



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V**

Expte. N° 3539/2023

**“CATTORINI HNOS SAICFEI- TF 47760-I c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”**

Buenos Aires, de abril de 2025.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Guillermo F. Treacy y Pablo Gallegos Fedriani dijeron:

I.- Que a través de la resolución de fojas 150/154 la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó -como excepción de previo y especial pronunciamiento- la defensa de prescripción formulada por la firma CATTORINI HNOS respecto de las acciones y potestades del Fisco para determinar tributos y aplicar sanciones, por los períodos mensuales 10 y 11 del 2010, con costas a su cargo.

Por otro lado, a fojas 307/315 dicha Sala “D” se expidió en cuanto al fondo del asunto y rechazó el recurso de apelación interpuesto por la actora contra Resoluciones N° 182/2016 (DV DEOB) y N° 183/2016 (DV DEOB) -ambas de fecha 23/12/2016-, dictadas por el Jefe de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP - DGI, por las que se había determinado de oficio las retenciones del impuesto a las ganancias y al IVA de los períodos fiscales 10, 11 y 12 del 2010, con más intereses resarcitorios, y multas equivalentes al 70% de los impuestos omitidos en los términos del artículo 45 de la Ley N° 11.683. Las costas fueron impuestas a cargo de la actora por resultar vencida.

A su vez, el Tribunal Fiscal reguló los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes en representación del Estado Nacional por su actuación en las diferentes etapas del proceso.

Para así decidir, en lo que respecta al rechazo de la excepción de prescripción articulada por la actora en relación con las acciones y potestades del Fisco para determinar tributos y aplicar sanciones (por los períodos fiscales 10 y 11 del 2010), el Tribunal *a quo* expresó que:

(i) El cómputo de la prescripción para las retenciones correspondientes al IVA había iniciado el 01/01/2011, de conformidad con lo previsto en el artículo 56 de la Ley N° 11.683, por lo que su finalización debía operar el 31/12/2015. Sin embargo, señaló que resultaba aplicable al caso el artículo 17 de la Ley N° 26.860, que disponía la suspensión con carácter general por el término de un año del curso de la prescripción de las acciones para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización estuviera a cargo de la AFIP.



En consecuencia, al aplicar el referido artículo 17 la prescripción no debía operar el 31/12/2015, sino el 31/12/2016 y, debido a que el acto determinativo del IVA y de la multa a su respecto (Resol. AFIP N° 183/16) había sido dictado el 23/12/2016, el Fisco se encontraba habilitado para determinar el gravamen bajo trato.

(ii) En cuanto al planteo de prescripción respecto del impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 10 y 11 del 2010, el Tribunal Fiscal precisó que, teniendo en cuenta que la liquidación anual del periodo 2010 para quien fuera pasible de retenciones había vencido en el año 2011, su cómputo había comenzado -en este caso- el 01/01/2012, por lo que su vencimiento debía operar el 31/12/2016 (conf. art. 56 de la Ley N° 11.683 y art. 45 de la RG N° 2849/10).

Por esa razón, señaló que a la fecha del dictado de la Resolución N° 182/16 (23/12/2016) no se hallaba cumplido el plazo de prescripción de cinco años. Máxime -prosiguió-, cuando además debía considerarse que aquel plazo se había suspendido por el término de un año de conformidad con lo previsto en el artículo 17 de la Ley N° 26.860, razón por la cual su vencimiento habría operado el 31/12/2017.

(iii) Por los mismos fundamentos, por aplicación del artículo 58 de la Ley N° 11.683 y el artículo 17 de la Ley N° 26.860, desestimó la excepción de prescripción en relación con las multas impuestas en las resoluciones apeladas.

Por otro lado, en cuanto al fondo del asunto, el Tribunal Fiscal recordó que el personal fiscalizador había detectado que la recurrente -que tenía como actividad principal declarada la de fabricación de envases de vidrio- había omitido actuar como agente de retención contrariando lo normado por la Resolución General AFIP N° 2849/10, respecto de las retenciones a efectuar en el impuesto a las ganancias y en el IVA por el período fiscal 10, 11 y 12 de 2010, en el marco de las Resoluciones Nros. 830/2000 y 18/1997 (AFIP).

Al respecto, recordó que el artículo 8, inciso c) de la Ley N° 11.683 preveía que los agentes de retención respondían con sus bienes propios y en forma solidaria con los deudores por el tributo que hubieran omitido retener si no acreditaban que los contribuyentes hubieran pagado el gravamen.

Sobre esa base destacó que, en el caso, para sostener su defensa la recurrente había acompañado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y al IVA junto con los acuses de recibo y las constancias de cancelación, lo que -como había sostenido el Fisco-, únicamente acreditaba que los contribuyentes habían presentado las declaraciones juradas, pero no implicaba que los montos declarados





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V**

comprendieran los importes que debieron ser objeto de retenciones y, menos aún, que éstos hubieran sido ingresados.

A partir de ello, el Tribunal concluyó que la firma actora no había logrado acreditar que los contribuyentes hubieran declarado e ingresado los impuestos por las operaciones objeto de autos, por lo que correspondía confirmar las Resoluciones Nros. 182/2016 (DV DEOB) y N° 183/2016 (DV DEOB) -ambas de fecha 23/12/2016- a través de las cuales se habían efectuado los ajustes en relación con el Impuesto a las Ganancias e IVA.

Finalmente, en cuanto a las multas aplicadas en tales resoluciones, destacó que la conducta de la recurrente (omitir actuar como agente de retención, sin comprobar la falta de culta en su accionar) encuadraba en la figura del artículo 45 de la Ley N° 11.683, por lo que correspondía también rechazar el recurso en ese punto.

II.- Que contra la decisión de fojas 150/154 (a través de la cual se rechazó la excepción de prescripción), la parte actora interpuso un recurso de apelación a fojas 155.

Asimismo, contra la resolución de fojas 307/315 (por la que se rechazó la pretensión de la accionante en cuanto al fondo del asunto), la actora interpuso un recurso de apelación a fojas 328.

A su vez, expresó sus agravios a fojas 335/350, los que fueron replicados por su contraria a fojas 354/373.

En primer término, la recurrente insistió en que la acción del Fisco para exigir el pago de tributos relativos a los períodos fiscales 10, 11 y 12 del año 2010 se hallaba prescripta, al igual que su potestad para aplicar sanciones. A tal fin, sostuvo que no resultaba aplicable al caso la suspensión del curso de la prescripción por el plazo de un año prevista en el artículo 17 de la Ley N° 26.860, ya que su parte no había exteriorizado tenencia de moneda extranjera. De igual modo, sostuvo que también se hallaría prescripta la acción para imponer multas relativas a tales tributos.

Refirió que el hecho de que en esa norma se hubiera establecido la suspensión del plazo de prescripción de manera general no puede ser interpretado como aplicable a todos los contribuyentes por igual, sino que únicamente podía sostenerse respecto de aquellos que hubieran adoptado alguna modalidad y/o mecanismo de regularización y/o exteriorización previstos en esa ley, lo que no había ocurrido aquí.

En otro orden, se agravó de que el Tribunal Fiscal hubiera rechazado su pretensión en cuanto al fondo del asunto con motivo de que su parte no habría acreditado que los contribuyentes hubieran



declarado e ingresado los impuestos por las operaciones objeto de autos, ya que -prosiguió- “[...] presentó y acompañó todo en cuanto estaba a su alcance respecto de las obligaciones tributarias de los contribuyentes: sus declaraciones juradas, constancias de presentación y pago”. Por tal razón, consideró que la resolución aquí apelada resultaba arbitraria.

Al respecto, agregó que “[...] la empresa acompañó la prueba documental consistente en las declaraciones juradas y sus pagos. Con ella se probaba que las empresas cumplían sus obligaciones tributarias y autodeclararon el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado, siendo que tales cumplimientos extinguían la exigencia de importes a cuenta como son las retenciones”.

Finalizó el agravio respecto de este punto con la afirmación de que “[l]os importes que debieron retenerse en esos tres meses se extinguieron con la presentación de las declaraciones juradas por los contribuyentes principales”.

En último punto, cuestionó que se hubieran confirmado las resoluciones Nros. 182/2016 (DV DEOB) y 183/2016 debido a que el periodo de trámite de las presentes actuaciones habría afectado la garantía de obtener una resolución dentro de un plazo razonable.

III.- Que de manera preliminar corresponde examinar el recurso interpuesto por la parte actora en cuanto sostuvo que se hallaría prescripta la acción del Fisco para exigir el pago de los tributos debatidos en la presente causa, y para aplicar multas con relación a los mismos en relación con los períodos fiscales comprendidos entre octubre y diciembre de 2010.

III.1.- Cabe señalar que, aunque el presente agravio se formuló respecto de los periodos 10, 11 y 12 del año 2010 (en relación con ambos impuestos, es decir, ganancias e IVA), lo cierto es que la excepción de prescripción oportunamente formulada por la actora -y rechazada por el Tribunal Fiscal a fojas 150/154- sólo estuvo circunscripta al período fiscal 10 y 11 de 2010.

Al respecto, corresponde aclarar que este Tribunal se halla imposibilitado de fallar sobre capítulos no propuestos con anterioridad en virtud del principio de congruencia (conf. art. 277 del CPCCN). Por esa razón, cabe desestimar por improcedente dicho agravio en relación con el período fiscal 12 de 2010. En consecuencia, la acción del Fisco para percibir tributos y aplicar sanciones respecto a ese período no se halla prescripta.

III.2.- Por otro lado, cabe señalar que la actora cuestionó que el Tribunal Fiscal hubiera aplicado al caso el artículo 17 de la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Ley N° 26.860 a efectos del cómputo de la prescripción. Dicho agravio fue formulado indistintamente en relación con el impuesto a las ganancias y el IVA, al igual que las multas aplicadas en relación con esos tributos.

III.2.1- En cuanto al impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 10 y 11 del 2010, al igual que la multa aplicada a su respecto, el Tribunal Fiscal precisó que -de conformidad con lo previsto en el artículo 56 de la Ley N° 11.683 (que prevé que un plazo de cinco años para exigir el pago de impuestos y aplicar multas)-, teniendo en cuenta que la liquidación anual del periodo 2010 para quien fuera pasible de retenciones venció en el año 2011, el cómputo de la prescripción había comenzado el 01/01/2012, por lo que su vencimiento debía operar el 31/12/2016.

Sobre esa base, el Tribunal *a quo* consideró que a la fecha del dictado de la resolución determinativa de ganancias (23/12/2016) no se hallaba cumplido el plazo de cinco años para considerar prescripta la acción del Fisco para exigir el cobro de tributos y aplicar multas.

Ahora bien, aunque en ese punto el referido tribunal expresó que, además, ese plazo de cinco años fue suspendido por un año atento a lo previsto en el artículo 17 de la Ley N° 26.860 -lo que implicaría que su vencimiento operaría (a la luz de ese criterio) el 31/12/2017, de lo cual se agravia la actora-, lo cierto es que ello no modificaría el hecho de que la Resolución N° 182/2016 (DV DEOB) fue dictada el 23/12/2016, es decir, antes del vencimiento del referido plazo de cinco años que finalizaba el 31/12/2016.

En consecuencia, y toda vez que la recurrente no formuló agravio alguno en cuanto al cómputo del referido plazo quinquenal previsto en el artículo 56 de la Ley N° 11.683, sino únicamente en cuanto a la aplicación de la Ley N° 26.680, corresponde desestimar el agravio formulado en cuanto a este punto. Ello así, en tanto que aunque no se aplicara la suspensión prevista en la Ley N° 26.860 de igual modo el acto determinativo se hallaría dentro del plazo que tenía el Fisco para exigir el tributo y aplicar la multa correspondiente.

Por ello, se confirma el rechazo de la excepción de prescripción formulada en relación con el impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 10 y 11 del 2010, como así también de la multa aplicada en relación a ese impuesto.

III.2.2.- En otro orden, en relación con el acto determinativo del IVA, el Tribunal Fiscal resolvió que el inicio del cómputo de la prescripción relativa a tales períodos (10 y 11 de 2010) comenzó a correr el 01/01/2011, por lo que su vencimiento debía operar el 31/12/2015 (conf. art. 56 de la Ley N° 11.683, ya citado). Sin embargo, consideró que aquel



plazo resultaba suspendido por un año, en tanto resultaba aplicable el ya mencionado artículo 17 de la Ley N° 26.860, razón por la cual su vencimiento operaba, en realidad, el 31/12/2016.

Ahora bien, en cuanto a este punto, corresponde señalar que esta Sala ya tuvo oportunidad de expedirse en casos análogos al presente resolver en el sentido de que la suspensión incluida en esa norma únicamente resulta aplicable respecto de quienes hayan adherido a alguno de los regímenes especiales allí establecidos, lo que no ha ocurrido en el caso (conf. esta Sala in rebus: Expte. N° 43181/2022 "[Aceitera General Deheza S.A. \(TF 53289717-A\) c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo](#)", del 4/10/2022; N° 16158/2023, "[Armando Germán Luis \(TF 43819-I\) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo](#)", del 29/11/2023, y N° 25.295/2023 "Iglesias Paiz Arturo c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo", del 17/12/2024).

En consecuencia, le asiste la razón a la apelante en orden a que, al tiempo del dictado de la resolución determinativa del IVA (23/12/2016) se hallaba prescripta la acción del Fisco para exigir el pago del tributo relativo a los períodos fiscales 10 y 11 del 2010, y para aplicar multas con relación a ese impuesto, en tanto no existen constancias en los presentes autos de que la firma actora hubiera hecho uso de alguno de los beneficios establecidos en la mencionada Ley N° 26.860.

Por ende, corresponde hacer lugar en este punto al agravio de la parte actora, y revocar la resolución apelada en lo que se refiere a este aspecto. En consecuencia, se declara prescripta la acción del Fisco para exigir el pago del IVA y la multa aplicada a su respecto, por el período fiscal 10 y 11 de 2010.

IV.- Que resuelto lo anterior, corresponde analizar el agravio de la recurrente en relación con el fondo del asunto.

IV.1.- Al respecto, conviene recordar que esta Cámara ha señalado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley N° 11.683, de modo tal que cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (conf. Sala I, in re "Merlino Automotores S.A.", del 12/03/2009; Sala II, in re "Frigorífico Marejada S.A.", del 29/12/2009; Sala IV, in re "Agropecuaria Laishi S.A." del 15/04/2010; esta Sala, in re "Agro Beef S.R.L (TF 31471-I) c/ DGI", del 6/3/2014, entre otros). Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala, in re "Agro Beef S.R.L", cit.).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

En otras palabras, el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, in re “Amadeo Camogli y Ciminari SC”, del 01/11/2007, entre otros).

IV.2.- En el *sub lite*, para arribar a la solución que aquí se recurre, el Tribunal Fiscal de la Nación indicó que la cuestión radicaba en determinar si, como sostenía la actora, no se hallaba obligada a actuar como agente de retención en relación con el periodo fiscal 12 de 2010.

Al respecto, el Tribunal recordó que en las presentes actuaciones el personal fiscalizador había detectado que la recurrente, quien tenía como actividad principal declarada la de fabricación de envases de vidrio, había omitido actuar como agente de retención contrariando lo dispuesto en la Resolución General AFIP N° 2849/10, respecto de las retenciones a efectuar en el Impuesto a las Ganancias y al IVA, en el marco de las Resoluciones Nros. 830/2000 y 18/1997 de la AFIP.

Sobre esa base, señaló que la postura de la actora radicaba en que tales retenciones reclamadas devenían inexigibles, ya que los ingresos percibidos por los contribuyentes con motivo de su actividad habían sido incluidos en las declaraciones juradas de ambos impuestos por aquellos.

Seguidamente, recordó que el artículo 21 de la Resolución General AFIP 2849/10 disponía que los sujetos inscriptos en el “Registro de Comercializadores de Materiales a Reciclar” resultaban obligados a actuar como agentes de retención de impuestos. A su vez, puso de resalto que esa norma en su artículo 2° disponía que también se hallaban obligados los que realizaran la actividad de recicladores definida en el inciso a) del citado artículo, en este último caso, aun cuando no se encuentren en el referido “Registro”.

A partir de allí, expresó que de conformidad con las constancias de autos no se hallaba en discusión la calidad de agente de retención de la recurrente, ya que su actividad se vinculaba directamente con el uso de materiales reciclables. Sin embargo, correspondía aún dilucidar la cuestión vinculada a la exigibilidad -a través de las resoluciones determinativas- de los importes no retenidos al considerar la apelante que los montos habían sido reflejados por los contribuyentes en sus declaraciones juradas.

Así, el Tribunal *a quo* analizó si la recurrente había logrado demostrar que los importes cuya retención fue omitida habían



sido ingresados por los contribuyentes. A tal fin, efectuó una valoración de las constancias probatorias incorporadas tanto en sede administrativa como ante dicho Tribunal.

Al respecto, señaló que “[...] en orden a sostener su defensa al presentar su descargo la firma recurrente acompañó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado junto con los acuses de recibo y las constancias de cancelación, lo que, como bien señala el organismo fiscal, únicamente aseguró que los contribuyentes presentaron las declaraciones juradas, pero no implica que los montos declarados comprendían los importes que debieron ser objeto de retenciones y menos aún que éstos fueron ingresados.”

Asimismo, precisó que “[i]ncluso, durante el escrito recursivo presentado ante este Tribunal la recurrente refiere en modo hipotético al ingreso de los impuestos por parte de los contribuyentes, es decir que no lo asegura en sus manifestaciones ni tampoco lo logra demostrar con la prueba producida en razón de que las respuestas de oficios agregadas a fs. 173/175, 178, 180/187, 189, 191, 195/211, 215, 217/221, 230, 233/248 comprenden alegaciones que no permiten aseverar que los montos no retenidos fueron luego incluidos en las declaraciones juradas por los contribuyentes y con posterioridad saldados, mientras que la respuesta brindada a fs. 223/225 por la FIP-DGI da cuenta de la presentación de las declaraciones juradas.”

En relación con ello, concluyó que “[...] Cattorini Hnos S.A.IC.F.E.I. no logró acreditar que los contribuyentes declararon e ingresaron los impuestos por las operaciones objeto de autos, por lo que resulta acertado el criterio fiscal esgrimido en las resoluciones recurridas en autos.” Máxime, cuando “[...] deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.”

En consecuencia, y luego de desestimar también el planteo de la actora referido a que correspondía al Fisco aportar elementos probatorios, convalidó los ajustes efectuados por la demandada en las resoluciones apeladas.

IV.3.- De lo expuesto precedentemente se observa que el Tribunal Fiscal analizó cada aspecto tratado en las Resoluciones Nros. 182/2016 (DV DEOB) y 183/2016 (DV DEOB), sin que se advierta irrazonabilidad en la decisión, de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas en el pronunciamiento apelado. Por el contrario, se advierte que el resultado adverso que obtuvo la actora se debió





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

a la omisión de esa parte en aportar los elementos probatorios necesarios que respalden sus manifestaciones, circunstancia que se vincula directamente con cuestiones de hecho y prueba y exceden el carácter limitado del recurso interpuesto ante este Tribunal de alzada.

Por lo expuesto, el agravio de la actora en este punto debe ser rechazado.

V.- Que por lo demás, aunque la recurrente alegó de manera genérica que se habría violado en el caso el plazo razonable, cabe señalar que a la luz del estándar fijado por la Corte Suprema en el precedente “Losicer” (Fallos: 335:1126) al menos dos de los puntos que incluye el test para determinar la razonabilidad del plazo para obtener un pronunciamiento (complejidad del asunto y análisis global del procedimiento) permiten concluir que no luce como irrazonable el plazo transcurrido entre el dictado de las Resoluciones impugnadas y la resolución definitiva (6 años), a diferencia del ponderado en el precedente “Lociser”, de más de 20 años (en sentido concordante, esta Sala in re “Cereales María Ignacia SRL c/ DGI s/ Recurso Directo de Organismo Externo” Expte. N° 51364/2022, del 30/12/2024. Máxime, cuando de los términos del recurso interpuesto no se advierte que la recurrente hubiera formulado razonamientos que logren de algún modo rebatir la conclusión alcanzada por el Tribunal *a quo*.

Por consiguiente, corresponde también desestimar el agravio formulado en cuanto a ese punto.

VI.- Que en cuanto a las costas del proceso, atento al modo en que se decide y a la existencia de vencimientos parciales y mutuos, corresponde revocar la imposición de costas establecida por el Tribunal *a quo* en la resolución de fojas 150/154, como así también en la de fojas 307/315 a cargo de la actora, y distribuirlas en el orden causado en ambas instancias (conf. art. 184 de la Ley N° 11.683, y art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

VII.- Que en virtud de lo expuesto en el Considerando anterior, corresponde revocar la regulación de honorarios practicada por el Tribunal Fiscal de la Nación en los puntos 2 a 4 de la parte resolutive de dicha resolución obrante a fojas 307/315.

VIII.- Que por todo lo expuesto corresponde: **1)**
Hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, declarar la prescripción de la acción del Fisco para exigir el



IVA en relación con el periodo fiscal 10 y 11 del 2010, al igual que la multa aplicada en relación a dicho tributo; **2)** Revocar la imposición de costas dispuesta por el Tribunal Fiscal a fojas 150/154 y 307/315, y ordenar que se distribuyan en el orden causado en ambas instancias (conf. art. 184 de la Ley N° 11.683, y art. 68, segundo párrafo, del CPCCN); **3)** Revocar la regulación de honorarios practicada por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Todo lo cual, **ASÍ SE RESUELVE.**

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 RJN).-

Regístrese, notifíquese a las partes y oportunamente, devuélvanse.

Guillermo F. Treacy

Pablo Gallegos Fedriani

