



Federación Argentina
de Consejos Profesionales
de Ciencias Económicas

CECYT ÁREA TRIBUTARIA Y PREVISIONAL

Director: Dr. LOPEZ TOUSSAINT GERMAN

“IMPUESTO DE IGUALACIÓN:

ANÁLISIS DE ASPECTOS CONFLICTIVOS”

CONT. SUSANA GOMEZ VERA

Mendoza

2014

RESUMEN

En el ámbito generado por los gravámenes, muchas veces nos encontramos con problemas que no tienen solución. Los motivos pueden ser múltiples: existen interpretaciones diversas, legislación inexistente o confusa, no se conoce en profundidad el tema ni la operatoria comercial. Esto hace que la doctrina remarque algunos puntos confusos en la legislación, pero en definitiva es el Fisco o las instancias posteriores las que deciden.

ABSTRACT

In the sphere generated for the taxes, often we find problems that have no solution. The reasons may be many: there are diverse interpretations, the lack of legislation or the confusing legislation, not known in depth the issue or the trade operations. This causes that the doctrine highlights some confusing points in the legislation, but ultimately is the tax authorities or subsequent instances the ones that decide.

ÍNDICE

1. Introducción	4
2. El impuesto de igualación y su incorporación a la Ley de Impuesto a las Ganancias	
- La imposición cedular	5
- Características del impuesto real o cedular	6
3. Algunos problemas que plantea	
- Incorporación de quebrantos	8
- Originados con anterioridad a la vigencia de la ley	8
- Originados con posterioridad a la vigencia de la ley	9
- Diferencias temporarias entre el resultado fiscal y el contable	12
- Proporcionalidad	12
- Reexpresión de los resultados acumulados	13
- Naturaleza del impuesto	13
- Reducción voluntarias o forzosas de capital	13
- Dividendos anticipados o proporcionales	14
- Dividendos en acciones liberadas y el impuesto de igualación	14
- Devolución de aportes irrevocables	14
- Sujetos exentos	15
- Régimen de estabilidad fiscal	16
4. Sujetos involucrados y su régimen sancionatorio	17
5. Base imponible y mecánica del cálculo	22
6. Fallos jurisprudenciales	
“Cerro Vanguardia SA”	26
“HSBC New York life Seguros de vida SA”	29
“Empresa distribuidora de electricidad de Entre Ríos SA”	32
7. El impuesto de igualación y la reciente reforma de la Ley de Impuesto a las Ganancias	
- Participaciones indirectas	33
- Base imposible sujeta a retención	34
- Término y forma de ingreso de las retenciones	34
- Momento de practicar la retención	35
- Beneficiarios del exterior	35
- Síntesis	36
8. Conclusiones	37
9. Bibliografía	39

1. INTRODUCCIÓN

La reforma de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispuesta por la ley 25063¹ en su punto p) del Título III, reglamentada por el decreto 254/99², estableció en el artículo sin número a continuación del 69 (en adelante 69.1), lo que doctrinariamente se conoce como Impuesto de Igualación. Este impuesto de igualación constituye un régimen de imposición cedular cuando los sujetos de tercera categoría en el impuesto a las ganancias, distribuyen dividendos o utilidades en dinero o en especie que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de la ley de impuesto a las ganancias, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior; a la fecha de dicho pago o distribución, entonces deberán retener con carácter de pago único y definitivo el 35% sobre el referido excedente, con vigencia a partir del 31/12/1998.

Ya en el debate parlamentario con las palabras del senador por la provincia de La Pampa, Carlos Alberto Verna, se percibía la intención del legislador: "...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 las mismas en el momento de distribuirse las utilidades que están exentas en cabeza de tales sujetos. Con ello se intenta eliminar una fuente de elusión, además de que se considera que tales franquicias alteran la equidad horizontal y vertical desde el punto de vista económico...".

En la reforma las disposiciones introducidas podrían resumirse en:

- Se pretendió eliminar una fuente elusiva gravando indirectamente las ganancias exentas o no alcanzadas en cabeza de determinados sujetos cuando éstos distribuyeran dividendos o utilidades a sus accionistas.
- Por imperfección de la técnica legislativa se gravan las denominadas "diferencias temporarias" derivadas de los distintos criterios contables e impositivos.
- También se gravan "diferencias permanentes" no previstas como el "ajuste por inflación".

En el presente trabajo se intenta efectuar algún tipo de aporte en base a las conclusiones que se pudiesen desprender de lo descripto, solo con el fin de agregar una opinión personal a lo extensamente comentado por los especialistas de este régimen controvertido y complejo.

¹ Publicada en el B.O. 30/12/1998

² Publicada en el B.O. 22/03/1999

2. EL IMPUESTO DE IGUALACIÓN Y SU INCORPORACIÓN A LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La ley 25.063 agregó un artículo a continuación del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (69.1) y el art. 102 DR (102.1), incorporando al gravamen lo que en doctrina se conoce con el nombre de Impuesto de Igualación.

Su vigencia la da el Art. 118.1 LIG:

“Las ganancias gravadas a considerar: serán las determinadas a partir del primer ejercicio fiscal finalizado con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 25.063 (ejercicios cerrados a partir del 31-12-98).

Las utilidades que se imputarán contra la misma: serán los pagados con posterioridad al agotamiento de las ganancias contables acumuladas al cierre del ejercicio anterior a la referida vigencia (ejercicios cerrados hasta el 31-12-98)”.

Este impuesto de igualación constituye un régimen de imposición cedular sobre los dividendos y utilidades distribuidos por las sociedades de capital con vigencia a partir del 31/12/98.

La imposición cedular consiste en:

Sistemas de imposición

La renta puede ser adoptada como base de los impuestos en tres formas:

- a) Sistema de impuestos reales o cedulares sobre las distintas clases de rentas
- b) Sistema unitario y personal sobre la renta total de las personas físicas.
- c) Sistema mixto.

a) Impuestos reales o cedulares

En este sistema de impuestos reales o cedulares, los diferentes réditos están sujetos cada uno a un impuesto diferente. La delimitación que se produce es como consecuencia de que puede reunir o separar diferentes réditos para la aplicación de los impuestos que corresponda.

La forma más típica en aquellos países que adoptaron este sistema, es la creación de un impuesto sobre las rentas inmobiliarias, urbana y rural, o bien, la aplicación de un impuesto sobre los inmuebles edificados (en forma más común, los inmuebles

urbanos), y otro sobre inmuebles rurales; un impuesto sobre los beneficios o utilidades al comercio, la industria manufacturera, la minería y la actividad agropecuaria.

-Características del impuesto real o cedular

Las características del sistema cedular (derivado del sistema inglés de impuesto a las rentas, que se clasifican en *schedules*), son:

- 1- Cada clase de réditos está sujeta a un impuesto por separado; no hay compensación entre réditos y pérdidas de diferentes categorías.
- 2- No cabe la aplicación de alícuotas progresivas, ya que ello sería una desigualdad manifiesta.
- 3- No caben las deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos para la salud y la educación.
- 4- Este sistema se presta a una adecuada administración por la precisa individualización de las rentas y de las deducciones pertinentes.
- 5- Pueden quedar afuera de cualquier gravamen, réditos no clasificados en ninguna de las categorías definidas por la ley, como también pueden existir intereses y gastos no atribuibles a ninguna de las categorías, pero que, por otra parte, disminuyen la renta del contribuyente, quien estará sujeto a una imposición excesiva con respecto a su capacidad contributiva global, por no poder efectuar la deducción respectiva.
- 6- Este sistema se presta a la realización del principio de discriminación de las rentas, es decir, un tratamiento fiscal diferenciado para las rentas según el mayor o menor esfuerzo personal para su obtención.

Esta distinción se aplica, por lo general, diferenciando las rentas ganadas de las no ganadas (en la doctrina alemana: rentas fundadas y no fundadas), siendo las primeras las que derivan en mayor medida del trabajo y las segundas principalmente del capital.

Las discriminaciones pueden hacerse en forma más pormenorizada, distinguiendo diversos grados de preponderancia del capital o del trabajo en las actividades productoras de ingresos.

Este principio puede justificarse por razones políticas incurriendo, entonces, desde un punto de vista objetivo, en la violación de la igualdad de impuestos en iguales condiciones de renta.

El principio de discriminación de las rentas tiene su justificación económica objetiva y no es el fruto de una simple valoración política.

La base económica consiste en el costo del trabajo personal que como tal, y además por razones de equidad, debe ser tenido en cuenta para determinar la renta neta sujeta al impuesto.

El art. 69.1 de la LIG establece: *“Cuando los sujetos comprendidos en los apartados 1,2,3,6 y 7 del inciso a) del artículo 69, así como también los indicados en el inciso b) del mismo artículo, efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) sobre el referido excedente.*

Grava la diferencia entre los resultados contables e impositivos, al momento de distribución del resultado a través de una retención, con carácter de pago único y definitivo, del 35 % sobre tal excedente”.

Objetivo: lograr una mayor recaudación como consecuencia de la implícita derogación de las exenciones existentes en cabeza de las sociedades de capital cuando distribuyan sus utilidades.

3. ALGUNOS PROBLEMAS QUE PLANTEA

La retención del impuesto que debe realizarse cuando la ganancia distribuida es mayor que la ganancia impositiva plantea serias dificultades.

Son *algunas* de las cuestiones a resolver por la legislación de impuesto de igualación:

a) Incorporación de quebrantos

El quebranto nace como consecuencia de una pérdida que sufre el contribuyente dentro del período fiscal. En la ley de Impuesto a las Ganancias lo trata como pérdida.

No obstante, la Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado (con disidencia del Dr. Rosolía y Dra. Argúas) respecto de qué significa quebranto, “siendo el resultado negativo en el giro económico de una persona física o ideal, registrado al cierre de un ejercicio”³.

También Enrique Reig se refiere al concepto de ganancia con respecto a que el resultado puede ser positivo o negativo y dice que *“si bien la ley no lo menciona de manera expresa, existe un paralelismo entre los resultados negativos y los positivos de las actividades generadoras de renta. La ganancia gravable se define pensando en su faz positiva aunque es frecuente que el resultado de una actividad generadora de renta sea negativa....se coloca en la hipótesis de que tales transacciones dan lugar a la obtención de ganancias pero es evidente que pueden producir pérdidas, y no cabe sino dar a éstas un tratamiento paralelo o similar al dispensado por la ley para cuando el resultado es positivo”*⁴.

Originados con anterioridad a la vigencia de la ley

La AFIP sostuvo que los quebrantos impositivos acumulados por períodos fiscales terminados antes de la entrada en vigencia de dicha norma se computarán deduciéndose de las ganancias gravadas de los períodos para los cuales la mentada normativa se encuentre vigente⁵.

Antes de este dictamen lo que no quedaba claro era si los quebrantos impositivos debían restarse de las ganancias impositivas acumuladas a partir del ejercicio en que se generaban tales quebrantos o si, por el contrario, se restaban en el ejercicio en que se utilizaban para compensar ganancias impositivas posteriores.

³ Fallo Papelera Pedotti CSJN 26.04.1971

⁴ Reig Enrique; Gebhardt Jorge y Rubén H. Malvitano “Impuesto a las Ganancias” 12º edición Ampliada y Actualizada.

⁵ Dictamen DAT 40/2003 (30.06.2003)

A pesar del dictamen, es difícil aplicar la norma que sostiene que los resultados contables acumulados anteriores a la vigencia de la norma son libremente distribuibles (restando quebrantos anteriores). De esta manera, el impuesto de igualación tiene efecto retroactivo para aquellas empresas que tenían quebrantos a la fecha de esta ley.

Si el Impuesto de Igualación en este caso tiene efecto retroactivo está en contraposición del *“principio fundamental de seguridad jurídica que adquiere especial relevancia en el Derecho fiscal, en cuyo ámbito rige la irretroactividad de las normas tributarias como regla general. Ahora bien, si las disposiciones generales tributarias tienen carácter o naturaleza formal, pueden ser aplicadas con carácter retroactivo. Por otra parte, la irretroactividad es de aplicación a la disposición general con categoría de ley; los reglamentos tributarios, contengan o no preceptos de carácter interpretativo, se aplican con efecto retroactivo en cuanto son normas de desarrollo o de ejecución de la ley. En definitiva, la legalidad tributaria que debe aplicarse es la que estaba vigente al producirse el devengo del tributo; es decir, el día en que nace la obligación tributaria”*⁶.

Parte de la doctrina no comparte el criterio del fisco, por lo que es un problema a resolver.

Originados con posterioridad a la vigencia de la ley

La deducción de quebrantos es esencial para la correcta interpretación del funcionamiento del impuesto de igualación.

La presencia de un quebranto impositivo en un determinado periodo implica la inexistencia de base imponible del impuesto a las ganancias en tal ejercicio y, por ende, la inexistencia de impuesto.

Si en un periodo se produce un quebranto, debe considerarse cero el valor de la ganancia impositiva a considerar en el impuesto de igualación. En este sentido se expresó el Fisco en el dictamen (DI ATEC) 40/2003, ya mencionado.

El art. 69.1 LIG define a la Reserva Impositiva (Utilidades sin retención) sobre la base de las “ganancias determinadas”. No se especifica si tales ganancias son las ganancias brutas, las ganancias netas del ejercicio o las ganancias netas sujetas a impuesto.

En el proyecto aprobado por Diputados nada se expresaba al respecto.

En cuanto al tratamiento por dispensar a los quebrantos impositivos que se generen durante la vigencia del citado régimen, su traslado y cómputo contra ganancias de otros periodos dentro de la reserva impositiva, la postura adoptada por el Fisco, conforme

⁶ Ley 58/2003 General Tributaria de Jefatura del Estado (17/12/2003) Vigente hasta el 01/06/2015

emerge del Dictamen 1/2006 de la DAT, no es compartida por la doctrina. Este dictamen interpreta que “... las sumas que se distribuyan, en la medida que excedan los resultados impositivos determinados de conformidad a la ley del gravamen, deducido el impuesto abonado y sumados, en su caso, los dividendos no computados impositivamente, deben sujetarse a la retención establecida por el artículo incorporado a continuación del artículo 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones”. Así el Fisco, a través de su órgano asesor expresó, fundado en un Memorando de la Dirección Nacional de Impuestos dependiente del Ministerio de Economía y Producción de fecha 20/10/2005, que “... cuando el segundo párrafo del artículo 69 bis dice que la ganancia por considerar en cada ejercicio será la que resulte de detraer de la ganancia determinada en base a las normas generales de la ley del gravamen, el impuesto pagado por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye, no cabe otra interpretación que la ganancia a que se refiere la norma es aquélla que deriva de considerar el resultado positivo del período trayéndole, si existiere, el resultado negativo que se hubiere acumulado”. Agrega que “... la mecánica de determinación de excedentes sometidos a retención se basa en la acumulación de los conceptos computables a tal efecto, acumulación que comprende necesariamente tanto los resultados positivos como los negativos, es decir, que de verificarse quebranto impositivo en determinado período fiscal, éste deberá adicionarse a los beneficios determinados en ejercicios anteriores o posteriores”.

Nuestro sistema de compensación de quebrantos data de la reforma del decreto-ley 18229/43, ley del impuesto a los réditos; desde aquella época solamente se ha admitido la compensación de quebrantos “hacia adelante”, con ganancias impositivas futuras (*carry forward*).

La actual ley no admite (ni nunca ha admitido) la compensación de quebrantos con ganancias impositivas de años anteriores.

El criterio oficial ha tenido recepción favorable en la jurisprudencia del TFN, el cual en un fallo⁷ admitió la absorción de quebrantos con utilidades de años anteriores o posteriores.

Sin embargo, la doctrina es crítica del criterio adoptado por el Organismo, por cuanto se sostiene que de esta manera los contribuyentes estarían ingresando la retención sobre una utilidad que ya tributó el Impuesto a las Ganancias. Además, se considera que los argumentos relativos a la inexistencia del *carry back* en nuestra LIG no han sido suficientemente analizados por los vocales del tribunal.

⁷ Fallo TFN Sala A “Empresa Distribuidora de Electricidad de Entre Ríos SA” 03.03.2011

Para evitar tal situación, la mecánica propuesta por la doctrina consiste en que “las pérdidas que arroje la liquidación fiscal deben computarse contra la ganancia generada en ejercicios futuros al de la obtención del quebranto, por lo que la pérdida pendiente de absorción por parte del sujeto obligado a retener, en principio, no debería acumularse con la ganancia impositiva de los años precedentes para establecer el monto de las utilidades que pueden ser distribuidas sin retención del impuesto”⁸. En línea con la plena aplicación del art. 19 LIG en materia de impuesto de igualación, la doctrina cree que los quebrantos sólo pueden reducir la base de ejercicios futuros dentro del plazo de caducidad quinquenal; una vez superado este tiempo, deben reversarse del historial de la reserva impositiva de la sociedad⁹.

Otra sala del TFN¹⁰ en un pronunciamiento posterior se refirió de manera tangencial a la cuestión en permitir únicamente la compensación de quebrantos hacia adelante.

En síntesis, la doctrina interpreta que la Ganancia impositiva a la que refiere el artículo 69.1 es el resultado impositivo neto, o sea, una vez deducido el quebranto trasladable de ejercicios anteriores por aplicación del artículo 19 del gravamen.

En conclusión, dos serían las posturas en cuanto al tratamiento por dispensar a los quebrantos impositivos en el ejercicio fiscal de su generación:

1- la sostenida por el Fisco de computar el quebranto en el ejercicio de su generación, incidiendo hacia períodos anteriores y posteriores.

2- La compartida por la doctrina, de no computar el quebranto en el ejercicio de su generación, sino en los ejercicios siguientes, deducido de la ganancia impositiva.

Ahora bien, la traslación hacia el futuro referida plantea el interrogante de hasta cuándo se lo puede trasladar. El Fisco no se expidió sobre el particular.

En cuanto a la doctrina, quienes fundan la traslación a futuro en la aplicación del artículo 19 de la LIG, plantean como límite temporal los cinco años prescriptos por la Ley de procedimiento tributario.

⁸ Expósito E y Cogorno J “ Los quebrantos, el impuesto de Igualación y una incógnita sobre su vigencia” ERREPAR 06.2008

⁹ Goyeneche E. J. “Impuesto de igualación” Periódico Económico tributario 01.04.2010

¹⁰ Fallo “HSBC New York Life Seguros de vida (Argentina)SA s/recurso de apelación- Impuesto a las ganancias” TFN Sala B 12.06.2012

b) Diferencias temporarias entre el resultado fiscal y el contable

No hay una solución para aquellas diferencias temporarias entre el resultado contable e impositivo, porque puede suceder que una sociedad haya logrado en un primer momento de su vida comercial ganancias contables superiores a las impositivas, pero luego una situación inesperada puede revertirse en el futuro, precisamente por efecto de dichas diferencias temporarias.

En estos casos, cuando se distribuyan dividendos por los primeros ejercicios, podría surgir la obligación de retener el impuesto, y así se habrá ingresado éste de manera irreversible, ya que no existe previsión legal que contemple una devolución o compensación cuando, con posterioridad, se distribuyan utilidades contables que resultan inferiores a las ganancias impositivas. Podemos decir que el objetivo de la normativa es evitar que los beneficios impositivos de las empresas se trasladen a sus dueños. Con la actual redacción de la norma no se vislumbra una solución para este problema.

c) Proporcionalidad

La Subdirección General de Asuntos Jurídicos de AFIP¹¹ entendía que frente a distribuciones parciales de utilidades contables, cuando la ley hace referencia a *“la parte proporcional correspondiente”*, ello implica que no solo debe computarse para el cálculo la proporción del impuesto determinado en relación con las utilidades distribuidas sobre las totales, sino también que dicha proporcionalidad debería ser aplicada sobre la ganancias que conforma la “reserva impositiva” acumulada al momento de la distribución. El área que dictaminó sobre este tema, entendió que si la ley hubiera pretendido aplicar la proporcionalidad también a la ganancia impositiva, debió así haberlo referido en el texto legal, lo que no sucedió¹².

Con ello la DAT deja sin efecto, a los fines de determinar el impuesto de igualación, la anterior posición fiscal de proporcionar las utilidades impositivas, cuando las distribuciones de resultados contables son parciales.

Como se puede observar, ya las discrepancias estaban en el propio fisco.

¹¹ Actuación N° 821/2010 (DI ALIR)

¹² Actuación N° 1005/2009 (DI ATEC) y Subdirección General Técnico legal impositivo- Nota 1836/2001 (SDG TLI)

d) Reexpresión de los resultados acumulados

El proceso de devaluación de la moneda nacional acompañada de la inflación ha puesto en el tapete cómo resolver el problema de aquellas empresas que pretenden distribuir resultados acumulados.

El Fisco rechaza el ajuste por inflación a los fines impositivos por lo que es imposible subsanar esta inequidad por el momento.

e) Naturaleza del impuesto

Hay doctrina que adhiere a que es un impuesto del accionista; otros piensan que es un impuesto más de la sociedad que los distribuye. La Corte Suprema de Justicia de la Nación asumió el segundo enfoque al dejar sin efecto fallos del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara Nacional de Apelación en lo Contencioso Administrativo Federal que consideraban la aplicación del impuesto sobre distribuciones de dividendos realizadas, como por ejemplo el fallo de “*Cerro Vanguardia SA*”, empresa minera que aprovechaba los beneficios derivados del régimen de estabilidad fiscal, vigente a la promulgación de la ley que incorporó el impuesto de igualación.

f) Reducción voluntarias o forzosas de capital

Cuando las sociedades por voluntad o disposición de la ley de Sociedades Comerciales¹³, reducen su capital para absorber pérdidas acumuladas, esta reducción hace que los resultados positivos que posteriormente se obtengan estén en condiciones de distribuir. Pero, desde el punto de vista impositivo, los resultados negativos seguirán existiendo a pesar de todo.

Aun cuando las ganancias contables posteriores se correspondan con ganancias fiscales, caso en el que no existe retención alguna, las ganancias impositivas serán neutralizadas por la asimilación de los quebrantos de ejercicios anteriores, hecho que genera la retención sobre los dividendos que se distribuyan, a pesar de la inexistencia de diferencias entre el resultado contable e impositivo.

El Fisco, a través de Dictamen de auditoría técnica¹⁴, expresó que “podría interpretarse que resulta aplicable el impuesto de igualación, pero reconociendo que la cuestión no se encuentra claramente contemplada en la normativa vigente”.

¹³ Ley 19950 de Sociedades Comerciales y sus modif. B.O. 30.03.1984

¹⁴ DIATEC 2838/2004

g) Dividendos anticipados o proporcionales

La ley de Sociedades comerciales 19550 en su artículo 224 permite que las sociedades sometidas a fiscalización permanente de la autoridad de contralor, distribuyan dividendos anticipados o provisionales.

A la fecha no hay otro indicio más que la reunión de la Comisión de Enlace AFIP-CPCECABA¹⁵ en la que se manifestó que el impuesto de igualación no se aplica a los dividendos provisorios, sino cuando la Asamblea de Accionistas aprueba los dividendos.

h) Dividendos en acciones liberadas y el impuesto de igualación

Cuando la empresa distribuye acciones liberadas lo que se produce es una capitalización de otras cuentas del patrimonio neto sin que eso implique una variación cuantitativa. La renta permanece en la sociedad como capital, ya no bajo la forma de resultados no asignados.

Cuando la ley 25.063 introdujo el art. 69.1 no se hizo mención alguna respecto de dividendos en acciones, cuestión que fue reparada por el decreto 254/1999, que los puso fuera del impuesto de igualación en el art. 102.1 DR.

Por lo expuesto queda claro que las utilidades que la Asamblea de Accionistas resuelve reinvertir en la sociedad a través de las distribuciones en acciones de la propia empresa, quedan fuera del impuesto de igualación.

Parte de la doctrina opina que la norma del artículo 102.1 del Decreto Reglamentario de la ley es correcta porque el dividendo en acciones desde el punto de vista económico no representa modificación alguna en la situación del accionista.

i) Devolución de aportes irrevocables

El Fisco sostiene que las devoluciones deben equipararse a una reducción de capital, por lo que resulta igual al pago por un rescate accionario con reducción de capital suscripto, mientras que el ajuste restituido es tratado como un dividendo no computable para quien lo recibe, por lo que habría que aplicar el impuesto de igualación.

¹⁵ Comisión de enlace AFIP- CPCECABA 22.09.1999

La Subdirección General de Legal y Técnica de AFIP-DGI¹⁶ interpreta el tratamiento que deberá otorgarse a dos aspectos vinculados con aportes irrevocables: el primero es el supuesto de capitalización de aportes irrevocables y su eventual rescate posterior. Para esto se aplicaría el impuesto de igualación, relacionado con el artículo 102 bis (último párrafo) del Decreto Reglamentario¹⁷.

El segundo aspecto sería la devolución de un aporte irrevocable transformándose en pasivo. En este caso la Subdirección lo asimila a lo anteriormente mencionado, por lo que se deberán aplicar las disposiciones del impuesto de igualación.

Sujetos exentos

Otro punto es respecto a los accionistas (SA) o socios (SRL) que se encuentran exentos en el Impuesto a las Ganancias.

El interrogante que se plantea es de qué manera incide el impuesto de igualación en aquellos casos donde los accionistas o socios revisten la condición de sujetos exentos frente al gravamen.

Algunos de los sujetos del artículo 20 de la ley de Impuesto a las Ganancias, tales como los Fiscos nacional, provincial o municipal y las instituciones pertenecientes a estos -inc. a)-, las sociedades cooperativas -inc. d)-, las instituciones religiosas -inc. e)-, las asociaciones, fundaciones y entidades civiles con determinados fines -inc. f)-, las entidades mutuales -inc. g)-, las asociaciones deportivas y de cultura física -inc. m)-, las instituciones internacionales sin fines de lucro -inc. r)-, o bien los declarados exentos por otras leyes nacionales.

La respuesta a esta inquietud no es sencilla, ya que es posible encontrar argumentos a favor de ambas posturas (gravabilidad o inaplicabilidad del régimen retentivo).

Si bien consideramos que la mecánica adoptada por el legislador parecería dar mayor sustento a la posición por la cual se considera irrelevante la condición de los accionistas frente al gravamen, interpretación de alguna manera en línea con lo

¹⁶ Nota 1435/2005 Subdirección General de Legal y Técnica de la AFIP-DGI

¹⁷ "Art. 102. Bis DR LIG.... Cuando se efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, que excedan a las determinadas de acuerdo a las disposiciones de la ley, los excedentes se prorratarán entre los beneficiarios, debiendo practicarse la retención prevista en el artículo incorporado a continuación del 69 de la ley, en función de la proporción que, del total de utilidades contables cuya distribución se haya aprobado, represente el aludido excedente"

expresado por la Corte Suprema (Fallo Cerro Vanguardia), lo cierto es que existe una opinión vertida por las autoridades fiscales que sostiene la tesitura opuesta.

Los funcionarios que integran la Comisión de Enlace AFIP - CPCECABA manifestaron en la reunión del 6/6/02 lo siguiente:

"Se aclara que la intención del legislador al incorporar en la reforma tributaria introducida por la ley 25063 este precepto, persigue gravar con el tributo a los dividendos o utilidades que se distribuyen y por las cuales no se pagó el impuesto, colocando como incidido al accionista. Sin embargo, se advirtió que cuando se distribuyan dividendos a sujetos que gozan de una exención subjetiva frente al impuesto a las ganancias, no corresponde efectuar la pertinente retención¹⁸.

Régimen de estabilidad fiscal: su aplicación

El tema aquí es aún más complejo, por cuanto lo que se analiza es si el régimen de retención forma parte del impuesto a las ganancias, que recae sobre la empresa amparada por el beneficio de estabilidad fiscal y por ende, no procede su aplicación en caso que el régimen no se encontrara vigente a la fecha de presentarse el estudio de factibilidad respectivo, o bien es un impuesto que recae sobre sus accionistas y consecuentemente, no resulta cubierto por la garantía de estabilidad.

Esta controversia llegó hasta la Corte Suprema de Justicia de la Nación, caso "Cerro Vanguardia SA", 30/6/2009, lo que trataremos en Fallos Jurisprudenciales.

Estos son *algunos* de los casos puntuales en que el contribuyente se ve frente a distintos problemas de difícil interpretación con respecto al impuesto en cuestión.

¹⁸ Comisión de Enlace AFIP - CPCECABA Nota 304/2002 DI ASLE

4. SUJETOS INVOLUCRADOS Y SU REGIMEN SANCIONATORIO

Los sujetos pasivos del gravamen a través de la retención son los accionistas y los Agentes de retención son los enumerados taxativamente en el art. 69 LIG:

Inciso: a)

1. Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país.
2. Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.
3. Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo (que no estén exentas).
6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V.

El art. 69.1 dice exactamente: "...*Las disposiciones de este artículo no serán de aplicación a los fideicomisos financieros cuyos certificado de participación sean colocados por oferta pública, en los casos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación*".

7. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones.

No participan de las disposiciones del art. 69.1 las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto, y las entidades y organismos a que se refiere el art. 1 de la ley 22016, en cuanto no

corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el artículo 6 de dicha ley¹⁹.

Inciso b): Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

¹⁹ **ARTICULO 1º** — Deróganse todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a: las sociedades de economía mixta regidas por el Decreto-Ley Nº 15.349/46, ratificado por la Ley número 12.962, las Empresas del Estado regidas por la Ley Nº 13.653 (texto ordenado por Decreto Nº 4053/55 y modificaciones), o por leyes especiales, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria regidas por la Ley Nº 19.550, las sociedades anónimas con simple participación estatal regidas por la Ley Nº 19.550, las Sociedades del Estado regidas por la Ley número 20.705, las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales —todas ellas inclusive aunque prestaren servicios públicos—, los bancos y demás entidades financieras nacionales regidos por la Ley Nº 21.526 y/o las leyes de su creación, según corresponda y todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso.

Lo expuesto en el párrafo anterior no será óbice, en su oportunidad, para que las entidades mencionadas puedan acogerse, por las inversiones ya realizadas o las que realicen a partir de la vigencia de esta ley, a los regímenes promocionales en vigencia o que se dicten en el futuro.

ARTICULO. 6º — Autorízase al Poder Ejecutivo a suspender la vigencia del artículo 1º, solamente en cuanto deroga las exenciones de tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), por todo el tiempo que estime necesario, respecto de las entidades comprendidas en el mismo y con relación a todas o algunas de las actividades que aquéllas desarrollen, debiendo a tal efecto llevarse contabilidad por separado para reflejar las inversiones y resultados correspondientes a cada actividad. Esta facultad podrá ser ejercida exclusivamente con relación a los impuestos a las ganancias, a los capitales y a los beneficios eventuales, o aquéllos que los sustituyan, así como también a los de emergencia de los mismos y en el impuesto al valor agregado, sólo cuando se trate de la enajenación de material bélico destinado a la defensa y seguridad nacional.

A los fines del párrafo precedente, el Poder Ejecutivo analizará las peticiones que formulen los organismos y entidades, así como las particulares características de cada uno de ellos y precisará en cada caso, respecto de cuales de los impuestos mencionados se suspende la aplicación de las disposiciones del artículo 1º, el alcance total o parcial de dicha suspensión y bajo qué condiciones y por cuáles periodos operará la misma.

Estos sujetos, si no cumplen con las obligaciones tributarias, tienen que soportar una sanción que es la acción de penalizar o castigar el incumplimiento.

La existencia de esa sanción de multa tiene una doble finalidad: por un lado, reparar y compensar al sujeto activo y, por otro, castigar la falta de conducta del sujeto pasivo mediante medidas de distintos tipos pero fundamentalmente sanciones pecuniarias y penales.

La Situaciones del agente de retención es material agravada por la retención indebida. Este hecho se origina cuando el Agente de Retención del tributo mantiene en su poder indebidamente las sumas retenidas o liquidadas, por fuera de los plazos de vencimiento en que deberían haber ingresado los tributos. La sanción va desde dos a diez veces el impuesto que se debería haber transferido.

Al Agente de Retención se lo podría conceptualizar como aquel que se encuentra en contacto directo con la fuente pecuniaria de la tributación y tiene por consiguiente la obligación de entregar la parte que le corresponde al Fisco.

Los agentes de retención son responsables por deuda ajena o responsables sustitutos y, además, responsables solidarios de acuerdo con la ley de Procedimiento tributario en sus artículos 6 y 8, respectivamente²⁰.

La ley de procedimiento tributario²¹ establece claramente en su art. 48 la sanción para estos agentes de retención²².

²⁰ Art. 6º LPT — Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: ...f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.

Art. 8º LPT ---Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:.....c) los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido dejaron de pagar a la AFIP dentro de los 15 días siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaron que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de estos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la Administración Federal, en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas.....

²¹ Ley 11683 (B.O. 20.07.1998 y sus modific.).

²² Art. 48 LPT — Serán reprimidos con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo. No se admitirá excusación basada en la falta de

Existen antecedentes respecto del tema, como por ejemplo un Dictamen del año 1979²³: “el agente de retención es quien por ser deudor o por ejercer una función pública, una actividad, un oficio o una profesión, se encuentra en contacto con una suma de dinero que, en principio, correspondería al contribuyente y, consecuentemente, puede computar la parte de la misma que corresponde al fisco en concepto de tributo, ingresándola a la orden de ese acreedor...”

Otro ejemplo es un Dictamen²⁴ que concluye diciendo que “cuando se hubiera omitido actuar como agente de retención, corresponderá aplicar las sanciones previstas en la ley de Procedimiento tributario”.

Son numerosos los fallos en los cuales se puede comprender este tema.

Ya en el año 1986 un fallo de la Suprema Corte de Justicia en el Caso Citafon SA decía que la ley atribuye al agente de retención el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁵ tiene dicho que “los agentes de retención son sujetos distintos de aquellos que resulten obligados al pago del impuesto por su carácter de contribuyentes. A los primeros la ley les asigna el deber de practicar las 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, se encuentran obligados 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. De este modo, 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 de 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

existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

²³ Dictamen (DGI) 24/1979

²⁴ Dictamen 78/2001 (06/09/2001 DAT)

²⁵ Fallo CNCAF Sala V 20.05.2014 “Frigorífico Litoral Argentino SA c/ DGI”

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 tal razón, el agente de retención no está en condiciones de demandar la inconstitucionalidad del gravamen del cual no es sujeto pasivo contribuyente, de modo que dicha parte no podría alegar un daño personal en el cumplimiento de las normas impositivas que cuestiona, ya que no es su patrimonio el que experimenta merma alguna”.

Hay que tener en cuenta que no solo la Ley 11683 de Procedimiento tributario hace referencia a estos agentes sino que la Ley Penal Tributaria²⁶ también los ha tenido en cuenta en su articulado. El art 5º sustituye al art. 6º de la Ley 24769 por el siguiente: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos cuarenta mil por mes”.

En los sucesivos artículos detalla, de acuerdo con los montos evadidos, la posibilidad de mayor pena.

Cabe destacar que el artículo 14 de la ley Penal tributaria señala que, si el sujeto obligado regulariza espontáneamente su situación, quedará exento de responsabilidad penal siempre que la obligación no haya sido por una inspección realizada, observación por parte del Fisco o por alguna denuncia. Posibilidad que el contribuyente tiene, logrando una *buena conducta tributaria*, como la denomina el Fisco.

Por otra parte, las dificultades económicas financieras que no están contempladas en las normas aplicables, no es excusa para el no ingreso de la retención.

²⁶ Ley 26735 (B.O. 27.12.2011) modificatoria de la ley 24769

5. BASE IMPONIBLE y MECÁNICA DE CALCULO

Momento en el que corresponde efectuar la retención:

- Al momento de efectuarse el pago de las utilidades.
- Momento del pago (art. 18 LIG).

Retención = (Utilidad Contable – Utilidad Impositiva) X 35%

Art. 69.1 establece la necesidad de recalcular la utilidad impositiva para compatibilizar las sumas cotejables.

Recálculo Utilidad Impositiva

- (+) Utilidad impositiva (Ganancia determinada según Ley Impuesto a las Ganancias)
- (-) Impuesto determinado por el o los períodos por los que se distribuyen la utilidad o la parte proporcional correspondiente
- (+) Dividendos o Utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales
- (+) Exenciones originadas en leyes especiales.
- (=) Ganancia impositiva a considerar en cada ejercicio

Base:

Exenciones exógenas

- Se refieren a exenciones que surgen de textos legales distintos al de la L.I.G.
- Art. 69.1: “...que superen las ganancias determinadas *en base a la aplicación de las normas generales de esta ley*”.
- Art. 69.1. “...la ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de *detraer a la ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de esta ley...*”.

En el Proyecto de Ley 25.063 se utilizaba terminología distinta con respecto a las ganancias:

-Ganancias gravadas con el impuesto

-Beneficio impositivo.

El Dictamen de Asesoría legal²⁷ dispone: “No deben tomarse en consideración conceptos que tuvieren su origen en normas ajenas a la propia ley de ganancias”.

Un sencillo ejemplo respecto de la mecánica de cálculo:

Estado de Resultado contable al 31/12

Resultado antes de IG	300.000
Impuesto a las Ganancias	-89.355
Resultado final	210.645

DDJJ de Impuesto a las ganancias

	CI	CII
Resultado contable		210.645
Impuesto a las ganancias		89.355
Donaciones recibidas	37.500	
Exenciones	7.200	
Subtotales	44.700	300.000
Base del I.		255.300
Impuesto		89.355

Distribuye la totalidad del resultado contable

<u>Utilidad contable</u>	210.645
Utilidad impositiva	-173.145
Según DDJJ	255.300
Impuesto a las G.	-89.355
Exenciones exógenas	<u>7.200</u>

Diferencia	37.500
Impuesto de Igualación	13125

La diferencia proviene de las donaciones 37.500

²⁷ DICT. (DAL) N° 16 del año 2001

Estado de Resultado contable al 31/12

Resultado antes de Impuesto a las ganancias	300.000
Impuesto a las Ganancias	<u>-69.300</u>
Resultado final	230.700

DDJJ Impuesto a las Ganancias

	CI	CII
Resultado contable		230.700
Impuesto a las ganancias		69.300
Ajuste amortizaciones		8.700
Dividendos	12.000	
Ajuste costo de venta	54.000	
Donaciones	37.500	
Exenciones	7.200	
Subtotales	<u>110.700</u>	<u>308.700</u>
Base del impuesto		198.000
Impuesto		69300

Distribuye la totalidad del resultado contable

<u>Utilidad contable</u>	230.700
Utilidad impositiva	-147.900
Según DDJJ	198.000
Imp. a las Ganancias	-69.300
Exenciones exógenas	7.200
Dividendos	12.000
Diferencia	82.800
Imp. de Igualación (35%)	28.980

Explicación

Ajuste Costo de venta	54.000
Donaciones	37.500
Ajuste amortizaciones	-8.700
	82.800

Impuesto de Igualación

Diferencias temporarias

Resultado contable	150.000
--------------------	---------

Impuesto a las ganancias	-52.500
Resultado final cont.	97.500

DDJJ Imp. a las Ganancias	97.500
Impuesto a las ganancias	52.500
	150.000
Impuesto a las ganancias	52.500

Supuesto: utilidad generada en venta de Bs. de Uso
Sociedad opta por art. 67 LIG

Resultado contable	150.000
Impuesto a las Ganancias	0
Resultado final	150.000

DDJJ Imp. Gananc. año 1

Resultado contable	150.000
Imp. a las Ganancias	0
Utilidad art 67	-150.000
Resultado impositivo	0
Impuesto a las ganancias	0
Si distribuyo	
Utilidad contable	150.000
Utilidad impositiva	0
Diferencia	150.000
Impuesto de igualación	52500

DDJJ Imp Gananc año 2

Resultado contable	0
Impuesto a las ganancias	0
Utilidad art. 67	150.000
Resultado impositivo	150000
Impuesto a las ganancias	52.500

6. FALLOS JURISPRUDENCIALES

“Cerro Vanguardia SA”²⁸

Sentencia del 30.06.2009. Alcance del impuesto de igualación LIG art. incorporado a continuación del art 69: gravabilidad de los “dividendos contables” que superen a los “dividendos impositivos” en empresas con emprendimientos mineros que gozan de la “estabilidad fiscal”, establecida por ley 24169: su improcedencia.

“Cerro Vanguardia SA” es una empresa minera que goza de los beneficios de la ley 24196²⁹ (anterior al dictado de la ley 25063), uno de los cuales es el régimen de estabilidad fiscal. El Fisco procedió a reclamar al contribuyente el impuesto de la ley 25063, a través del artículo 69.1 que la ley de impuesto a las ganancias agregó, conocido en doctrina como Impuesto de Igualación.

Llevado el caso al Tribunal Fiscal de la Nación³⁰, la Sala A falló por mayoría y confirmó la determinación, concluyendo que los dividendos en exceso de la utilidad impositiva pagados a beneficiarios del exterior se encuentran alcanzados por el impuesto de igualación, aun cuando la sociedad pagadora goza del certificado de estabilidad fiscal instituido por la Ley 24.196. Dicho beneficio comprende únicamente a los emprendimientos mineros considerados como empresas inscriptas que desarrollan las actividades promovidas, y no a los accionistas o socios, por ser sujetos diferenciados de la empresa, por lo que su inclusión hubiera requerido una mención expresa en la norma respectiva.

El caso llegó a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo³¹ (Sala A). Esta ratificó el decisorio del Tribunal Fiscal.

Por último, esta sentencia fue apelada a la Corte Suprema de Justicia que desestimó las decisiones de los tribunales inferiores, con una importante disidencia de la Dra. Highton de Nolasco.

Los argumentos principales de la Corte son dos y están relacionados:

²⁸ Fallo Corte Suprema de Justicia

²⁹ Ley 24196 (B.O. 19.05.1993)

³⁰ Fallo Cerro Vanguardia SA, Sala A TFN 18.08.2004

³¹ Fallo Cerro Vanguardia SA Sala V de la CNACAF 26.06.2006

La Corte con muy buen criterio enfoca el tema con respecto a la compatibilidad del Impuesto de Igualación con la garantía de estabilidad fiscal. En relación con este punto es importante recalcar lo que se establece en el considerando 7 acerca de que “...en la interpretación de las leyes impositivas debe atenderse a su finalidad y a su significación económica³², perspectiva desde la cual puede afirmarse que la nueva figura tributaria produce efectos equivalentes a los que hubieran resultado de la derogación de exenciones o tratamientos preferenciales en la determinación de la renta societaria, ocasionando –como lo señala con acierto el Vocal de Tribunal Fiscal que se pronunció en disidencia– un incremento de la tasa efectiva del impuesto sobre las ganancias el ente social”.

En el considerando 9 la Corte también hace hincapié en su jurisprudencia para justificar su fallo: “...las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse necesariamente con el sentido más restringido que su texto admita, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable a propósito de la norma y de su necesaria implicancia (Fallos 296; 310; 177), pues su inteligencia debe determinarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos 285;322, entre otros)”.

La cuestión considerada es determinar si el nuevo impuesto, inexistente a la fecha de incorporación del contribuyente al régimen de la ley 24196, afecta el derecho a la estabilidad fiscal que esta norma contiene.

En doctrina hay quienes defienden el fallo de la CSJ y otra parte que no.

Quienes comparten el pronunciamiento señalan que la realidad económica indica que una decisión de inversión de la magnitud que requiere un emprendimiento minero, el tiempo de desarrollo del proyecto, el enorme riesgo que se corre y, no cabe soslayarlo, la inestabilidad de la legislación argentina, constituyen elementos mínimos de análisis por parte de los grandes inversores que, dicho sea de paso, son mayoritariamente extranjeros por la insuficiencia manifiesta de capitales nacionales (en cantidad y por aversión al riesgo de largo plazo, entre otros factores). En ese contexto y con la necesidad de promover la

³² Ley 11683 Procedimiento tributario Art. 1 (t.o. en 1998)

explotación de los recursos mineros, el Congreso de la Nación utilizó el recurso del artículo 75, inc. 18), de la Constitución Nacional (CN) (“Cláusula del progreso”) y con relación a la temporalidad de la actividad especial; recuérdese que otro tanto hizo con las explotaciones forestales, actividades, ambas, llamadas de lenta maduración.

El inversor, así determinado, tuvo seguramente en cuenta no solo los tributos que alcanzan a la actividad de la sociedad, sino también a los que se refieren al retorno de su inversión (dividendos); para ello, el aportante del Capital Social analizó también la no computabilidad de los dividendos (conforme al texto anterior a la vigencia del impuesto de igualación) o, por decirlo de otra forma, realizó un análisis global de la situación tributaria. Y ello así porque la sociedad minera es tan solo la expresión jurídica de una forma de encarar la inversión multimillonaria que generalmente requiere este tipo de proyectos; por ello la Corte, penetrando en la significación económica del impuesto de igualación y en reconocimiento del propósito de promover las inversiones mineras, como también asegurar la estabilidad fiscal (todos ellos, reiteramos, elementos que necesariamente se tuvieron en cuenta al decidir el emprendimiento), concluye que la figura tributaria –aunque recae sobre los dividendos que debe abonar la sociedad a los accionistas– tiene un efecto equivalente al de un aumento de la tasa efectiva del impuesto sobre las ganancias del ente societario (diríamos, con mayor propiedad, sobre las ganancias del emprendimiento). Afirma, finalmente, la Corte que tal conclusión es la que mejor se adecua al principio de seguridad jurídica al que el Tribunal ha reconocido jerarquía constitucional: resuelve, entonces, revocar la sentencia apelada.

El voto en disidencia de la doctora Highton de Nolasco, en línea con la posición del Tribunal Fiscal y la Cámara de Apelaciones –respetable por supuesto–, nos parece basado en una extrema literalidad de las normas y desconoce que, en realidad, la reforma operada implicó una eliminación de las exenciones por una vía inadecuada; la inseguridad jurídica en cuanto imagen de la Nación para la recepción de inversiones –si se reflexiona sobre la sustancia de las cosas– es manifiesta. Por otra parte, se nota una contradicción en el voto minoritario; en efecto, obsérvese la expresión utilizada sobre la normativa aplicable: En el subexámine, la **claridad de las normas** que regulan el tratamiento

impositivo analizado llevan a desestimar la pretensión de la actora, de conformidad a las pautas valorativas antes reseñadas (lo destacado nos pertenece).³³

Quienes no comparten este pronunciamiento de la Corte concluyen que “el voto de la mayoría es autocontradictorio y por ende arbitrario en los términos de la doctrina de la arbitrariedad elaborada por la propia CSJN (ello al citar y aceptar los dichos del Senador Verna que se exhiben en pugna con dicho voto mayoritario y en línea con la disidencia de la jueza Highton de Nolasco); convalida un régimen exorbitante que instituyó un indebido privilegio en pugna con el principio de igualdad y los límites de las concesiones temporales de privilegios en sistema con el principio de razonabilidad y la garantía innominada del debido proceso sustantivo; toda vez que prescinde del texto expreso de la ley de impuesto a las ganancias que clasifica las rentas en cuatro categorías y atribuye a las de 2º beneficios otorgados a las de 3º, unifica manifestaciones de capacidad contributiva que el legislador trató de manera diferente, a la vez que altera la política legislativa vigente: cuando la renta empresaria no integra la renta sujeta a impuesto, deviene computable –sujeto a impuesto– el dividendo de los accionistas y, cuando sucede lo contrario, el impuesto recae en estos últimos y no en la empresa. Al pretender alcanzar con los beneficios fiscales a una y otra categoría de rentas, se recurre a un método hermenéutico ajeno al derecho tributario material o sustantivo –la integración analógica– proscripto por el principio calificado de legalidad; y porque en la medida en que este impuesto no tiene por contribuyente a la empresa sino al accionista, la única exención que limita el impuesto de igualación es la que alcanza, en exclusiva, a los dividendos originados en los aportes en especie del capital social taxativamente fijados por el art. 14 de la ley 24.196 (“aportes de minas y de derechos mineros”), como bien señala la jueza Highton de Nolasco.³⁴

A modo de síntesis, el fallo de la Corte omitió considerar que, si bien los beneficios de la Ley 24.196, aplicable a los gastos, forman parte de la determinación del Impuesto a las Ganancias, ello no se hace extensivo al impuesto de igualación. Los beneficios no provienen de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y el impuesto de igualación se determina cuando se efectúan pagos de dividendos que superen “las ganancias

³³ Simesen de Bielke y Hermosinda Egüez “A propósito de recientes fallos de la Corte” Errepar 2009.

³⁴ Corti Aristides H.M.; Calvo Rubén y Luis Claudio E. “Un fallo de la CSJN que requiere revisión y una disidencia ejemplar” ERREPAR 2009

determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley (Ley 20.628). Estos aspectos técnicos ya habían sido señalados por el Tribunal Fiscal de la Nación³⁵ y también por la AFIP³⁶.

“HSBC New York life Seguros de vida SA”^{37/38}

En esta sentencia lo que se cuestiona es determinar si el Fisco tiene razón en su pretensión de incorporar, a la acumulación de ganancias impositivas susceptibles de distribución, los quebrantos impositivos originados en períodos fiscales anteriores a la vigencia del régimen, sin aplicar el impuesto de igualación.

La ley del impuesto en ningún caso determina que los quebrantos impositivos anteriores a la entrada en vigencia de la reforma no deban ser considerados a los efectos del citado cálculo, estableciendo expresamente la aplicación de todas las disposiciones de la mencionada normativa, lo que incluye a los artículos referidos a los quebrantos impositivos.

En efecto, cuando el segundo párrafo del art. 69.1³⁹ LIG establece qué ganancias se deben utilizar para la comparación en cuestión, no cabe otra interpretación que la ganancia a la que se refiere es aquella que deriva de considerar el resultado positivo del período, restando el resultado negativo que se hubiese acumulado. Ello es así, si se tiene en cuenta que la mecánica de determinación de excedentes sometidos a retención se basa en la acumulación de los conceptos computables a tal efecto, la que comprende tanto los resultados positivos como negativos, es decir que, de verificarse un quebranto impositivo en determinado período fiscal, éste deberá detraerse de los beneficios impositivos determinados en ejercicios posteriores.

Al revocar el criterio fiscal, se sostuvo que la literalidad del artículo 118.1 de la ley del impuesto a las ganancias (que explicita cómo debe aplicarse el mecanismo del impuesto

³⁵ Fallo TFN Sala B “White Martins Cilindros Ltda. Sucursal Argentina” (08.10.08)

³⁶ Dictamen (DAT) 16/01 (23.02.2001)

³⁷ Tribunal Fiscal de la Nación Sala B 2006

³⁸ Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. – Sala IV - 21/05/2013

³⁹ “... La ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de detraer a la ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, el impuesto pagado por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuyen o la parte proporcional correspondiente y sumarle los dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computables en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales.-...”.

de igualación al inicio de su vigencia) no prevé la deducción de los quebrantos acumulados al inicio, situación que, por otra parte, permite efectuar una comparación homogénea y uniforme entre ambos resultados acumulados por haberse generado a partir de igual período. La ganancia a que hace referencia el artículo es la que no considere las pérdidas o quebrantos impositivos acumulados.

Destacaron que, de acuerdo con el debate parlamentario, el objetivo del mecanismo fue 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 ellas en el momento de distribuirse las utilidades que están exentas en cabeza de tales sujetos. Así, el cómputo de quebrantos acumulados al inicio de vigencia del régimen convalidaría el apartamiento del objetivo si, por ejemplo, el resultado contable generado es igual al resultado impositivo de ese período y el contribuyente decide su distribución total: habría impuesto de igualación a pesar de que no hubiese beneficios impositivos derivados de exenciones en ese ejercicio.

La Procuración General de la Nación interpretó que “en la sentencia de la Cámara se realizó una sesgada interpretación del tributo contenido en el art. 69 bis de la ley 20.628, omitiendo considerar lo establecido en su art.118 bis, en tanto éste regulaba la situación transitoria de incorporación del gravamen especial al sistema jurídico, normado con relación a los resultado provenientes de ejercicios anteriores a su entrada en vigor. Y que de ella se deriva una vulneración para sus garantías constitucionales del derecho de propiedad, del principio de legalidad tributaria y de la prohibición de retroactividad fiscal. En tal orden de ideas, agregó que la decisión apelada posee una fundamentación sólo aparente, por lo que resulta descalificable por arbitraria. Dado que el recurso fue concedido por lo relativo a la interpretación de normas federales, la actora realizó la presentación directa que también corre por cuerda, H. 124, LXLIX.

El *thema decidendum* de la presente causa radica en dilucidar la forma en que debía calcularse el denominado “impuesto de igualación, establecido por el tantas veces citado art. 69 bis de la ley 20.628 con relación al tiempo de su incorporación al sistema tributario federal , lo que lleva también a estudiar lo dispuesto por el Congreso Nacional en el art. 118 bis de la misma ley. En este último precepto se ordenó que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 69 bis, “...las ganancias gravadas a considerar serán las determinadas a partir del primer ejercicio fiscal finalizado con posterioridad a la entrada en vigencia de

dicha norma y los dividendos o utilidades que se imputarán contra la misma, serán los pagados o distribuidos con posterioridad al agotamiento de las ganancias contables acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la referida vigencia”.

Para concluir, agrego que nada hallo en el debate parlamentario de la ley 25.063, en derredor de las normas bajo estudio, que permita pensar que fue la intención del legislador que los quebrantos preexistentes quedaran, en definitiva, alcanzados por el nuevo gravamen, situación a la que, como bien destacó el Tribunal Fiscal, conduce la tesis del ente recaudador que aquí se desecha. A mayor abundamiento, hago notar que el resultado al que se arriba se ve corroborado por lo afirmado por esa Corte en el precedente de los Fallos: 332:1531, en cuanto destacó que el propósito de la norma contenida en el art. 69 bis de la Ley 20.628 “es evitar que ganancias consideradas exentas por la ley del impuesto se trasladen, sin la incidencia del tributo, a los accionistas o socios por vía de dividendos o de la distribución de utilidades”⁴⁰.

“Empresa distribuidora de electricidad de Entre Ríos SA”⁴¹

La mecánica de la determinación de excedentes sometidos a retención se basa en la acumulación de los conceptos computables a tal efecto, acumulación que comprende necesariamente tanto los resultados positivos como los negativos. De verificarse quebranto impositivo en determinado período fiscal, este deberá adicionarse a los beneficios determinados en ejercicios anteriores o posteriores.

Las ganancias a las que se refiere el artículo 69.1 de la ley de impuesto a las ganancias (LIG) es aquella que deriva de considerar el resultado positivo del período detrayéndose, si existiere, el resultado negativo que se hubiere acumulado, es decir, aquella sobre la que se determina el impuesto, esto es, deduciéndose los quebrantos impositivos acumulados.

En ese contexto, se confirmó el criterio fiscal.

⁴⁰ Dictamen de la Procuración General de la Nación 11/07/2014 Impuesto a las ganancias. Impuesto de igualación: “HSBC New York Life Seguros de Vida SA”

⁴¹ Fallo del Tribunal Fiscal de la Nación Sala A (03.03.2011)

7. EL IMPUESTO DE IGUALACIÓN Y LA RECIENTE REFORMA DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS⁴²

A partir de la reforma de la Ley de Impuesto a las Ganancias con la ley 26893 la distribución de dividendos y utilidades quedaron sometidas a dos regímenes de retenciones:

- 1- La retención del Impuesto de Igualación (Art 69.1 LIG) para los responsables por deuda propia (las personas físicas y/o jurídicas) residentes en el país o no. Esta retención consiste en una alícuota del 35% sobre la diferencia entre las utilidades contables distribuidas y la base imponible del impuesto a las ganancias.

- 2- Se sustituyen *los párrafos 2º y 3º del art. 90*: «Tratándose de dividendos o utilidades, en dinero o en especie, excepto en acciones o cuotas partes, que distribuyan los sujetos mencionados en el inc. a) apartados 1, 2, 3, 6 y 7 e inc. b) del art. 69, no serán de aplicación la disposición del art. 46 y la excepción del art. 91, 1º párrafo y estarán alcanzados por el impuesto del 10% con carácter de pago único y definitivo, sin perjuicio de la retención del 35% que establece el art. Sin nº a continuación del art. 69, si correspondiere».-

Mediante este artículo y el artículo 149.2 del decreto reglamentario se aplica la alícuota del 10% sobre las distribuciones de dividendos y utilidades. Los sujetos pasibles de la retención también son las personas físicas y/o jurídicas residentes o no en el país.

El impuesto de igualación se legisló como una retención con carácter de pago único y definitivo, mientras que el impuesto sobre los dividendos y utilidades como un impuesto con carácter de pago único y definitivo, pero no como una retención.

Participaciones indirectas

Antes del decreto 2334/2013 que reglamenta la ley 26893, respecto a los dividendos y utilidades en lo que respecta a participaciones indirectas, la norma únicamente se refería al Impuesto de Igualación.

⁴² Ley 26893/13 (B.O. 20.09.2013)

Después del decreto la redacción es: “: “Los residentes en el país que sean titulares de acciones emitidas por sociedades radicadas en el exterior que participen, en forma directa o a través de otra sociedad radicada en el exterior, en una sociedad constituida en la República Argentina considerarán no computables los dividendos distribuidos por la citada sociedad emisora, en la medida en que los mismos estén integrados por ganancias distribuidas por la sociedad argentina que tributaron el impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 69 y/o en el Artículo sin número incorporado a continuación del mismo, según corresponda....”.

Base imposible sujeta a retención

Como ambas retenciones se practicarán en forma conjunta, primero se calculará el impuesto de igualación y para practicar el 10 % del art. 90 se restará de los dividendos o utilidades en importe calculado de impuesto de igualación. De no ser así, habría una doble imposición que no es el sistema que rige en el país.

En el caso de distribución de dividendos o utilidades en especie el 10% se va a calcular sobre el valor corriente en plaza de los bienes distribuidos, a la fecha de la puesta a disposición respectiva.

La ley 26893/13 nunca se refirió a cómo calcular los dividendos existiendo impuesto de igualación. Por suerte el Decreto 2334/13 estableció que cuando coexista el impuesto sobre los dividendos y tenga que ingresarse el impuesto de igualación, el impuesto del 10% sobre los dividendos debe calcularse sobre los dividendos netos del impuesto de igualación, ya que si estuvieran calculados sobre los dividendos brutos se generaría una distorsión cuando los dividendos son distribuidos a personas jurídicas que luego lo asignan a las personas físicas.

Término y forma de ingreso de las retenciones

Recientemente la Administración Federal sacó una Resolución General (RG) AFIP N° 2674 con fecha 10.09.2014 en la cual establece la forma y plazo de ingreso.

Esta RG deroga a la RG AFIP 740/99 que establecía parámetros para el Impuesto de Igualación.

Cuando los beneficiarios de rentas sean del país, las rentas deberán ser informadas e ingresadas de acuerdo a la RG AFIP 2233⁴³ Sistema de Control de retenciones (SICORE), sus modificatorias y complementarias.

Si son retenciones practicadas a beneficiarios del exterior con intervención de entidades financieras, su ingreso será en la forma prevista en la RG AFIP 739⁴⁴ (Régimen general de retención de impuesto a las ganancias para beneficiarios del exterior), sus modificatorias y sus complementarias

También en esta RG se establece los códigos de impuesto y régimen para cada caso en especial.

Momento de practicar la retención

El artículo a continuación del 102 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece el momento: *“.....A efecto de lo previsto en el Artículo sin número incorporado a continuación del Artículo 69 y en el último párrafo del artículo 90, ambos de la ley, deberá entenderse como momento del pago de los dividendos o distribución de utilidades, aquel en que dichos conceptos sean pagados, puestos a disposición o cuando estado disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular, o con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma”*

Beneficiarios del exterior

Es el caso particular de los beneficiarios del exterior que obtengan utilidades o dividendos de parte de sujetos del país, quedarán alcanzados por los dos regímenes por lo que es importante tener en cuenta los Convenios internacionales para no tener problemas respecto a la doble imposición y evitarla.

A modo de ejemplo, el acuerdo de Argentina con Uruguay⁴⁵ en su artículo 10 establece los impuestos comprendidos y enumera entre otros el Impuesto a las Ganancias.

En su artículo 11 establece los métodos para evitar la doble imposición y en su punto 1 determina que *“cuando un residente de Uruguay obtenga rentas sometidas a imposición en Argentina, Uruguay deducirá del Impuesto que perciba sobre las rentas de ese*

⁴³ RG AFIP 2233 (B.O. 27.03.2007)

⁴⁴ RG AFIP 739 (B.O. 20.12.1999)

⁴⁵ Acuerdo entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay para el intercambio de Información Tributaria y método para evitar la doble imposición.

residente un importe igual al Impuesto a las Ganancias pagados en Argentina. Sin embargo, la cantidad a deducir no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción correspondiente a las rentas sometidas a imposición en Argentina”.

Síntesis

Gravabilidad de los dividendos distribuidos por sociedades argentinas ⁴⁶			
Beneficiario		Antes	Ahora
sujetos locales (residentes)	personas físicas	no computable ⁽¹⁾ . impuesto de igualación ⁽²⁾	Gravado (10%) ⁽⁴⁾ + impuesto igualación ⁽²⁾
	personas jurídicas		no computable ⁽⁵⁾ . Impuesto igualación ⁽²⁾
sujetos del exterior (no residentes)⁽⁶⁾	personas físicas	no gravado ⁽³⁾ . Impuesto de igualación ⁽²⁾	Gravado (10%) ⁽⁴⁾ + impuesto igualación ⁽²⁾
	personas jurídicas		

(1) Artículo 46 y 64 LIG.
(2) Artículo 69.1 LIG.
(3) Artículo 91 primer párrafo LIG.
(4) Artículo 90 último párrafo LIG según Ley 26.893.
(5) Artículo 64 LIG.
(6) Eventual aplicación de convenios para evitar doble imposición.

Con seguridad en el futuro aparecerán dudas y controversias por situaciones puntuales que el legislador tendrá que tener en cuenta e irá respondiendo o será la Justicia quien dilucide al respecto.

⁴⁶ Moreno Carolina (KPMG Argentina): “Reforma del Impuesto a las Ganancias a las rentas financieras, su reglamentación”

8. CONCLUSIONES

El impuesto de igualación presenta desde su promulgación diversas situaciones conflictivas no establecidas en la ley, por lo que el Fisco tendría que contemplar mecanismos que subsanen las inequidades que genera la implementación de este gravamen.

Lo que quiso el legislador al gravar la diferencia entre los resultados contables e impositivos fue lograr una mayor recaudación como consecuencia de la implícita derogación de las exenciones existentes en cabeza de las sociedades de capital cuando distribuyan sus utilidades.

Al plantear problemas de interpretación y confusión en la terminología utilizada, consideramos que el legislador tendría que cuidar la técnica porque así podría determinarse una liquidación incorrecta de la retención.

En nuestra opinión y en concordancia con la basta doctrina que ha tratado este tema, se debe desechar la idea de proporcionar el impuesto a las ganancias determinado a los efectos de establecer el excedente sobre el cual se calcula e ingresa el impuesto de igualación. Por supuesto, todo esto dejando de lado una interpretación literal de la ley.

Los esfuerzos doctrinarios han sido muchos para interpretar situaciones no comprendidas en la ley y esto hace pensar en introducir modificaciones legales que le den mayor seguridad jurídica a las sociedades comerciales y a sus accionistas o socios. Con esto se lograría reducir los conflictos, permitir al empresario planificar sin vacilaciones y contar con la certeza de sus costos fiscales y, por parte de los accionistas o socios, saber con exactitud cuál será la ganancia que va a obtener.

La sanción de este impuesto debió contar con una mayor precisión en el uso de la terminología, ya que se trata de conceptos contables, por un lado, e impositivos, por el otro, de cuya exacta delimitación depende la cuantía de la obligación.

La descripción que hace la ley en torno al supuesto sobre el que se aplica la retención sufre de graves fallas metodológicas, difíciles de ser suplidas por el contribuyente.

Algunas de las falencias por tener en cuenta son:

- El no cómputo de los resultados acumulados, generados con anterioridad a la vigencia de la ley 25063.
- Si debe o no efectuarse la comparación acumulando los resultados.
- Si deben compararse los resultados que se distribuyen, luego de absorber las pérdidas de ejercicios anteriores, o no.

- Si deben compararse las ganancias impositivas determinadas, una vez detraídos los quebrantos impositivos de períodos anteriores, o no.

A nuestro criterio deberíamos saber también, en qué proporción influye este Impuesto de Igualación en el total de ingresos por Impuesto a las Ganancias y así poder sugerir que el artículo 69.1 de la ley del impuesto a las ganancias sea derogado o reglamentado nuevamente para una clara interpretación.

En el Presupuesto de AFIP 2014 hace referencia al total de Ingresos Tributarios sin mencionar el desglose de los impuestos.⁴⁷

⁴⁷ AFIP Presupuesto 2014 Res. Ministerial 51/2013 (B.O. 30.12.2013)

9. BIBLIOGRAFÍA

- 1- Acuerdo entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay para el intercambio de Información Tributaria y método para evitar la doble imposición.
- 2- Actuación N° 821/2010 (DI ALIR)
- 3- Actuación N° 1005/2009 (DI ATEC) y Subdirección General Técnico legal impositivo- Nota 1836/2001 (SDG TLI)
- 4- AFIP Presupuesto 2014 Res. Ministerial 51/2013 (B.O. 30.12.2013)
- 5- Amaro Gómez, R. L. (2014). Los dividendos ante los cambios introducidos por la Ley 26893. Práctica y actualidad tributaria (PAT).
- 6- Bertazza Humberto, J. y otros autores (2014). Régimen sancionatorio en materia tributaria. Edicon CPCECABA.
- 7- Bertazza, H. J. (2011). La "aplicación proporcional" en el impuesto de igualación. La Ley.
- 8- Calzetta, D. A. (XXVII 2006). Impuesto de Igualación. Doctrina Tributaria Errepar.
- 9- Caranta, M. R. (2014). Impuesto a las Ganancias. Decreto 2334/2013. La reglamentación de la reforma de la ley 26893. Doctrina Tributaria Errepar (DTE).
- 10- Cerchiara, C. M. (2014). Reglamentación de la reforma de ganancias: venta de acciones, cuotas y participaciones sociales. Dividendos y utilidades. Errepar - Anexo de actualización 14/02/2014.
- 11- Comisión de enlace AFIP-CPCECABA 22.09.1999
- 12- Corti Aristides, H. M.; Calvo Rubén y Luis Claudio E. "Un fallo de la CSJN que requiere revisión una disidencia ejemplar" ERREPAR 2009
- 13- Decreto Reglamentario 254 (B.O. 22.03.1999)
- 14- Decreto Reglamentario 2334/13 (B.O. 07.02.2014)
- 15- DIATEC 2838/2004
- 16- Dictamen DAT N° 16/2001 (23.02.2001)
- 17- Dictamen DGI N° 24/1979
- 18- Dictamen DAT (DGI) 40/2003, Dirección de Asesoría Técnica (Administración Nacional de Ingresos Públicos 30 de Junio de 2003).
- 19- Dictamen 78/2001 DAT 06.09.2001

- 20- Dictamen de la Procuración General de la Nación 11.07.2014 Impuesto a las ganancias. Impuesto de igualación: "HSBC New York Life Seguros de vida SA"
- 21- Egüez, H., y Simensen de Bielke, S. (2005). Retención sobre dividendos y/o utilidades distribuidas: diferencias entre el balance contable y el impositivo. Necesidad de correcciones. Impuestos.
- 22- Expósito, E. y Cogorno, J. "Los quebrantos, el impuesto de igualación y una incógnita sobre su vigencia" ERREPAR 06.2008
- 23- Fallo Papelera Pedotti CSJN 26.04.1971
- 24- Fallo TFN Sala A , Cerro Vanguardia S.A (18.08.2004)
- 25- Fallo CNACAF, Cerro Vanguardia S.A. (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal 26 de Junio de 2006).
- 26- Fallo de la Corte, Cerro Vanguardia S.A. (Corte Suprema de Justicia de la Nación 30 de Junio de 2009).
- 27- Fallo de la Corte, White Martins Cilindros LTDA Sucursal Argentina (Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala I 04 de Agosto de 2011).
- 28- Fallo de la Corte, Empresa Distribuidora de Electricidad Entre Ríos S.A. (Tribunal Fiscal Nacional Sala A 03 de Marzo de 2011).
- 29- Fallo TFN Sala B, HSBC New York Life Seguros de Vida (Argentina) S.A. s/ Recurso de apelación- Impuesto a las ganancias 12.06.2012
- 30- Fallo CNCAF, HSBC New York Life Seguros de Vida S.A. C/DGI (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal Sala IV 21 de Mayo de 2013).
- 31- Fallo CNCAF Sala V "Frigorífico Litoral Argentino SA c/DGI (20.05.2014)
- 32- Goyeneche, E. J. "Impuesto de Igualación". Periódico Económico tributario 01.04.2010
- 33- Ley 58/2003 General Tributaria de Jefatura de Estado 17.12.2003. Vigencia hasta 01.06.2015
- 34- Ley 11683 y sus modif. Ley de Procedimiento tributario (B.O. 20.07.1998)
- 35- Ley 20628 Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y sus modificaciones)
- 36- Ley 22016 (B.O. 15.06.1979)
- 37- Ley 24196 (B.O. 19.05.1993)
- 38- Ley 25063 (B.O. 30.12.1998)
- 39- Ley 25414 (B.O. 29.03.2001)
- 40- Ley 26735 (B.O. 27.12.2011) modificatoria Ley 24769 Ley Penal Tributaria

- 41- Ley 26893/13 (B.O. 20.09.2013)
- 42- Ley de Sociedades Comerciales, 19550 (y sus modificatorias).
- 43- Morera Martínez, F. E. (Octubre 2011). La transferencia de ingresos a fiscos extranjeros y el impuesto de igualación frente a la distribución de utilidades por parte de empresas promovidas. Buenos Aires: Doctrina Tributaria Errepar.
- 44- Moreno, Carolina (KPMG Argentina): "Reforma del Impuesto a las Ganancias a las rentas financieras, su reglamentación".
- 45- Nota 1435/2005 Subdirección General de legal y técnica de la AFIP-DGI
- 46- Reig, E., Gebhardt, J., y Malvitano, R. (12a edición, 2010). Estudio teórico y práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta. Buenos Aires: Errepar.
- 47- RG AFIP 739 (B.O. 20.12.1999)
- 48- RG AFIP 740/1999 (derogada)
- 49- RG AFIP 2233 (B.O. 27.03.2007)
- 50- RG AFIP 2674(B.O. 10.09.2014)
- 51- Schneir, Alejandra y Fernández, Oscar A. "Responsabilidad por deuda propia y ajena. Responsabilidad solidaria" Errepar 01.11.2000
- 52- Simesen de Bielke, Sergio A. y Egüez, Hermosinda. "A propósito de recientes fallos de la Corte" Errepar 2009
- 53- Simesen de Bielke, Sergio A. y Egüez, Hermosinda. "Responsabilidad tributaria, previsional y penal tributaria de los administradores de empresas" Errepar 2010
- 54- Volman, M. (Marzo 2012). Más novedades en materia de Impuesto de Igualación. Buenos Aires: Doctrina Tributaria Errepar.
- 55- Volman, Mario. "Tratamiento de la distribución de utilidades en efectivo o en especie. Novedades en materia del impuesto de igualación ERREPAR – DTE N° 379 Octubre 2011 T. XXXII- pág. 930 y sig.