código Civil derogado- que prescriben por el transcurso de cinco años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales. Este plazo quinquenal es el que resulta aplicable al presente caso y no ha sido materia de controversia entre las partes.

La cuestión que merece detenido análisis es la determinación del momento a partir del cual comienza a correr ese plazo. El artículo 159 del Código Fiscal fija el inicio del cómputo en el 1° de enero siguiente al año al que se refieren las obligaciones. Sin embargo, conforme lo ha resuelto la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires (causa A. 71.388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio", sent. del 16/5/2018), dicha norma local resulta inaplicable por oponerse al artículo 3956 del Código Civil (Ley N° 340), que establece que la prescripción de las acciones personales comienza a correr desde la fecha del título de la obligación.

Para determinar ese momento corresponde atender a la estructura propia del gravamen. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto de período fiscal anual, conforme lo establece el artículo 209 del Código Fiscal, en concordancia con el artículo 9° inciso b) apartado 1° de la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548. El artículo 210 del mismo cuerpo normativo dispone que juntamente con el pago del último anticipo del año debe presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual. De esta estructura se desprende que la obligación resultante sólo es exigible y la acción del Fisco sólo nace a partir del vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración jurada anual, pues no puede reprocharse al acreedor no haber accionado en una época en la que

todavía no podía hacerlo (conf. SCBA, causas "Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires", sent. del 29/06/2011; "Monsalvo, Juan Carlos y otro contra Campetella, María del Carmen y otro", sent. del 18/03/2009; art. 3957 del Código Civil; CSJN, "Short, Ernesto Felipe c/ Provincia de Córdoba", Fallos 308:1873, sent. del 30/09/1986).

En consecuencia, el término quinquenal de prescripción comenzó a correr con el vencimiento del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen correspondiente al período fiscal 2013. Para dicho período, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos tenía como fecha de vencimiento el 30 de junio de 2014 (Resolución General C.A.C.M. N° 8/2013). De tal modo, el plazo quinquenal comenzó a correr el 1° de julio de 2014 y, de no mediar acto alguno susceptible de alterarlo, habría vencido a la medianoche del 30 de junio de 2019.

Corresponde entonces analizar si se configuró alguna causal apta para modificar su curso. En tal sentido, la Autoridad de Aplicación notificó al contribuyente las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante con fecha 17 de enero de 2019 (fs. 837/840), acto que resulta idóneo para constituir en mora al deudor y suspender el curso de la prescripción (CSJN, "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros", sent. del 21/06/2018, consid. 6°). Toda vez que el acto suspensivo se produjo con posterioridad a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación -esto es, el 1° de agosto de 2015-, sus efectos se rigen por el artículo 2541 de dicho cuerpo normativo, que establece un plazo de suspensión de seis meses ante la interpelación fehaciente del deudor, en aplicación del artículo 7° del mismo ordenamiento.

Siendo así, el plazo quinquenal que habría vencido el 30 de junio de 2019 quedó suspendido el 17 de enero de 2019 -cuando faltaban cinco meses y trece días para su agotamiento- y reanudó su curso seis meses después, el 17 de julio de 2019, venciendo definitivamente el 30 de diciembre de 2019. La Disposición Delegada fue notificada al contribuyente el 5 de diciembre de 2019, esto es, antes del vencimiento definitivo del plazo, por lo que las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2013 se encontraban plenamente vigentes al momento de la notificación del acto.

En consecuencia, se impone el rechazo de la defensa de prescripción opuesta, lo que así se declara.

Con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión de impuesto, la cuestión merece un tratamiento diferenciado. Las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio revisten

naturaleza penal -según doctrina invariable de la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde "Parafina del Plata S.A." (Fallos: 271:297)-, lo que determina que el régimen de prescripción aplicable sea el del Código Penal, con exclusión de las normas locales que le sean incompatibles.

Este criterio ha sido recientemente ratificado y precisado por el Máximo Tribunal en "Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar" (sent. del 7/3/2023), oportunidad en que la Corte -tras reafirmar la naturaleza penal de las infracciones tributarias- concluyó que resulta aplicable el plazo establecido en el artículo 62 inciso 5° del Código Penal, por ser ese cuerpo normativo el que tiene a su cargo legislar sobre la extinción de acciones y penas en materia sancionatoria.

Sin perjuicio de entender que esta parcela del derecho constituye un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación, y que la aplicación del plazo bienal resulta irrazonable cuando la infracción depende de una previa determinación que se rige por plazos sustancialmente más extensos, razones de economía procesal y la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional (Fallos: 311:1644; 320:1660) imponen acatar la doctrina citada con el alcance allí determinado.

Bajo ese régimen, el plazo bienal previsto por el artículo 62 inciso 5° del Código Penal comienza a correr, conforme el artículo 63 del mismo cuerpo, desde la medianoche del día en que se cometió la infracción -esto es, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración jurada anual e ingreso del gravamen correspondiente al período fiscal 2013, operado el 30 de junio de 2014-, por ser ese el momento en que se configura el incumplimiento reprochado. Examinadas las actuaciones, no se advierten causales de suspensión ni de interrupción que hayan alterado su curso, de modo que el plazo bienal se encontraba extinguido el 30 de junio de 2016, con considerable anterioridad al dictado del acto sancionatorio, notificado recién el 5 de diciembre de 2019.

Corresponde, por tanto, declarar operada la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para aplicar y hacer efectivas las multas por omisión correspondientes al período fiscal 2013; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1°) No hacer lugar al pedido de nulidad y prescripción solicitado respecto de las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2013**. 2°)** Declarar operada la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para aplicar y hacer efectiva la multa correspondiente al período fiscal 2013.

VOTO DEL DR. GABRIEL FABIAN DE PASCALE: Corresponde examinar aquellos planteos, traídos a debate por la vocal instructora, que imponen un tratamiento preliminar.

A.- Frente a los planteos de nulidad articulados por la apelante adhiero a lo resuelto por mi colega Dra. Mariana Rodríguez, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto.

B.- En cuanto al planteo de prescripción de las acciones fiscales para determinar y exigir el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipo mi desacuerdo con la decisión adoptada por la distinguida vocal preopinante, en tanto considero que la defensa debe acogerse favorablemente, según explicaré a continuación.

B.1. Marco normativo.

En orden a la inaplicabilidad de la legislación local por resultar contraria a la doctrina de la CSJN según la cual la prescripción no es un instituto propio del derecho público local sino un instituto general del derecho, doctrina sentada en "Filcrosa" (Fallos: 326:3899) y reiterada invariablemente en "Casa Casmma" (Fallos: 332:616), "Lubricom" (Fallos: 332:2108), "Bruno" (Fallos: 332:2250), "Volkswagen" (Fallos: 342:1903), "Wal-Mart" (sent. 8/4/2021) y "Wunder" (sent. 26/11/2020), y a la de nuestra Suprema Corte de Justicia Provincial, sostenida a partir de la causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Incidente de revisión en autos 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo" (sent. Del 30/5/2007); v también C. 82.282; C. 84.445; C. 84.976 y C. 87.124), reafirmada en la causa A. 71.388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos S.R.L. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (sent. del 16/5/2018), y en tantas otras (cfr. causas A. 71.770, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Sauro", sent. de 22-VIII-2018; A. 73.098, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Cejas", sent. de 20-III-2019; A. 74.284, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ De Fabio", sent. de 8-V-2019; e.o.) y los efectos de dicha doctrina con posterioridad a la entrada en vigencia del CCyCN y, más recientemente, frente a la modificación introducida al art. 2560 del CCyCN por la ley 27.799, me remito, por razones de brevedad, a las consideraciones desarrolladas en los apartados A.1, A.1.a, A.1.b y A.1.c de mi voto en la causa "Mercedes La Plata S.R.L." (Sala III, sent. del 23 de septiembre de 2026, Registro Nº 5103), que doy aquí por reproducidas en lo pertinente.

B.2. La determinación del dies a quo del plazo de prescripción.

Corresponde ahora, determinar el dies a quo del plazo de prescripción de la acción fiscal ejercida por ARBA mediante la Disposición Delegada SEATyS N° 12610/19,

en tanto de dicha determinación depende la suerte del planteo de prescripción articulado por la apelante, y es justamente donde estriba la diferencia con la colega que lleva el primer voto.

Para determinarlo, debe estarse a lo normado por el art. 3956 del Código Civil -entonces vigente-, en cuanto establece que la prescripción "comienza a correr desde la fecha del título de la obligación". Sin embargo, nuestra Suprema Corte ha descartado su interpretación estricta o literal, advirtiendo que el principio general en la materia es que el término de la prescripción comienza desde que el crédito existe y puede ser exigido, así como también que no corre contra los derechos o las acciones que no han tenido nacimiento -actioni non natae non praescribitur- (conf. causas Ac. 78.553, "Galdi", sent. del 12/2/2003; Ac. 87.447, "Chakers", sent. del 20/4/2005; y A. 73.468, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Unión Com S.R.L.", sent. del 19/9/2018, entre otras).

Sobre esa base, la SCJBA ha desarrollado dos posiciones acerca del momento en que debe ubicarse el dies a quo. La posición que ha logrado reunir mayorías sostiene que, cuando el Fisco reclama anticipos mensuales individualizados con intereses desde la mora propia de cada uno, el dies a quo se ubica en el vencimiento de cada anticipo (causas A. 72.756, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Merco Trans S.A. s/ Apremio provincial", voto del Dr. de Lázzari; A. 73.474, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Necotrans S.A. y otros s/ Apremio"; A. 73.331, "Sauma Automotores", voto del Dr. Torres; y A. 76.103, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Pluma Blanca S.R.L. s/ Apremio Provincial"). Bajo ese principio general, cuando el Fisco reclama determinados anticipos con intereses desde su mora particular, el dies a quo es el vencimiento de la obligación reclamada (causa "Merco Trans", voto del Dr. de Lázzari). Idéntico criterio fue reiterado en "Necotrans", en la que se sostuvo que, si el Fisco reclama anticipos mensuales y sus intereses, la acción nace al cabo de cada mes y el plazo corre desde el primer día hábil posterior al vencimiento de cada anticipo reclamado.

Es el propio Fisco quien diferencia si reclama los anticipos a los que el contribuyente está obligado mensualmente o si, cumplido el año fiscal, exige directamente el pago del impuesto sobre los ingresos brutos: estos dos escenarios, por responder a situaciones disímiles, tienen diferentes dies a quo en su plazo de prescripción.

En igual sentido me he expedido in extenso en mi voto en la referida causa "Mercedes La Plata S.R.L." a cuyos fundamentos me remito en lo pertinente.

B.3. La obligación reclama en autos constituye, en sustancia, un conjunto de anticipos mensuales autónomos.

Examinadas las constancias de la Disposición Delegada SEATyS Nº 12610 (fs. 984/1013), se advierte que la determinación practicada por ARBA no recae sobre el impuesto anual correspondiente al período fiscal 2013 considerado en su integridad, ni sobre un saldo derivado de la reliquidación global de dicho período, sino sobre diferencias puntuales adeudadas por el contribuyente correspondientes a ocho períodos mensuales individualizados -meses de enero, febrero, mayo a julio y octubre a diciembre, período fiscal 2013-, exigidas con más los accesorios previstos en el art. 96 del Código Fiscal calculados a la fecha de su efectivo pago.

El Fisco ha procedido a determinar las obligaciones fiscales discutidas en base a los ingresos brutos devengados durante los meses que él mismo identifica por el ejercicio de la actividad gravada.

La declaración jurada anual podría haber operado, en el caso, como un mero instrumento más de detección o control de las inconsistencias existentes en los anticipos, pero el objeto concreto de la determinación -y, por ende, de la acción fiscal cuya prescripción se examina- continúa siendo la falta de ingreso o diferencias de períodos mensuales determinados, con individualización de cada posición, como consta en el art. 5 de la disposición apelada "...las diferencias adeudadas al fisco ascienden, a valores históricos y respecto de cada anticipo a los siguientes importes…".

Así lo ha determinado nuestra SCJBA "*(…) Tal como surge de la resolución determinativa de oficio (…) el Fisco ha reclamado lo que él mismo denomina "períodos" identificando meses de enero a diciembre para los años que llegan cuestionados aquí: 1996, 1997, 1998 y los meses de enero a julio de 1999 (…) La determinación del impuesto sobre los ingresos brutos que ha efectuado el Fisco lo ha sido por meses sucesivos desde el año 1996 hasta el mes de julio de 1999. Este último año y su reclamo de siete meses corrobora la parcialización de las obligaciones en tantos meses como tenga un año calendario (…) Si de acuerdo con la doctrina ya citada, para determinar el comienzo del plazo prescriptivo resulta aplicable el Código Civil, entonces el término correspondiente debe iniciarse desde el vencimiento de la obligación, conforme lo dispuesto por el art. 3.956 de dicho cuerpo legal -vigente a la época de los hechos debatidos- y ello hace que, en el caso concreto, el dies a quo comience desde el primer día hábil posterior al vencimiento de cada anticipo mensual reclamado"* (Acápite II del voto del Dr. Torres, al que adhirieron los Dres. Mancini, Borinsky y la Dra. Budiño en "Sauma Automotores", ya citado).

No obsta a esta conclusión la naturaleza anual que, en términos generales, reviste el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pues dicha naturaleza no impide que los anticipos, cuando son reclamados como obligaciones individualizadas y con

intereses propios, conserven una exigibilidad autónoma respecto del período fiscal en su conjunto. Sostener lo contrario supondría desconocer que el Fisco, en el caso, optó por estructurar su reclamo sobre la base de anticipos mensuales concretos, y no sobre la base del impuesto anual determinado o reajustado en su integridad.

B.4. Cómputo del plazo en el caso concreto.

Conforme lo expuesto, el dies a quo del plazo de prescripción debe ubicarse, respecto de cada uno de los anticipos reclamados, en el primer día hábil posterior al vencimiento de la obligación de ingresar el anticipo correspondiente.

En tal contexto, cabe señalar que, respecto del último anticipo reclamado, esto es el correspondiente a diciembre de 2013, el vencimiento operó el 13 de enero de 2014 (conf. calendario de vencimientos establecido por la Resolución General Nº 7/12 de la Comisión Arbitral). En consecuencia, el plazo de prescripción quinquenal establecido en el art. 4027 inc. 3° del Código Civil, comenzó a correr el 14 de enero de 2014 y, al no verificarse durante su transcurso la concurrencia de causales de interrupción o suspensión, se ha cumplido el 14 de enero de 2019.

Sentado ello, a la fecha de notificación de la Disposición Delegada SEATyS Nº 12610, esto es, 29 de noviembre y el 5 de diciembre de 2019 y (fs. 1014/1018) - acto que, en los términos del art. 2541 del CCyCN, vigente desde el 1 de agosto de 2015 según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994, resultaría idóneo para suspender el curso de la prescripción -, la acción del Fisco provincial para reclamar el ingreso del anticipo correspondiente al mes de diciembre de 2013 ya se encontraba extinguida por el transcurso del plazo de prescripción aplicable, conclusión que se extiende al resto de los anticipos comprendidos en la pretensión fiscal, cuyos vencimientos son anteriores al correspondiente a diciembre de 2013.

Por los fundamentos expuestos, corresponde declarar la prescripción de la acción fiscal para determinar y exigir el pago del gravamen respecto de los anticipos correspondientes a los meses enero, febrero, mayo a julio y octubre a diciembre del período fiscal 2013. Lo que así voto.

Sin perjuicio de lo expuesto, y en subsidio, me habré de expedir sobre la prescripción de la multa.

C.- En cuanto a la prescripción de la multa, voy a adherir al criterio resolutivo de la colega preopinante, Dra. Mariana Rodríguez, con las siguientes consideraciones.

En orden a la naturaleza penal de la multa así como a la aplicabilidad de la doctrina "Alpha Shipping" (Fallos: 346:103) a una infracción cometida con anterioridad a su dictado, me remito, por razones de brevedad, a lo desarrollado en los apartados B.2

y B.4 de mi voto en la causa "Mercedes La Plata S.R.L." (Sala III, sent. del 23 de septiembre de 2026, Registro Nº 5103), que doy aquí por reproducido en lo pertinente.

Por ello, y por los fundamentos expuestos en el primer voto que resultan suficientes para arribar a la solución propuesta, adhiero a la conclusión de la colega instructora, en tanto declara la prescripción de la multa por omisión de impuesto, por cuanto a la fecha de dictado de la resolución apelada la acción sancionatoria ejercida por el Fisco provincial ya se encontraba extinguida por el transcurso del plazo de prescripción que corresponde aplicar al caso, de acuerdo al art. 62 inc. 5 del Código Penal. En cuanto al dies a quo de su cómputo, dejo sentado –aunque en el caso no modifique la solución- mi diferencia con la propuesta de la referida colega, en tanto, a mi criterio, dicho plazo comenzó a correr desde la medianoche del día en el que se produjo la omisión típica, de acuerdo al art 63 del Código Penal, esto es, al momento del vencimiento de cada período mensual donde quedó configurada la infracción. Así lo voto.

VOTO DE LA CRA. MARIA FERNANDA CAMPO: De acuerdo a los argumentos y fundamentos expuestos, adhiero al criterio resolutivo propuesto por la Vocal Instructora en su voto.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: 1°) No hacer lugar al pedido de nulidad y prescripción solicitado respecto de las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2013**. 2°)** Declarar operada la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para aplicar y hacer efectiva la multa correspondiente al período fiscal 2013.

Continuación del VOTO DE LA VOCAL INSTRUCTORA DRA. MARIANA RODRIGUEZ: Superadas las cuestiones preliminares, corresponde ingresar al tratamiento de los agravios vinculados con la determinación practicada.

Ahora bien, la cuestión que se somete a decisión de este Cuerpo consiste en determinar si los ingresos obtenidos por Pardo S.A. en concepto de intereses derivados de la venta en cuotas de artículos para el hogar deben ser considerados como provenientes de una actividad financiera autónoma -"Servicios de crédito n.c.p." (Código NAIIB 659892)- gravada a la alícuota del 8% prevista en el artículo 22 inciso p) de la Ley N° 14.394, o si por el contrario constituyen un rubro complementario de la actividad comercial principal -“Venta al por menor de artefactos para el hogar, eléctricos, a gas, a kerosene u otros combustibles” (Código NAIIB 523550)- y deben tributar a la alícuota del 5% prevista para ésta conforme el

artículo 219 del Código Fiscal.

El citado artículo del Código Fiscal, dispone que las actividades o rubros complementarios de una actividad principal -incluida la financiación y los ajustes por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota prevista para aquélla en la Ley Impositiva. Esta norma, de fuente en el artículo 9° inciso b) apartado 1° de la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548, tiene por finalidad dispensar un tratamiento tributario uniforme a los rubros que orbitan alrededor de la actividad principal y carecen de autonomía funcional, evitando su fragmentación a efectos de la determinación de la alícuota aplicable. La inclusión expresa de la financiación entre los rubros complementarios pone de manifiesto que el legislador contempló la posibilidad de que, en determinadas circunstancias, dicha actividad participe del tratamiento tributario previsto para la actividad principal. Ello responde a que, en numerosos supuestos, la financiación constituye una modalidad de comercialización estrechamente vinculada con la operación de venta y no el ejercicio de una actividad financiera autónoma. Su aplicación, sin embargo, no es automática, sino que requiere verificar, en cada caso concreto y atendiendo a la realidad económica del negocio, si la actividad de que se trata tiene vida propia al margen de la principal o si, por el contrario, encuentra en ella su única razón de existir. Una actividad reviste carácter complementario cuando deriva del ejercicio de la principal, de modo que carece de autonomía económica y no tendría existencia propia si aquélla no se desarrollara. Debe, además, completar o perfeccionar la actividad principal, integrándose funcionalmente a ella. (Informe ARBA N° 26/12; T.F.A.B.A. Sala III, "Churros Manolo S.R.L.", Registro N°1384, del 5 de mayo de 2008, entre muchos otras).

Definido el criterio jurídico aplicable, se impone examinar las constancias de autos y valorar los elementos de convicción incorporados al expediente.

Pues bien, los intereses de financiación devengados e intereses punitorios originados en las ventas en cuotas que conforman el objeto del ajuste encuentran su causa inmediata y exclusiva en la actividad de venta de artículos para el hogar que constituye el giro principal de la firma. En el caso de autos, la financiación presupone necesariamente la existencia de una venta previa, pues los intereses nacen, se devengan y se extinguen en función de la operación de compraventa que les dio origen. El cliente que adquiere un artículo para el hogar en cuotas no celebra dos contratos -uno de compraventa y otro de crédito- sino un único contrato cuyo precio se paga en forma diferida. Que ese diferimiento genere un componente financiero no transforma la naturaleza jurídica ni económica de la operación subyacente ni confiere autonomía funcional a los ingresos que de ella derivan.

Como lo ha señalado este Cuerpo en oportunidad de resolver cuestiones análogas,

los intereses originados en la venta de bienes en cuotas constituyen una compensación económico-financiera que el contribuyente obtiene por facilitar el acceso del cliente al producto, y en ese sentido integran la operación comercial principal antes que configurar una actividad crediticia autónoma (T.F.A.B.A. "Compañía Panamericana del Oeste S.A." de Sala I, Registro N° 1992 del 01/12/14, y de la Sala III, Registro N° 4969 del 26/08/25; "Ganadera San Roque S.A.", de Sala III, Registro N° 2877 del 09/05/14; entre otras).

El contribuyente declaraba los intereses de financiación dentro de la actividad 523550 “Venta al por menor de artefactos para el hogar, eléctricos, a gas, a kerosene u otros combustibles”- a la alícuota del 5%, reconociendo así que esos ingresos derivaban de su giro comercial principal y no de una actividad financiera autónoma. Si bien esa circunstancia no resulta vinculante a los efectos del correcto encuadre tributario, constituye un elemento de juicio que refleja la forma en que la propia contribuyente caracterizó tales ingresos durante el período fiscalizado. La fiscalización, por su parte, no aportó elementos que contradigan esa comprensión, limitándose a reclasificar los ingresos en función de su entidad económica y del precedente de este Tribunal en "La Guarda Muebles S.A." (Sala III, Registro N° 3167, del 18 de agosto de 2015), sin verificar si las condiciones fácticas de ese caso resultaban trasladables al sub examine.

Se observa que el razonamiento seguido por la Autoridad de Aplicación no resulta trasladable sin más al presente caso, pues se sustenta en circunstancias que no se verifican en autos. En dicho precedente se sostuvo el reencuadre con sustento en que la significación económica de los intereses les confería "una entidad igual o mayor" que la actividad de venta de bienes, circunstancia que -de verificarse- permitiría afirmar que la actividad crediticia no es meramente accesoria sino que tiene peso propio en el giro del contribuyente. Ese estándar no se verifica en autos.

Del Anexo V obrante a fojas 823 surge que los ingresos atribuidos al código 659892 representan aproximadamente el 10% del total combinado con la actividad 523550 en el período fiscalizado, sin alcanzar una magnitud comparable con la correspondiente a la actividad comercial principal. Ello evidencia que la financiación conserva un carácter accesorio respecto del giro comercial predominante de la empresa y no alcanza una dimensión económica que permita predicar su autonomía funcional. En esas condiciones, invocar "La Guarda Muebles" como fundamento del ajuste implica extender su doctrina más allá de los límites fácticos que la justificaron, lo que no resulta procedente.

La circunstancia de que la firma haya registrado los intereses en cuentas contables discriminadas (fs. 305/320) no modifica esta conclusión. La registración separada de

esos conceptos responde a las exigencias de las normas contables profesionales que requieren la discriminación de los componentes financieros implícitos, y no implica que esos componentes constituyan una actividad económicamente autónoma.

Por otra parte, que el código NAIIB 659892 describa genéricamente los servicios de crédito al consumo no significa que toda financiación de ventas en cuotas deba encuadrarse allí. El nomenclador es un instrumento de clasificación que debe aplicarse atendiendo a la realidad económica de cada operatoria y no de manera mecánica por el solo hecho de que los ingresos presenten algún componente financiero. De lo contrario, cualquier empresa que venda en cuotas -práctica generalizada en el mercado de bienes de consumo durable- quedaría automáticamente alcanzada por la alícuota diferencial prevista para los servicios de crédito, resultado que no se compadece con el diseño adoptado por el artículo 219 del Código Fiscal, que expresamente contempla la financiación entre los rubros complementarios de la actividad principal.

En definitiva, las constancias de la causa no permiten afirmar que la financiación instrumentada por la recurrente configure una actividad crediticia autónoma. Antes bien, evidencian que constituye una modalidad de comercialización estrechamente vinculada con la venta en cuotas de los bienes que integran su giro comercial principal, razón por la cual, corresponde dispensarle el tratamiento previsto en el artículo 219 del Código Fiscal.

Igual tratamiento corresponde dispensar a los intereses punitorios cobrados por mora en el pago de las cuotas. Si bien su causa inmediata es el incumplimiento del cliente -lo que los distingue conceptualmente de los intereses de financiación devengados-, su origen mediato e ineludible radica en la misma operación de venta a crédito que les dio sustento. No existirían cuotas en mora sin una venta en cuotas previa; la morosidad es, en ese sentido, una contingencia propia del desarrollo de la actividad comercial principal y no el resultado del ejercicio de una actividad crediticia autónoma. En consecuencia, los intereses punitorios participan de la misma naturaleza complementaria que los intereses de financiación y deben recibir idéntico tratamiento tributario, correspondiendo gravarlos a la alícuota prevista para la actividad de venta minorista de artículos para el hogar.

Por lo expuesto, los intereses de financiación devengados e intereses punitorios originados en las ventas en cuotas deben ser considerados complementarios de la actividad de “Venta al por menor de artefactos para el hogar, eléctricos, a gas, a kerosene u otros combustibles” (Código NAIIB 523550) correspondiendo aplicarles la alícuota del 5% prevista para ésta en el artículo 21 inciso a) de la Ley N° 14.394, conforme el artículo 219 del Código Fiscal. En consecuencia, cuadra hacer lugar al

agravio y revocar la Disposición recurrida en este aspecto, lo que así se declara.

Por último, en cuanto al agravio vinculado con los intereses financieros correspondientes a la cuenta N.° 4-1-2-01-050, tal como surge descripto en el acto recurrido, los mismos son producto de importes derivados de préstamos otorgados a las firmas Juki SACIFIA, Alfamaq Venturi SA, y Alcafar SA por contratos de mutuo. En esta instancia el apelante solo alega que los mismos, al igual que los intereses bancarios, no se corresponden con actividades habituales de la empresa.

Habiendo efectuado el análisis del ajuste, es mi opinión que si bien el apelante se opone al criterio sostenido por el Fisco, no ha logrado en esta instancia refutar la determinación establecida, ni encuentra su queja elementos ni apoyo suficiente que avalen su posición. En orden a ello, no corresponde hacer lugar al agravio, lo que así también se declara.

Con relación a los responsables solidarios, corresponde advertir que éstos se limitaron a adherir a las defensas y planteos formulados por la firma contribuyente, sin que ni aquélla ni éstos introdujeran agravios propios respecto de la extensión de responsabilidad declarada en su contra. En consecuencia, la responsabilidad solidaria establecida respecto de los señores Manuel Pardo, Norma Sacramone, José Manuel Pardo, Federico Pardo y María Elisa Pardo se mantiene en los términos del acto recurrido, sin perjuicio de que su alcance quedará limitado a las obligaciones que subsistan luego de la liquidación ordenada en el considerando precedente.

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Cr. Saúl Alfredo Torres en su carácter de apoderado de la firma "Pardo S.A." y por la Sra. Norma Sacramone, y los Sres. Federico Pardo y José Manuel Pardo por sus propios derechos con el patrocinio del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 12610, de fecha 27 de noviembre de 2019, dictada por la Subgerencia de Relatorías de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que practique nueva liquidación del impuesto determinado conforme lo resuelto en el considerando III de la presente sentencia. **3°)** Confirmar en lo restante el acto apelado en cuanto ha sido materia de agravio.

VOTO DEL DR. GABRIEL FABIAN DE PASCALE: Respecto de los restantes agravios referidos a la cuestión de fondo, sometidos a consideración, adhiero por los fundamentos expuestos al voto de la Dra. Mariana Rodríguez.

VOTO DE LA CDORA. MARIA FERNANDA CAMPO: Atento a los fundamentos esbozados por la Vocal Instructora, adhiero a su criterio resolutivo.

POR ELLO, FINALMENTE, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Cr. Saúl Alfredo Torres en su carácter de apoderado de la firma "Pardo S.A." y por la Sra. Norma Sacramone, y los Sres. Federico Pardo y José Manuel Pardo por sus propios derechos con el patrocinio del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 12610, de fecha 27 de noviembre de 2019, dictada por la Subgerencia de Relatorías de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que practique nueva liquidación del impuesto determinado conforme lo resuelto en el considerando III de la presente sentencia. **3°)** Declarar operada la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para aplicar y hacer efectiva la multa correspondiente al período fiscal 2013. **4°)** Confirmar en lo restante el acto apelado en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by RODRIGUEZ Mariana
Date: 2026.10.27 12:15:56 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mariana Rodriguez
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by DE PASCALE Gabriel Fabián
Date: 2026.10.27 14:27:17 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Gabriel Fabián De Pascale
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CAMPO María Fernanda
Date: 2026.10.28 08:24:13 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

María Fernanda Campo
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2026.10.29 08:58:01 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Secretario
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2026.10.29 08:58:06 -03'00'

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Providencia

Número: PV-2026-38905495-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 29 de Octubre de 2026

Referencia: "PARDO S.A." - 2360-0432316/17

Se deja constancia que la Sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2026-38904384-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 5116.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2026.10.29 09:01:34 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Secretario
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2026.10.29 09:01:35 -03'00'