

pues el art. 16 de la citada ley contempla los casos de magistrados y funcionarios que cesan en sus cargos por causas ajenas a su voluntad con exclusión de la remoción por mal desempeño—, y que no reúnen las condiciones para jubilarse y en el caso la separación involuntaria del recurrente fue remediada casi de inmediato con su posterior designación como juez de primera instancia, cargo al que renunció con posterioridad; hecho éste que en definitiva determinó el carácter de su desvinculación del Poder Judicial (1).

JUBILACION Y PENSION.

La correcta inteligencia que cabe asignar a las normas que consagran beneficios previsionales de excepción, no se aviene con las reglas amplias de interpretación respecto de los sistemas jubilatorios ordinarios, pues median obvias razones de justicia que impiden evaluar ambos regímenes por las mismas pautas (2).

CINTAFON S.R.L.

IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.

Los artículos 17 y 19, inc. 3, de la ley 11.683 (t.o. 1960) instituyeron como responsables de la retención del impuesto a ciertos sujetos específicamente llamados agentes de retención, los que son distintos de aquellos que resultan obligados al pago del impuesto por su carácter de contribuyentes. A los primeros, la ley les atribuyó el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos de que disponen cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal y los obligó a ingresar al fisco los importes retenidos en el término y las condiciones establecidas, puesto que tal actividad se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente en virtud de una disposición expresa que así lo ordena y atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria.

(1) 1º de abril.

(2) Fallos: 301:1173.

IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.

El agente de retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas (art. 36 de la Ley de Impuesto a los Réditos t.o. 1960).

IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.

El agente de retención no integra la relación jurídica sustancial, puesto que el hecho imponible se verifica con respecto al sujeto pasivo de la retención, a quien la ley lo atribuye en modo directo, por lo que la responsabilidad que al primero se le asigna ante el incumplimiento de los deberes fiscales que le incumben, no resulta susceptible de ser dispensada con fundamento en que la retención constituye un pago a cuenta del gravamen, cuya exigibilidad como tal cesa después de vencido el término para presentar la declaración jurada del período fiscal de que se trate.

DICTAMEN DEL PROCURADOR FISCAL DE LA CORTE SUPREMA

Suprema Corte:

Contra la sentencia de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal que revocó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en cuanto había confirmado la resolución cuya copia obra a fs. 7/11, dedujo la accionada recurso extraordinario, el que fue concedido a fs. 365.

Para arribar a la decisión que se impugna, sostuvo el *a quo* que la determinación de oficio se había efectuado en el Impuesto a los Réditos por retenciones no realizadas sobre honorarios abonados en los períodos 1967, 1968 y 1969. Sentado ello, distinguió los casos en que la retención es consagrada por la ley con carácter definitivo para el contribuyente —supuesto en el que constituye una modalidad del ingreso del tributo— de aquéllos en que los ingresos por retención no constituyen para éste pagos definitivos, sino ingresos a cuenta del gravamen que presumiblemente adeu-

dará al terminar de verificarse el hecho imponible al cierre del ejercicio fiscal.

En tales condiciones, estimó que había quedado configurado en autos el carácter de pago a cuenta de los importes que en la emergencia se reclaman del agente de retención, lo que tornaba aplicable la doctrina sentada por V. E. en punto a los anticipos, según la cual, vencido el término para presentar la declaración jurada del período, el fisco carece de facultades para reclamar sumas por dicho concepto.

La recurrente, por su parte, sostiene que constituye un error conceptual de orden jurídico confundir la retención con el anticipo, pues la primera constituye el ingreso del impuesto que debe efectuar un tercero al abonar una suma dineraria a un contribuyente, es decir, no actúa como un anticipo, sino que es esencialmente gravamen que devenga un acto de naturaleza económica captado por la legislación tributaria. En tal orden de ideas, controvierte la distinción entre retenciones definitivas y aquéllas que no lo son, efectuada por la Cámara.

Entiende que, por el contrario, los anticipos constituyen modalidades que la ley autoriza para ingresar el tributo que en definitiva se adeude conforme al resultado del ejercicio anterior.

Por último, afirma que el fallo impugnado ha equiparado la condición de agente de retención —responsable por deuda ajena— con la del contribuyente directo —responsable por deuda propia—. Al respecto, recuerda que la ley 11.683 en su art. 18, inc. a), establece que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores, los referidos agentes con relación al gravamen que dejaron de retener y en la medida en que el contribuyente directo no hubiera pagado el impuesto al presentar su declaración jurada final, circunstancia que debe ser acreditada por quien pretende liberarse.

En primer término, debo señalar que el recurso extraordinario es formalmente procedente en tanto se cuestiona la inteligencia

asignada a disposiciones de naturaleza federal como lo son las leyes 11.682 (t.o. 1960/1968) y 11.683 (t.o. 1960/1968) y lo resuelto ha sido contrario a las pretensiones de la recurrente.

Respecto del fondo del asunto debo recordar que en oportunidad de emitir opinión con fecha 21 de mayo de 1984 en la causa E. 220, "ECA CINES S.R.L. c/Instituto Nacional de Cinematografía s/ordinario", mi antecesor en el cargo doctor José Augusto Lapierre, señaló que la actividad desarrollada por los agentes de retención, en tanto responsables del cumplimiento de deuda ajena con los recursos que administran, perciben o disponen, se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente, en virtud de una disposición expresa que así lo establece y atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria.

En ese orden de ideas, se expuso que los agentes de retención y los de percepción manejan, en cumplimiento de ese mandato legal, fondos que no les son propios sino que pertenecen a los contribuyentes a quienes les han detraído el impuesto al efectuarles un pago o intervenir en un acto de tal naturaleza, o se lo han cobrado juntamente con el precio del bien o servicio que comercian y que esta actividad reviste el carácter de intermediación en virtud de un mandato legal expreso, que los sujeta incluso a consecuencias de naturaleza patrimonial y penal en caso de incumplimiento o de cumplimiento defectuoso de sus deberes.

En suma, retiene esencialmente en interés del fisco y cuando ingresa los fondos, dicho pago es imputado desde el punto de vista impositivo, al contribuyente sin perjuicio de que lo libera de sus propias responsabilidades.

Lo expuesto no impide distinguir, como a mi juicio en forma correcta lo ha hecho la Cámara, los casos en que la suma ingresada se considera impuesto único y definitivo de aquéllos en que la retención tiene el carácter de un ingreso a cuenta del resultado final del período en que se efectúa, ya que en el caso de tributos como el del *sub lite*, denominados de período, la retención sobre sujeto pasivo se basa en una presunción de capacidad contribu-

tiva que sólo adquirirá certeza al completarse el hecho imponible (conf. dictamen de este Ministerio Público respecto del tema de los anticipos en la causa R.30 "Repartidores de Kerosene de Y.P.F. de la provincia de Córdoba c/Fisco Nacional D.G.I. s/repeticón" del 28 de mayo de 1984). En este punto sí, la estructura de tales pagos guarda analogía con el instituto de los anticipos. Dicha distinción, por lo demás, resulta admitida por el organismo recaudador (ver resolución general 2.277, art. 1º, párrafo primero *in fine*) y no estimo que la controversia propuesta por esa parte resulte seria en tanto admite a fs. 356 acápite IV párrafo quinto que "la retención sería computada en el balance fiscal final como crédito contra el impuesto definitivo", sin que se explique cómo excluye a tal resultado el carácter de pago a cuenta.

Sentado ello, resulta claro que al igual que en el sistema de anticipos, cuando el tributo retenido no es definitivo sino que tiene el carácter de "a cuenta" su exigencia al contribuyente —obligado por deuda propia— carece de sentido a partir del vencimiento del plazo general que a partir de allí, el interés del fisco sólo puede recaer sobre el gravamen que surge al final del período con el perfeccionamiento del hecho imponible.

No obsta a tal inteligencia lo dispuesto por el art. 18, inc. B, de la ley 11.683 (t.o. 1960), en tanto establecía que el agente de retención sólo puede eximirse de responsabilidad respecto del gravamen que ha dejado de retener en tanto acredite que éste ha sido pagado por el contribuyente.

En efecto, no debe olvidarse que la reglamentación de la Ley de Impuesto a los Réditos vigente al momento de efectuarse los pagos (art. 47 del decreto 10.609/59 texto ordenado por decreto 4778/61) disponía: "En todos los casos en que un agente de retención, por error u omisión no haya retenido el impuesto, es obligación del contribuyente ingresar dentro de los 15 días hábiles contados desde la fecha del pago, el importe no retenido, debiendo informar a la Dirección el nombre y el domicilio de la persona que abonó la renta.

Transcurrido ese plazo sin que el contribuyente haya ingresado el impuesto, será responsable del mismo el agente de retención, sin perjuicio de su derecho a reclamar del contribuyente las sumas que por ese concepto debe abonar.

Quedará a cargo del agente de retención la prueba de que el contribuyente ha cumplido con lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo”.

A mi juicio, la responsabilidad respecto del gravamen que, salvo prueba acerca de su ingreso por el contribuyente, imponía el art. 18, inc. 3º), de la ley 11.683 (t.o. 1960), se encontraba referida al supuesto del primer párrafo del art. 47 antes citado, es decir, al incumplimiento por parte de éste de la obligación de abonar la suma no retenida por quien correspondía. En el caso en que el monto debía ingresarse a cuenta del tributo queda claro que el deber del contribuyente subsiste hasta el vencimiento del plazo general para la presentación de la declaración jurada y pago del impuesto que resulte en definitiva, pues a partir de ese momento esto último es lo único que puede pretender el fisco en tanto no impugne las declaraciones presentadas o, ante la falta de presentación de las mismas, determine de oficio o reclame el pago provisorio a cuenta del impuesto (actual art. 38 de la ley 11.683, t.o. 1978).

Es que como se dijo en el recordado dictamen en materia de anticipos, aquí también puede afirmarse que se es deudor sin ser aún, en un sentido estricto, contribuyente en cuanto no se ha verificado a su respecto el hecho imponible.

Esa limitación temporal circunscribe de igual manera, en mi opinión, el deber de los retentistas respecto del tributo no retenido y ello es lógico en tanto a la luz de lo expuesto en el párrafo precedente, este responsable no podrá en general, probar el ingreso por parte del contribuyente de la retención omitida, sino tan sólo, como ha ocurrido respecto de algunos contribuyentes en el *sub lite*, la situación final de éste ante el fisco con lo que, interpretado el art. 18, inc. 3º), de la ley 11.683 (t.o. 1960) como lo pretende el orga-

nismo recaudador, este precepto exigiría una prueba en numerosos casos de producción imposible, lo que llevaría a pensar que ha existido inconsecuencia o falta de previsión por parte del legislador (Fallos: 297:142; 300:1080; entre otros).

Por lo demás, no debe olvidarse que V.E. ha afirmado con anterioridad que si bien el derecho privado ha perdido la preeminencia que antes tenía sobre el derecho tributario, por los conceptos, principios, instituciones y métodos con que éste cuenta, no por eso esta disciplina está al margen de la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho privado y en especial del derecho civil, generalmente con vigencia en todo el orden jurídico (Fallos: 297:500). Ello resulta importante, en este punto, pues la solución propuesta concuerda con los principios establecidos en materia de solidaridad aun cuando se trate aquí de un supuesto de caducidad no contemplado expresamente en el Código Civil.

Lo expuesto no constituye un obstáculo para que la falta de retención produzca otros efectos que subsistirán aun vencido el plazo general del tributo. En primer término la aplicación de la doctrina propuesta por este Ministerio Público respecto de los intereses y la actualización de los pagos a cuenta no efectuados o efectuados fuera de término (conf. causa R.30 "Repartidores de Kerosene de Córdoba c/Fisco Nacional" antes citado).

Así también, el retentista que incumple su deber como tal, se encuentra sujeto a las sanciones específicas de naturaleza penal y otras como la que contemplaba el art. 37 de la ley 11.682 (t.o. 1960) vigente al ocurrir las omisiones aquí juzgadas en tanto facultaba a la Dirección, a los fines del balance impositivo del contribuyente cuando omitiera cumplir con su obligación de retener, e impugnar el gasto efectuado por éste.

En virtud de lo expuesto, considero que cabe confirmar el fallo recurrido. Buenos Aires, 16 de septiembre de 1985. *José Osvaldo Casas.*

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 3 de abril de 1986.

Vistos los autos: "CINTAFON S.R.L. s/recurso de apelación. Impuesto réditos".

Considerando:

1º) Que la Sala Nº 1 de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal revocó el pronunciamiento de la instancia anterior que había confirmado la resolución recurrida por la cual la Dirección General Impositiva determinó la obligación fiscal que en carácter de agente de retención del impuesto a los réditos de los ejercicios 1967, 1968 y 1969 correspondía ingresar a la firma CINTAFON S.R.L.

2º) Que para así resolver, el tribunal interpretó que los importes reclamados al agente de retención constituyen un pago a cuenta del gravamen que presumiblemente adeudaban los contribuyentes al cumplirse el hecho imponible, por lo que resulta aplicable en la especie la doctrina según la cual, vencido el término para presentar la declaración jurada del período, el fisco carece de facultades para reclamar tales importes a cuenta o anticipos.

3º) Que contra dicha decisión, el ente recaudador interpuso recurso extraordinario, remedio que resulta formalmente procedente toda vez que se discute la inteligencia de normas de naturaleza federal como son las leyes 11.682 (t.o. 1960/1968) y 11.683 (t.o. 1960/1968) y lo resuelto es contrario a las pretensiones que la apelante funda en aquéllas (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

4º) Que los arts. 17 y 19, inc. 3, de la ley 11.683 (t.o. 1960) instituyeron como responsables de la retención del impuesto a ciertos sujetos específicamente llamados agentes de retención, los que son distintos de aquéllos que resultan obligados al pago del impuesto por su carácter de contribuyentes. A los primeros, la ley les atri-

buyó el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos de que disponen cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal. Además, los obligó a ingresar al fisco los importes retenidos en el término y las condiciones establecidas, puesto que tal actividad se vincula, en lo que aquí interesa, con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente en virtud de una disposición expresa que así lo ordena y atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria.

Por último, el agente de retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas (art. 36 de la Ley de Impuesto a los Réditos, t.o. 1960).

5º) Que cabe concluir que el agente de retención no integra la relación jurídica sustancial, puesto que el hecho imponible se verifica con respecto al sujeto pasivo de la retención, a quien la ley lo atribuye en modo directo, por lo que la responsabilidad que al primero se le asigna ante el incumplimiento de los deberes fiscales que le incumben, no resulta susceptible de ser dispensada con fundamento en que la retención constituye un pago a cuenta del gravamen, cuya exigibilidad como tal cesa después de vencido el término para presentar la declaración jurada del período fiscal de que se trate.

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal acerca de la procedencia del recurso extraordinario se revoca el pronunciamiento recurrido en cuanto ha sido materia de recurso.

AUGUSTO CÉSAR BELLUSCIO — CARLOS S. FAYT
— ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI — JORGE
ANTONIO BACQUE.
