

## LA “APLICACIÓN PROPORCIONAL” EN EL IMPUESTO DE IGUALACIÓN

### **A RAÍZ DE UN RECIENTE PRONUNCIAMIENTO FISCAL QUE RESULTA VIOLATORIO DE LA NORMA LEGAL**

Autor: Dr. Humberto J. Bertazza

#### 1. EL TEMA

La ley del impuesto a las ganancias <sup>(1)</sup> tiene una disposición por la cual se establece un régimen de retención, con carácter de pago único y definitivo, del 35% que se aplica sobre el pago de dividendos o distribución de utilidades, en dinero o en especie, en la medida que superen las ganancias determinadas sobre la base de la aplicación de las normas generales del tributo.

A tales efectos, se establece que se debe partir de la ganancia determinada por las normas de la ley del tributo, de la cual debe detrarse el impuesto pagado (debe interpretarse determinado) por el período fiscal de origen de la ganancia que se distribuye o la parte proporcional correspondiente.

La expresión resaltada, origina el problema en cuestión y ha dado lugar a diversas interpretaciones, referidas a su alcance.

En esta nota abordaremos el tema, el cual vuelve a la palestra como consecuencia de una interpretación realizada por la autoridad fiscal.

#### 2. LA DOCTRINA

La doctrina se ha ocupado del análisis del tema en diversas oportunidades y con distinto alcance. Así, Colonna <sup>(2)</sup> ha expresado que una posible interpretación de tal expresión, sería que el legislador entendió que para efectuar la comparación, cuando se realicen pagos de dividendos por un importe menor a las ganancias contables, ese dividendo debe compararse sólo con la misma “parte proporcional” de la ganancia impositiva que represente el dividendo respecto de las utilidades contables del período que la origina.

Aunque el mismo autor señala que la expresión podría referirse a la “parte proporcional” del resultado acumulado y no al resultado del período.

---

<sup>[1]</sup> Art. 69.1, norma introducida por la ley 25.063.

<sup>[2]</sup> Colonna, Gustavo “Impuesto de Igualación” DTE, XXVII, pág. 1089 y sig.

Por su parte, Ana María Fernández <sup>(3)</sup>, al analizar este tema en base a los argumentos del senador Verna en el debate parlamentario, llega a la conclusión que carece de sentido la aplicación proporcional, ya que sólo corresponde liquidar el impuesto cuando los resultados contables que se distribuyan superan las utilidades impositivas acumuladas, de forma que, en caso contrario, no se cumpliría el propósito del legislador.

Sobre este conflictivo tema también se expidió, Condoleo <sup>(4)</sup> quien, en relación al mismo, contempla dos alternativas posibles, la del cálculo de la utilidad impositiva que debe proporcionarse en función del porcentaje de distribución de la utilidad contable y la restante, que consiste en obviar la proporcionalidad, llevando una cuenta corriente de los resultados acumulados imputándolos por período, considerando que la segunda es la que mejor se adecua a la intención del legislador, que es el no gravar la diferencia entre el resultado contable y el impositivo, hasta tanto no sean efectivamente distribuidos.

Otros autores <sup>(5)</sup> también se plantean este tema considerando que una posible interpretación de tal expresión estaría dada en que el legislador entendió que, para efectuar la comparación y practicar la retención de corresponder, se debe tomar el resultado que el contribuyente distribuye y si el resultado distribuido a comparar no ha sido el total del resultado contable, se debe comparar con la ganancia impositiva determinada, siguiendo éste un criterio de proporcionalidad con aquél.

De tal forma, si lo que se distribuye fuese sólo una parte del resultado, la comparación debiera realizarse teniendo en cuenta la parte “proporcional” de la ganancia impositiva y del impuesto determinado.

En forma más categórica, expresa Calzetta <sup>(6)</sup> que no corresponde aplicar proporcionalidad alguna, sino que el impuesto de igualación grava las utilidades en exceso de las determinadas con los criterios de la ley del tributo únicamente en el caso que las mismas se distribuyan en efectivo o en especie (excepto acciones liberadas) dependiendo, por lo tanto, su aplicación efectiva de la política de pago de dividendos o retención de utilidades de cada sociedad.

Otros autores <sup>(7)</sup>, analizan también este tema, expresando que tal expresión parece dirigirse a la proporción del “impuesto pagado”, lo que no tendrá sentido si lo que se está buscando es la comparación de la utilidad contable distribuida y la ganancia impositiva distribuible de manera que se inclinan por una interpretación en el sentido que el excedente sujeto a retención, al

---

<sup>[3]</sup> Fernández, Ana María “Tratamiento de los dividendos frente al impuesto a las ganancias” Consultor Tributario, Junio 2008, pág. 63.

<sup>[4]</sup> Condoleo, Roberto O. “El tratamiento de los dividendos y la distribución de utilidades en la reforma tributaria” DTE, Tomo XX, Mayo de 1999.

<sup>[5]</sup> Eduardo J. Núñez y Carlos A. de la Llana “Impuesto a las ganancias de igualación” DTE, Tomo XXV, Abril de 2004, pág. 394.

<sup>[6]</sup> Calzetta, Daniel A. “Impuesto de igualación” DTE, Tomo XXVII, Febrero de 2006, pág. 126.

<sup>[7]</sup> Egüez, Hermosinda y Simesen de Bielke, Sergio A. “Retención sobre dividendos y/o utilidades distribuidas: diferencias entre el balance contable y el impositivo. Necesidad de correcciones” Impuestos, Tomo 2005, A-, 403.

decidirse la distribución de tal porcentual del resultado contable, sea coincidente con el mismo que corresponde considerar cuando la distribución es total.

Por su parte, Armando Lorenzo y otros <sup>[8]</sup>, al analizar el tema de las distribuciones parciales, se inclinan por sostener, con apego a la doctrina que podemos denominar mayoritaria que, si la proporción efectiva de las utilidades distribuidas como dividendos no excediera la ganancia impositiva acumulada, no procedería ingresar, el impuesto de igualación, sino que el mismo recién sería exigible cuando el monto total de los dividendos distribuidos exceda el importe de las ganancias impositivas.

Ello, en base a la idea que cuando la norma legal, alude al concepto “acumulación”, emplea la expresión que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de la LIG.

Como puede verse de estas citas, diferentes autores se han ocupado del tema con disímiles interpretaciones.

### 3. LA POSICIÓN FISCAL

#### 3.1. ASPECTO DE LA PROPORCIONALIDAD

Como se sabe, la AFIP había fijado posición en el tema <sup>[9]</sup>, respecto al término “parte proporcional correspondiente”, en el sentido que la misma alude al impuesto pagado en correspondencia con la porción de ganancias contables distribuidas, ya que tales utilidades contables se consignan netas del impuesto a las ganancias pagado y las rentas impositivas se determinan antes del tributo.

Por lo tanto, al restar a la ganancia impositiva la respectiva porción del impuesto pagado aumenta la retención a ingresar.

De tal forma, la interpretación fiscal está en línea con el criterio de considerar, para aquellas situaciones en las que la distribución de dividendos sea parcial con respecto al resultado contable distribuible la parte proporcional del impuesto pagado en correspondencia con la porción de ganancias contables distribuidas <sup>[10]</sup>.

En tal interpretación, en los casos en que se distribuya sólo una parte de la utilidad contable, el criterio fiscal establece que debería determinarse el porcentaje distribuido sobre dicha utilidad contable y luego aplicar idéntica proporción al impuesto determinado correspondiente.

---

<sup>[8]</sup> Armando Lorenzo, Fabián Bechara, Gabriel Calcagno, César M. Cavalli y Andrés M. Edelstein “Tratado del impuesto a las ganancias”, Errepar, 2005, pág. 507.

<sup>[9]</sup> Act. N° 527/09 (DI ATEC).

<sup>[10]</sup> Act. N° 1005/09 (DI ATEC).

Sin embargo, por un imperativo de lógica y congruencia, dicho criterio se extiende a la ganancia determinada sobre la base de la aplicación de las normas generales del tributo, de tal forma que la comparación de todas las variables interrelacionados (ganancia contable distribuida, ganancia impositiva e impuesto determinado), requiere del criterio de proporcionalidad, para no alterar el resultado de la comparación.

Así, la AFIP <sup>(11)</sup> llega al criterio que, teniendo en cuenta que la retención se determina sobre la base de los tres términos que se relacionan entre sí, resulta que, si dos de ellos se computan en forma proporcional, idéntica postura correspondería aplicar con el restante, máxime teniendo en cuenta la inescindible vinculación existente entre el impuesto y la ganancia impositiva determinada.

### 3.2. RESPECTO DE LA FORMA DE CALCULAR LA UTILIDAD DISTRIBUIBLE

En segundo lugar, el Fisco ha generado un criterio interpretativo, en el sentido que no resulta ajustado a derecho considerar que, a los fines de obtener el resultado contable distribuable, deba restarse del resultado contable, el monto asignado por la asamblea de accionistas a los directores en concepto de honorarios.

## 4. NUESTRA POSICIÓN

### 4.1. SOBRE LA PROPORCIONALIDAD

Debemos partir de la base que la norma legal bajo análisis tiene por objeto evitar que las ganancias consideradas exentas por la ley del tributo se trasladen, sin la incidencia del impuesto, a los accionistas o socios por vía de dividendos o de la distribución de utilidades.

Tal como se ha señalado en el debate parlamentario ([12]) se procura evitar que los beneficios impositivos derivados de exenciones o tratamientos preferenciales para las empresas se trasladen a los accionistas o participantes en el capital de los mismos en el momento de distribuirse las utilidades que están exentas en cabeza de tales sujetos, con lo que se intenta eliminar una fuente de elusión, además de considerar que tales franquicias alteran la equidad horizontal y vertical desde el punto de vista económico.

De tal forma, es posible concluir en el sentido que tal instituto produce efectos equivalentes a los que hubieran resultado de la derogación de las exenciones o tratamientos preferenciales en la determinación de la renta societaria, ocasionando un incremento de la tasa efectiva del impuesto sobre las ganancias del ente social ([13]).

---

<sup>[11]</sup> Actuación N° 821/10 (DI ALIR).

<sup>[12]</sup> Senador Verna "Antecedentes Parlamentarios" Ed. LL, 1999-A, pág. 1060.

<sup>[13]</sup> Voto en disidencia, Ernesto Caldeiro "Cerro Vanguardia SA" TFN, Sala "A" del 18/8/2004.

Desde nuestro punto de vista, debe destacarse que la retención del impuesto del 35%, con carácter de pago único y definitivo, se aplica únicamente cuando se realizan pagos de dividendos o distribución de utilidades, en dinero o en especie, en exceso del importe de las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales del tributo, acumuladas al cierre del ejercicio anterior a la fecha de dicho pago o distribución.

A tales efectos, tal importe se obtiene partiendo de la ganancia determinada por las normas generales del tributo, con la detracción del impuesto determinado por el período fiscal de origen de la ganancia que se distribuye.

De tal manera, el impuesto de igualación se habrá de ingresar en los casos en que las utilidades contables distribuidas resulten superiores a las impositivas, y en la medida de tal excedente, de manera de cumplimentar el objetivo de la ley, en el sentido de gravar la parte de las distribuciones que no se originaron en utilidades que hayan ingresado el impuesto.

Ello implica que si la distribución de utilidades contables resultan inferiores a las impositivas, ningún impuesto se deberá ingresar.

De esta forma, el impuesto actúa en forma neutral pues su impacto dependerá de la decisión corporativa, en cuanto a su política de distribución de utilidades.

Sin embargo, resta señalar cuál es el sentido de la ley, al incluir la expresión o la “parte proporcional correspondiente”. La misma, se incluye en el segundo párrafo del Art. 69.1 de la ley del tributo, en cuanto se refiere a la detracción del impuesto pagado por el período fiscal de origen de la ganancia que se distribuye.

Es de destacar que ese 2º párrafo de la ley, se refiere a la forma de determinación de la ganancia a los efectos de la comparación con las utilidades contables distribuidas.

De esta manera, el legislador ha previsto los casos en que, para la determinación de la ganancia impositiva, se computen deducciones establecidas en otras disposiciones legales, distintas de la ley del tributo.

Un ejemplo de ello, sería la situación en que, por aplicación de la ley de medios, se realizaran erogaciones en publicidad, fuera de los límites permitidos por la norma legal, en cuyo caso correspondería impugnar impositivamente la deducción.

Por lo tanto, en este caso, a los efectos de proceder a tal comparación, que debe ser realizada en forma homogénea, se requiere considerar la proporción correspondiente del impuesto a las ganancias.

En un ejemplo podemos visualizar esta situación (VER CASO 1). En los estados contables se dedujo como gasto la publicidad (\$100) que no es deducible impositivamente, por lo que se ajusta en más.

Al ajustar la comparación, el impuesto a las ganancias (\$385) debe ser ajustado, mediante la proporción correspondiente, por lo que se determina el nuevo valor (\$350).

Como consecuencia de tal comparación, llegamos a la conclusión que los dividendos distribuidos (\$615) son inferiores a la ganancia impositiva (\$650), por lo que no corresponde practicar la retención.

El error de la interpretación fiscal puede observarse en forma numérica (VER CASO 2), en que se analizan tres ejercicios fiscales, en que la distribución de dividendos se realiza hasta el límite de la ganancia neta impositiva.

Es de destacar que, en este ejemplo, en los tres años la utilidad contable coincide con la impositiva, aunque no año por año.

Como resultado del mismo, se observa que no corresponde la retención del impuesto, determinada de acuerdo con nuestro criterio, mientras que la retención practicada con arreglo al criterio fiscal (\$ 282,65), nos indica, en forma matemática, lo equivocado del mismo. Además, si la sociedad se disolviera –operado el cierre 2010-, quedarían ganancias impositivas ajustadas “distribuibiles” sin que exista la posibilidad de su distribución atento haberse ya distribuido la totalidad de los resultados acumulados contables.

En el CASO 3, también se analizan tres ejercicios, en los cuales se parte de los mismos números del CASO 2, pero se cambia la distribución de dividendos.

En este supuesto se distribuyen dividendos por sobre el límite de la ganancia neta impositiva, pero aquí también es posible observar diferencias numéricas entre nuestro criterio (\$443,63) y el fiscal (\$ 551,52).

#### 4.2. SOBRE LA DETERMINACIÓN DE LAS UTILIDADES DISTRIBUIBLES

Desde nuestro punto de vista, no resulta lógico referirse a las utilidades distribuibiles sin tener en consideración los conceptos que reducen la posibilidad de distribuir dividendos o utilidades

En el CASO 4, surge claramente el despropósito de la interpretación fiscal, respecto del tratamiento a dispensar a los honorarios de directores de relación a la comparación.

Surge, en este caso, que según nuestro criterio nada debe retener el contribuyente, contra la determinación de la retención, siguiendo el criterio fiscal (\$ 27,84).

Del ejemplo se advierte con claridad que frente a una utilidad contable distribuible coincidentemente con la impositiva y que se distribuye en su totalidad, se genera un irracional impuesto de igualación.

Debe observarse que si los honorarios del directorio, hubiesen sido registrados como pérdida, conforme las normas profesionales, no se hubiera generado el impuesto de igualación pretendido por el Fisco.

## 5. CONCLUSIONES

De lo anteriormente analizado, es posible concluir en lo siguiente.

5.1. No es razonable interpretar que a los efectos del impuesto de igualación, pueda nacer el gravamen, cuando las utilidades distribuidas no exceden la utilidad impositiva distribuable.

En tal sentido, la interpretación fiscal sobre el principio de la proporcionalidad, al que alude el 2º párrafo del Art. 69.1 de la LIG, no puede ser aplicado analógicamente al primer párrafo de la misma, so pena de resultar violatorio del principio de legalidad.

Tal situación queda corroborada en forma irrefutable como consecuencia del desarrollo numérico señalado.

5.2. Aún compartiendo el criterio fiscal sobre la proporcionalidad, cosa que desde ya desechamos tal como se ha analizado, no resulta razonable la interpretación en el sentido de no considerar la utilidad acumulada distribuable (reserva legal, honorarios directores y síndicos, etc.) a los efectos de determinar la proporcionalidad.

### CASO 1

#### APLICACIÓN DE LA PROPORCIÓN CORRESPONDIENTE AL IG

UTILIDAD CONTABLE	\$ 1.000
GANANCIA NETA IMPOSITIVA	\$ 1.100
IMPUESTO A LAS GANANCIAS 35%	\$ 385
UTILIDAD CONTABLE	\$1.000
IMPUESTO A LAS GANANCIAS	<u>\$ 385</u>
DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS	<u>\$ 615</u>

RECALCULO

GANANCIA NETA IMPOSITIVA	\$ 1.100
(-) AJUSTE PUBLICIDAD	\$ <u>100</u>
NETO	\$ 1.000
IMPUESTO A LAS GANANCIAS 35%	\$ <u>350</u>
NETO	\$ <u>650</u>

Como la distribución de dividendos (\$ 615) es inferior a la ganancia neta impositiva (\$ 650) no se aplica la retención

**CASO 2**

**DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS HASTA EL LÍMITE DE LA GANANCIA IMPOSITIVA**

	<b>2.008</b>	<b>2.009</b>	<b>2.010</b>	<b>Total</b>
<b>estados contables</b>				
utilidad contable antes de impuesto	1.300,00	2.800,00	3.100,00	7.200,00
impuesto a las ganancias del ejercicio	<u>-227,50</u>	<u>-490,00</u>	<u>-1.802,50</u>	
resultado neto	<u>1.072,50</u>	<u>2.310,00</u>	<u>1.297,50</u>	
<b>distribución resultados</b>				
5% a reserva legal	-	-		
honorarios directorio y síndico	-	-		
dividendos	422,50	910,00	3.347,50	
a resultados acumulados	<u>650,00</u>	<u>1.400,00</u>	<u>-2.050,00</u>	
	<u>1.072,50</u>	<u>2.310,00</u>	<u>1.297,50</u>	
utilidad contable	1.072,50	2.310,00	1.297,50	
IG no deducible	227,50	490,00	1.802,50	
ajuste bienes de cambio	<u>-650,00</u>	<u>-1.400,00</u>	<u>2.050,00</u>	
resultado sujeto a impuesto	<u>650,00</u>	<u>1.400,00</u>	<u>5.150,00</u>	7.200,00
impuesto 35%	<u>227,50</u>	<u>490,00</u>	<u>1.802,50</u>	
distributable	<u>422,50</u>	<u>910,00</u>	<u>3.347,50</u>	
<b>impuesto igualación</b>				
distributable	422,50	910,00	3.347,50	



dividendo		-422,50	-910,00	-3.347,50	
distribución en exceso		-	-	-	
impuesto igualación 35%		-	-	-	
<b>impuesto igualación AFIP</b>					
Distribuable		1.072,50	2.960,00 ( <sup>[14]</sup> )	3.347,50	
Distribuido		422,50	910,00	3.347,50	
		166,44			
Ganancia impositiva “distribuida” ( <sup>[15]</sup> )	( <sup>[16]</sup> )		358,48	-4.155,05	
Dividendo en exceso		-256,06	-551,52	-	
Impuesto de igualación	35%	89,62	193,03	-	282,65

### **CASO 3**

#### **DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS SOBRE EL LÍMITE DE LA GANANCIA IMPOSITIVA**

	<b>2.008</b>	<b>2.009</b>	<b>2.010</b>	<b>Total</b>
<b>estados contables</b>				
utilidad contable antes de impuesto	1.300,00	2.800,00	3.100,00	7.200,00
impuesto a las ganancias del ejercicio	-227,50	-490,00	-1.802,50	
resultado neto	1.072,50	2.310,00	1.297,50	
<b>distribución resultados</b>				
5% a reserva legal	-	-	-	
honorarios directorio y síndico	-	-	-	
dividendos	800,00	1.800,00	2.080,00	
a resultados acumulados	272,50	510,00	-782,50	
	1.072,50	2.310,00	1.297,50	
utilidad contable	1.072,50	2.310,00	1.297,50	
IG no deducible	227,50	490,00	1.802,50	
ajuste bienes de cambio	-650,00	-1.400,00	2.050,00	
resultado sujeto a impuesto	650,00	1.400,00	5.150,00	7.200,00
impuesto 35%	227,50	490,00	1.802,50	
distribuable	422,50	910,00	3.347,50	

#### **impuesto igualación**

<sup>[14]</sup> \$ 2.310 del ejercicio y \$ 650 del ejercicio anterior.

<sup>[15]</sup> La proporción que surge de comparar el dividendo con el resultado acumulado distribuable se aplica a las ganancias impositivas afectadas acumuladas (si bien no se trata explícitamente en la actuación, consideramos que así debiera considerarse).

<sup>[16]</sup> \$ 422,50 / \$ 1.072,50 x \$ 422,50.

distributable	422,50	910,00	3.347,50	
dividendo	-800,00	-1.800,00	-2.080,00	
distribución en exceso	-377,50	-890,00	-	
impuesto igualación 35%	132,13	311,50		443,63

**impuesto igualación AFIP**

Distributable	1.072,50	2.582,50	2.080,50	
Distribuido	800,00	1.800,00	2.080,00	
	315,15			
Ganancia impositiva “distribuida”	( <sup>[17]</sup> )	709,09	3.655,76	
Dividendo en exceso	-484,85	-1.090,91	-	
Impuesto de igualación 35%	169,70	381,82	-	551,52

**CASO 4**

**APLICACIÓN DEL CRITERIO CON HONORARIOS DE DIRECTORES**

**2.008**

**estados contables**

utilidad contable antes de impuesto	1.300,00
impuesto a las ganancias del ejercicio	-420,00
resultado neto	<u>880,00</u>

**distribución resultados**

5% a reserva legal	44,00
honorarios directorio y síndico	100,00
dividendos	700,00
a resultados acumulados	<u>36,00</u>
	<u>880,00</u>

utilidad contable	880,00
honorarios directores	-100,00
IG no deducible	420,00
resultado sujeto a impuesto	<u>1.200,00</u>
impuesto 35%	<u>420,00</u>
distributable	<u>780,00</u>

**impuesto igualación**

distributable	880,00
---------------	--------

<sup>[17]</sup> \$ 800 / \$ 1.072,50 x \$ 422,50.

dividendo	<u>-700,00</u>
distribución en exceso	<u>-</u>
impuesto igualación 35%	-

**impuesto igualación AFIP**

distribuable	880,00
distribuido	700,00
ganancia impositiva “distribuida”	620,45
dividendo en exceso	<u>79,55</u>

retención impuesto de igualación	35%	<u>27,84</u>
----------------------------------	-----	--------------

F:\LaLey\Art-HJB\Aplicacion proporcional en impuesto igualacion HJB\_08-08-2011.doc