

Compensación de quebrantos en el marco del impuesto de igualación

Nota al fallo “Empresa Distribuidora de
Electricidad de Entre Ríos S.A.”

Por
Iván Gustavo Di Chiazza

Compensación de quebrantos en el marco del impuesto de igualación

Nota al fallo “Empresa Distribuidora de Electricidad de Entre Ríos S.A.”

Iván G. Di Chiazza
Pablo A. Van Thienen

Sumario: I. INTRODUCCIÓN - 1. El caso “Empresa Distribuidora de Electricidad de Entre Ríos” - 2. El interrogante central - II. IMPUESTO DE IGUALACIÓN - III. LA SOLUCIÓN DE LA SALA A DEL TFN - IV. DEDUCCIÓN DE QUEBRANTOS - 1. El artículo 19 LIG - 2. Aclarando expresiones - 3. Problemas interpretativos - 3.1. La deducción de quebrantos como facultad - 3.2. Oportunidad de la deducción - 3.3. A modo de síntesis - 3.3.1. Ratio legis del impuesto de igualación - V. REFLEXIONES FINALES.

I. INTRODUCCION

1. El caso “Empresa Distribuidora de Electricidad de Entre Ríos”

El 03 de marzo de 2011 se expidió la Sala A del TFN en la causa “*Empresa Distribuidora de Electricidad de Entre Ríos S.A. s/ recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias*” en la que se tratan, entre otros temas, uno particularmente relevante y controvertido: el rol del mecanismo de <<compensación de quebrantos>> en el marco del <<impuesto de igualación>>.

En el caso anotado, la AFIP -regional Paraná- objetó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y determinó de oficio retenciones por dicho gravamen en concepto de impuesto de igualación con más sus intereses resarcitorios.

La empresa había distribuido dividendos sobre la base de cierta utilidad contable y fiscal. La AFIP incluyó quebrantos impositivos de ejercicios anteriores y con ello redujo la utilidad fiscal aumentando la brecha respecto de la utilidad contable; consecuentemente, incrementó así la base de cálculo del impuesto de igualación.

La empresa actora apeló aquel decisorio y sostuvo la improcedencia de la inclusión de los quebrantos fiscales que había practicado de oficio la AFIP.

2. El interrogante central

La hipótesis que dispara el planteo del caso refiere a una sociedad que genera resultados positivos en uno o varios períodos fiscales, ingresando el impuesto correspondiente sobre tales utilidades, para luego generar un resultado impositivo negativo¹ y a partir de lo cual cabe preguntarse: ¿a los efectos del impuesto de igualación se debe detraer el quebranto del resultado positivo?

Esta pregunta tiene distintas respuestas posibles. En orden a analizar el sustento de cada una y, en particular, aquella que ha dado el Tribunal sentenciante, veamos primero el contexto del tributo de igualación.

II. IMPUESTO DE IGUALACIÓN

La ley del Impuesto a las Ganancias (“LIG”) considera que los dividendos integran la utilidad societaria y los califica como renta no computable para el beneficiario (art. 64 LIG). Se evita, así, la doble imposición ya que se grava una única materia imponible (la utilidad societaria) en cabeza de la sociedad.

Ahora bien, tal regla requiere que la sociedad tribute sobre las ganancias que originan esos dividendos. Si ello no ocurriera, el tributo revierte sobre el accionista, por cuanto la distribución de dividendos generados por ganancias respecto de las cuales la sociedad no hubiere tributado (*vgr.* atento contar con exenciones fiscales) implicaría trasladar al accionista la exención o beneficio que sólo debería favorecer a la sociedad.

A fin de equilibrar tal eventual disparidad es que la Ley 25.063 agregó un nuevo artículo a continuación del artículo 69 de la LIG denominado Impuesto de Igualación. Al respecto se dispone “...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...”.

El referido tributo es una retención que las sociedades locales deben aplicar a la distribución de la diferencia entre las utilidades contables y las impositivas.²

¹ Cfr. Edelstein, Andrés, “Algunas consideraciones sobre el denominado impuesto de igualación”, Consultor Tributario, Enero / 2010, pág. 29.

² En cuanto a las diferencias permanentes y temporarias, se ha dicho con precisión que “...las normas contables e impositivas poseen diferencias en sus criterios de valuación e imputación de resultados. Ellas se clasifican en diferencias “permanentes” o “temporarias”. Así, las rentas exentas, los gastos no deducibles y el ajuste por inflación contable forman parte de las diferencias permanentes. Mientras que, algunas normas de valuación o imputación de resultados sólo generan diferencias temporales, como la imputación a resultado de los deudores incobrables, la deducción de los gastos de organización, etc.

Así entonces, en caso de distribuir la utilidad contable excedente respecto de la utilidad fiscal se deberá retener el gravamen de ganancias sobre la diferencia en cuestión. El punto central aquí es qué rol juegan los quebrantos fiscales respecto de esa ganancia impositiva.

¿Deben compensarse los quebrantos con la utilidad fiscal a fin de reducir el monto de la misma y con ello, consecuentemente, aumentar la diferencia (entre la utilidad contable y la impositiva) sobre la cual se calcula el 35 % que la sociedad debe retener en concepto de igualación?

Veamos la solución a la que arribó la Sala A del TFN.

III. LA SOLUCIÓN DE LA SALA A DEL TFN

El Tribunal confirmó, en punto al tema que estamos tratando, la posición de la AFIP.

Sostuvo el Tribunal, al analizar el artículo a continuación del 69 de la LIG, que *“...las ganancias a que se refiere la norma es aquella que deriva de considerar el resultado positivo del período detrayéndose, si existiere, el resultado negativo que se hubiere acumulado”*.

A tal efecto, y apoyándose en un comentario doctrinario, juzgó que *“...la ganancia gravable se define pensando en su faz positiva aunque es frecuente que el resultado de una actividad generadora de renta sea negativo...”* y que en caso de producirse pérdidas *“...no cabe sino dar a éstas un tratamiento paralelo o similar al dispuesto por la ley para cuando el resultado es positivo”*.³

Por todo ello la Sala A concluye que *“...de verificarse quebranto impositivo en determinado período fiscal, éste deberá adicionarse a los beneficios determinados en ejercicios anteriores o posteriores. (...) no cabe más que determinar que la ganancia a la que hace referencia el artículo incorporado a continuación del artículo 69 de la ley de impuesto a las ganancias, es aquella sobre la que se determina el impuesto de marras, esto es deduciéndose los quebrantos impositivos acumulados”*.⁴

Ciertas diferencias permanentes -las rentas exentas derivadas del art. 20, LG- justifican la incorporación del impuesto de igualación cumpliendo la finalidad perseguida por el legislador. Mientras que otras -como el ajuste por inflación contable- han quedado incluidas por "default" dentro de régimen de retención por no encontrarse contempladas expresamente en este instituto.

Ahora bien, las diferencias temporarias tampoco fueron contempladas por el legislador, pero podemos apreciar que esa omisión no persigue fin alguno sino que viene de la mano de la imperfecta técnica legislativa utilizada por éste”.

Vid. Colonna, Gustavo, “Impuesto de Igualación”, DTE (Doctrina Tributaria Errepar), Boletín XXVII, Noviembre - 2006, pág. 1089.

³ La cita que efectúa el fallo corresponde a: Reig, Enrique, *“Impuesto a las Ganancias”*, Buenos Aires, 9na ed. Actualizada, Macchi, abril/1996, pág. 325.

⁴ Las expresiones del TFN coinciden con las que ha brindado en su momento la AFIP: *“...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*

No compartimos la postura del Tribunal.

Cierto es que la misma es una de las posibilidades en danza al momento de resolver el problema en cuestión. Empero, la solución brindada se asienta en una premisa cuestionable, como lo es aquella que sostiene que la <<deducción>> es un <<deber>> y en razón de tal calificación que le asigna deja sin evaluar un aspecto fundamental: <<la modalidad del tratamiento de los quebrantos>>.

Que a los quebrantos cabe darles un tratamiento paralelo o similar al dispuesto para el resultado positivo es cierto. No cabe cuestionar tal afirmación de la Sala A, por cuanto es un postulado teórico fundamental de que se ha hecho eco la LIG al contemplar la posibilidad de <<deducir>> los quebrantos.

Sin embargo, ello no significa que dicho tratamiento paralelo sea un <<deber>> para el contribuyente y no una <<facultad>>. Asimismo, tal premisa no predica absolutamente nada acerca de la forma o modalidad de concretar tal paralelismo en el tratamiento. Cuestiones, ambas, harto relevantes a fin de evaluar la lógica del sistema en su conjunto.

A fin de dar respuesta a tales planteos es menester acudir a las normas que regulan el régimen en materia de quebrantos y el cual no ha sido considerado puntualmente por el Tribunal.

Aquí aparece en escena la norma específica de la LIG en materia de compensación de quebrantos (el artículo 19) y, obviamente, no puede dejar de ser considerada, interpretación sistemática mediante, en armonía con la norma del artículo a continuación del 69 de la LIG. Así entonces, la solución a la que ha arribado la Sala A del TFN no ha ponderado el efecto que produce en el régimen de igualación el régimen de compensación de quebrantos.

A nuestro modo de ver, el régimen de deducción de quebrantos es fundamental para la correcta y cabal interpretación del funcionamiento del impuesto de igualación.

Veamos el régimen general en materia de quebrantos a fin de evaluar luego su incidencia en el impuesto de igualación.

IV. DEDUCCIÓN DE QUEBRANTOS

En razón de la operatoria específica del régimen de igualación, cabe preguntarse que es lo que sucede con los quebrantos impositivos que, eventualmente, tuviere la sociedad que distribuye utilidades contables que exceden a las fiscales.

La cuestión es cómo proceder respecto de empresas que registran quebrantos en lugar de ganancias, o bien que presentan ganancias, pero luego de computados los quebrantos acumulados, la misma se anula por completo.⁵

adicionarse a los beneficios determinados en ejercicios anteriores o posteriores". Dictamen N° 1/2006 - (DI ATEC), 09 de Enero de 2006, Boletín N° 109, 01 de Agosto de 2006, página 1564.

⁵ Cfr. Expósito, Enrique y Cogorno, Juan P., *op. cit.*

Ya vimos la respuesta brindada por la Sala A del TFN y que no compartimos. Veamos una alternativa.

1. El artículo 19 LIG

La LIG, en lo que respecta a las sociedades, prevé la posibilidad de <<deducir>> el quebranto obtenido en un año determinado de las ganancias que se obtengan en los cinco años inmediatos siguientes. Esta es la regla general contenida en el art. 19 LIG.⁶

La ley alude a <<compensación>> y <<deducción>> de quebrantos. Tales expresiones merecen algunas aclaraciones fundamentales.

La norma en cuestión alude a dos momentos distintos⁷. En primer lugar refiere a la <<compensación>> de los resultados netos obtenidos en el año fiscal, dentro de cada una y entre las distintas categorías. En segundo lugar, establece que en caso de que el contribuyente hubiera sufrido una pérdida (quebranto), ésta puede ser <<deducida>> de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes, hasta que transcurran cinco años después de aquel en que se produjo la pérdida.⁸

2. Aclarando expresiones

⁶ Art. 19 LIG: “Para establecer el conjunto de las ganancias netas, se compensarán los resultados netos obtenidos en el año fiscal, dentro de cada una y entre las distintas categorías.

Cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos CINCO (5) años después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos...”

La CSJN fijó su criterio sobre la forma en que deben contarse los cinco años, al interpretar que el plazo de cinco años se asimila en su duración a años de doce meses de duración. De esta forma, no deben computarse como <<años>> los ejercicios fiscales irregulares que pudieran derivar, por ejemplo, de cambios de fecha de cierre o de procesos de reorganización. Al respecto sostuvo: “...el plazo de cinco años que el art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997) otorga al contribuyente para deducir una pérdida de las ganancias que obtenga en los años siguientes, debe computarse aplicando el art. 25 del Cód. Civil, según el cual los plazos de mes o meses, de año o años, terminarán el día que los respectivos meses tengan el mismo número de días de su fecha”. Vid. Corte Suprema de Justicia de la Nación, 14/08/2007, “Maleic S.A. c. Dirección Gral. Impositiva”, LA LEY 21/09/2007, 21/09/2007, 7 - LA LEY 01/10/2007, 01/10/2007, 11 - LA LEY 2007-E, 633 - IMP 2007-19 (Octubre), 1803 - PET 2007 (octubre-381), 11 - DJ 2007-III, 393 - Fallos Corte: 330:3552 - La Ley Online: AR/JUR/4302/2007.

⁷ “...la presente disposición consta de dos partes; una primera, que podríamos llamar el aspecto estático, referente a la compensación de los resultados de las distintas categorías de rendimientos dentro de un ejercicio fiscal; otra, que diríamos el aspecto dinámico, se relaciona con la proyección de quebrantos hacia ejercicios futuros. A ellos nos referiremos en el orden de su formulación”. Asorey, Rubén O. (actualizador) - Navarrine, Susana Camila (actualizador) - Giuliani Fonrouge, Carlos M. (autor), “Impuesto a las Ganancias - Análisis de Doctrina y Jurisprudencia”, LexisNexis, Abeledo Perrot, 2007, Lexis N° 9211/002565.

⁸ Cfr. García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, LexisNexis, 2005, Abeledo Perrot Online: Lexis N° 5606/001313.

Los conceptos utilizados para la redacción del segundo párrafo del artículo 19 de la LIG no son locuciones técnicas en sentido estricto⁹, por ello se ha entendido que en su redacción resultan equivalentes los términos <<quebranto>> y <<pérdida>>; <<ganancia>> y <<utilidad>>, así como <<deducción>>, <<compensación>>, <<imputación>>, y <<absorción>> respecto del cómputo de los quebrantos trasladables.¹⁰

3. Problemas interpretativos

Los problemas interpretativos que surgen de la normativa en materia de quebrantos tienen que ver, por un lado, con un aspecto preliminar como lo es la necesidad de precisar si la imputación es una <<facultad>> o un <<deber>> del contribuyente e inmediatamente vinculado a tal carácter aparece la cuestión de si resulta o no imputable de oficio por el Fisco.

Por otro lado, cabe determinar cual es el orden de imputación respecto de las utilidades fiscales de los ejercicios siguientes; esto es, si necesariamente la imputación debe concretarse en el ejercicio inmediato posterior en que hubiere utilidades respecto de aquél en el que se han generado los quebrantos o, contrariamente, si el contribuyente cuenta con la posibilidad de elegir el ejercicio en el que practicar la imputación.

3.1. La deducción de quebrantos como facultad

La posición de la Sala A del TFN en cuanto a que “...de verificarse quebranto impositivo en determinado período fiscal, éste deberá adicionarse a los beneficios...” hace entender que dicha adición es automática o que, en cierto modo, se debe realizar sí o sí y aún la debe concretar el Fisco de oficio.

Si el quebranto “...deberá adicionarse a los beneficios” ningún margen de decisión le queda al contribuyente. Según este enfoque, entonces, la <<deducción>> de los quebrantos sería un <<deber>> y no una <<facultad>> del contribuyente.

En el marco de esta posición cabe preguntarse: ¿cuál es el rol del contribuyente? ¿Y si pretendiera, por razones de planificación fiscal, no efectuar dicha imputación?

No compartimos el criterio que identifica a la deducción de quebrantos con un <<deber>>.

Sin dudas que en el supuesto “...de verificarse quebranto impositivo en determinado período fiscal, éste deberá adicionarse a los beneficios determinados en ejercicios anteriores o posteriores”; pero, ello será así en tanto y en cuanto lo hubiere

⁹ “El que el quebranto resulte “deducible” no significa que comparta la naturaleza de una “deducción...” (...) “...el mecanismo de “compensación” de quebrantos tal como lo establece la ley del gravamen, se aparta de la regulación específica de este modo de extinción de las obligaciones...”. Braccia, Mariano F., “Implicancias de la naturaleza jurídica del quebranto impositivo”, Práctica Profesional 2008-80, 10.

¹⁰ Cfr. Oklander, Juan, “Caducidad de los quebrantos en el Impuesto a las Ganancias”, Imp 2007-19 (Octubre), 1786.

imputado el propio contribuyente. La imputación no es un <<deber>> del contribuyente, es una <<facultad>>, por ende, mal podría efectuarla el Fisco de oficio.

A tenor del texto del art. 19 LIG, no cabría dudar de que se trata de una posibilidad. Por eso el empleo de la expresión <<podrá>>. Nada obliga al contribuyente a imputar sus quebrantos. De la misma manera que nada obliga al contribuyente, sería absurdo pensarlo, a deducir (en sentido técnico específico) todos los rubros o ítems que la ley le permite.

3.2. Oportunidad de la deducción

Como vimos, el fallo no plantea el tema de la forma o modalidad de concretar la deducción o imputación de los quebrantos fiscales. Ello se entiende si se tiene en cuenta que el Tribunal calificó a dicha deducción como un <<deber>> y no como una <<facultad>>.

Es así como aquí se presenta un nuevo interrogante: ¿el quebranto debe ser compensado en su totalidad en el primer ejercicio fiscal en que se obtienen ganancias, pudiendo sólo trasladarse el saldo no compensado? o, expuesto de otra manera: ¿puede el contribuyente disponer el modo de compensar su quebranto y hacerlo parcialmente?

En el segundo párrafo del art. 19 la LIG dispone que “...Cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos CINCO (5) años después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos”. En tanto que en el séptimo párrafo, luego de referirse la norma a ciertos casos específicos de compensación¹¹, agrega que “...cuando la imputación prevista en los párrafos anteriores no pueda efectuarse en el ejercicio en que se experimentó el quebranto, o éste no pudiera compensarse totalmente, el importe no compensado, actualizado en la forma prevista en este artículo, podrá deducirse de las ganancias netas que a raíz del mismo tipo de operaciones y actividades se obtengan en los CINCO (5) años inmediatos siguientes”.¹²

¹¹ “...No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, los quebrantos provenientes de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales —incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión— de los sujetos, sociedades y empresas a que se refiere el artículo 49 en sus incisos a), b) y c) y en su último párrafo, sólo podrán imputarse contra las utilidades netas resultantes de la enajenación de dichos bienes. Idéntica limitación será de aplicación para las personas físicas y sucesiones indivisas, respecto de los quebrantos provenientes de la enajenación de acciones.

Por su parte los quebrantos provenientes de actividades cuyos resultados no deban considerarse de fuente argentina, sólo podrán compensarse con ganancias de esa misma condición”.

¹² Evidentemente se alude a dos modalidades distintas de imputación. En el primer párrafo se contempla la imputación general y en la cual no se requiere que el quebranto de un ejercicio se compense con la utilidad del siguiente inmediato. Brinda la pauta de que el quebranto se puede compensar dentro de los cinco años posterior a aquel en que se produjo.

Distinto es el caso de los quebrantos específicos, en tales hipótesis la imputación se hará, por regla, en el mismo ejercicio en que se generaron y en su defecto en los próximos, pero siempre dentro de los cinco años.

La expresión <<podrá>> que emplea el art. 19 LIG en su 1er. párrafo alcanza también, a nuestro criterio, al momento en el que el contribuyente puede concretar la imputación. Es obvio que por razones de planificación fiscal aquel puede escoger hacerlo total o parcialmente en el primer ejercicio inmediato siguiente al de los quebrantos, si se hubieran generado utilidades, o en cualquier otro posterior siempre y cuando estuviere dentro de los cinco años que impone la norma.

Ahora bien, el DR parecería que trae otra solución. En efecto, en el art. 32 del DR se dispone que “...*el quebranto impositivo sufrido en un año podrá deducirse de las ganancias netas impositivas que se obtengan en el año siguiente (...)* Si aún quedase un saldo se procederá del mismo modo en el ejercicio inmediato siguiente, hasta el quinto inclusive después de aquél en que tuvo su origen el quebranto”.

Aparentemente, esta norma reglamentaria restringe las facultades del contribuyente pues si bien sigue siendo facultad imputar o no los quebrantos, en caso de hacerlo, deberá practicarse, a tenor de la expresión del DR, respecto de las utilidades generadas en el ejercicio siguiente. Dicho en otras palabras, no brinda la facultad de opción al contribuyente para escoger en que período hacerlo dentro de los cinco años de plazo.

¿Acaso no podría saltar, por razones de planificación¹³ el ejercicio inmediato siguiente e imputar los quebrantos a las ganancias del tercer o cuarto ejercicio?

Si estuviere dentro de los cinco años calendario no vemos objeciones a tal proceder. Las facultades legales son claras y contundentes y no pueden ser recortadas reglamentariamente. Siguiendo la literalidad del DR, entonces, un quebranto no imputado en el ejercicio siguiente se debería perder.

¿Acaso no puede ser imputado en los ejercicios posteriores no inmediatos si estuviere dentro de los cinco años?

La respuesta es afirmativa. Mientras no se encuentre prescripto por no haber transcurrido los cinco años el quebranto se podrá imputar. Cualquier restricción que al respecto pretenda justificarse será contraria al claro texto y sentido de la norma legal.¹⁴

La finalidad del régimen de deducción de quebrantos ratifica esta perspectiva. Como ha sabido apreciar el Máximo Tribunal de nuestro país, la finalidad “...*estriba en morigerar la carga de la gabela en forma equitativa, de manera que el Estado participe tanto de las pérdidas como de las ganancias que puedan obtener los sujetos*

¹³ Es el supuesto de planificación en el que el propio contribuyente decide compensar parcialmente su quebranto, difiriendo la compensación de su saldo en el tiempo.

¹⁴ Ello así, si el quebranto atribuible a un determinado período fiscal no es declarado -total o parcialmente-, sea por error o por planificación fiscal, la única limitación para su cómputo estaría dada por el plazo de caducidad de la compensación, pero no por su previa declaración jurada. Pareciera que una interpretación contraria se mostraría como excesivamente formalista y opuesta a la naturaleza de derecho eventual analizada. Cfr. Braccia, Mariano F., *op. cit.*

*pasivos del tributo*¹⁵, por lo tanto, ella armoniza con la calificación de <<facultad>> (no <<deber>>) asignada a la <<deducción>> en cuestión.

Asimismo, se adecua también con la realidad económica que implica atender al proceso económico en su integridad, con períodos de expansión y de retroceso, tal como lo ha definido la Corte Suprema de Justicia de la Nación.¹⁶

3.3. *A modo de síntesis*

Por lo expuesto, entonces, resulta fundamental la incidencia de la norma del art. 19 LIG (régimen de imputación de quebrantos) en la lectura correcta de la norma ubicada a continuación del art.69 LIG (igualación).

En este sentido ha sabido destacar la doctrina que cuando el artículo a continuación del artículo 69 LIG se refiere a ganancias, conforme la regla del paralelismo referida, éstas, por sí mismas, incluyen la existencia de quebrantos. No obstante, dichos quebrantos deben computarse respetando las disposiciones que la propia LIG impone.¹⁷

Por su parte, las disposiciones de la LIG al respecto dejan en claro que la deducción de los quebrantos es una facultad que puede ejercerse a criterio de cómo mejor le convenga al contribuyente en el marco del plazo legal establecido al efecto. Lógico es concluir, entonces, que el Fisco no se encuentra facultado para incluir los quebrantos de oficio en la determinación de la ganancia neta sujeta a impuesto a fin de calcular la retención por el impuesto de igualación. Por ello no coincidimos con la

¹⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación, 04/07/2003, “*Provincia de Río Negro c. Dirección Gral. Impositiva*”, IMP 2003-B, 2154 - Fallos Corte: 326:2270 - La Ley Online: AR/JUR/1768/2003.

¹⁶ Al respecto sostuvo la CSJN en el considerando N° 13) *in re* “*Banco de Mendoza*”: “...*Que, durante la vigencia de tal disposición, diversos pronunciamientos del Tribunal no hicieron más que reconocer la validez de la regla que "rige la compensación de ganancias y quebrantos" en el impuesto de que se trata (Fallos: 220:663 y 1237, entre otros). En este mismo sentido, resulta particularmente esclarecedor lo sostenido más recientemente en el precedente de Fallos: 279:247 en cuanto a que "el quebranto... es el resultado negativo en el giro económico de una persona física o ideal, registrado al cierre de un ejercicio, y que, por cierto, debe ponderarse a la luz de los anteriores y los posteriores; porque el giro económico, al margen de las conveniencias contables, no se fracciona arbitrariamente, y el resultado negativo de un lapso puede enjugarse con el positivo de otro. Constituye en realidad...un crédito contra el Fisco... la compensación de quebrantos no ha de entenderse, pues, como una franquicia, precisamente porque la apuntada continuidad del giro económico -...- hace que sus resultados trasciendan el lapso de un ejercicio o de un año fiscal para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende -tanto en el caso de las personas físicas como en el de las sociedades de capital,...- períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso" (considerandos 22 y 23, del voto en disidencia de los jueces Marco Aurelio Risolía y Margarita Argúas; el subrayado se incorpora en este pronunciamiento)*”.

Corte Suprema de Justicia de la Nación, 08/05/2001, “*Banco de Mendoza c. D.G.I.*”, DJ 2001-3, 943 - IMP 2001-11, 44 - Fallos Corte: 324:1481 - La Ley Online: AR/JUR/2793/2001.

Igual: Corte Suprema de Justicia de la Nación, 14/08/2007, “*Maleic S.A. c. Dirección Gral. Impositiva*”, LA LEY 21/09/2007, 21/09/2007, 7 - LA LEY 01/10/2007, 01/10/2007, 11 - LA LEY 2007-E, 633 - IMP 2007-19 (Octubre), 1803 - PET 2007 (octubre-381), 11 - DJ 2007-III, 393 - Fallos Corte: 330:3552 - La Ley Online: AR/JUR/4302/2007.

¹⁷ Cfr. Expósito, Enrique y Cogorno, Juan P., “*Los quebrantos, el impuesto de igualación y una incógnita sobre su vigencia*”, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), t. XXIX, junio / 2008, pág. 487.

solución brindada por la Sala A del TFN.¹⁸

Estas consideraciones resultan confirmadas a la luz también de la *ratio legis* del impuesto de igualación. Veamos.

3.3.1. Ratio legis del impuesto de igualación

En oportunidad de explicar la incorporación del impuesto de igualación en la Cámara de Senadores se sostuvo que: “...*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 distribirse 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. Por esta razón, se incorpora un nuevo artículo al texto de la ley vigente a continuación del artículo 69, estableciendo una retención del 35 por ciento con carácter de pago único y definitivo cuando se abonen dividendos o se distribuyan utilidades, tanto en efectivo como en especie, que superen las ganancias acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha del pago o distribución*”.¹⁹

Es evidente que la finalidad tenida en miras por el legislador ha sido evitar trasladar a los accionistas los beneficios fiscales que gocen las sociedades. La denominación del tributo revela su razón legal que procura <<*igualar*>> la carga fiscal de la renta de la sociedad que cuenta con ventajas impositivas y distribuye dividendos (originados en ganancias sobre las cuales aquella no ha tributado) con la renta generada por sociedades que no disponen de iguales beneficios.

De esta manera, el objetivo de igualar es evitar que se trasladen a los socios (en el caso de sociedades locales) y a la casa matriz (en el supuesto de sucursales locales de sociedades extranjeras) los beneficios impositivos de los que pueden gozar la filial o sucursal local.

Con el panorama del racional jurídico y económico del impuesto de igualación a la vista es evidente que adquiere mayor sentido aún y fuerza lo expuesto en los párrafos anteriores.

En efecto, si se trata de “...*evitar que los beneficios impositivos derivados de exenciones o tratamientos preferenciales para las empresas se trasladen a los accionistas...*” la inclusión de los quebrantos en el concepto de ganancia gravada

¹⁸ Con el mismo criterio se ha dicho que, una interpretación distinta, “...*llevaría a que la ganancia impositiva a comparar sea menor y, consecuentemente, mayor el excedente sujeto a retención. Como consecuencia de ello, se estaría pagando impuesto a las ganancias sobre renta que fue previamente absorbida por quebrantos...*”. Núñez, Eduardo J. - De la Llana, Carlos A., “*Impuesto a las ganancias de igualación. Algunas conclusiones sobre determinados aspectos relevantes*”, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), t. XXV, abril / 2004, pág. 394.

De igual manera: “...*en nuestra opinión, la determinación de la ganancia gravada del ejercicio no debería comprender la compensación con quebrantos acumulados de ejercicios anteriores*”. Colonna, Gustavo, “*Impuesto de Igualación*”, DTE (Doctrina Tributaria Errepar), Boletín XXVII, Noviembre - 2006, pág. 1089.

¹⁹ Antecedentes citados en el Dictamen AFIP-DGI N° 40/2003, DAT, 30.06.03.

sujeta al impuesto de igualación es absolutamente irrelevante. Se cumple con la finalidad de la norma gravando la diferencia entre las utilidades contables que se distribuyen y las fiscales por las que se ha pagado el respectivo impuesto, sin mengua alguna de los intereses fiscales si se incluyen o no los quebrantos a fin de calcular la retención por el impuesto de igualación: Ello es así, sencillamente porque dicha adición implicará aumentar la cifra sobre la cual cabría efectuar la retención por igualación, pero a la par, implicará reducir la cifra de la ganancia neta sujeta al impuesto a las ganancias de manera directa e inmediata.

V. REFLEXIONES FINALES

Al resolver “*Empresa Distribuidora de Electricidad e Entre Ríos*” la Sala A del TFN consideró que el concepto de ganancia al que refiere el artículo a continuación del 69 LIG incluye a los quebrantos. En tal sentido consideró que en caso de existir quebrantos, éstos se deberán adicionar al resultado positivo.

Como hemos visto, la solución brindada soslaya la consideración e incidencia del régimen en materia de quebrantos ya que a tenor del artículo 19 LIG y conforme la interpretación que del mismo hemos propiciado en esta nota, resulta una <<facultad>> (no un <<deber>>) del contribuyente el efectuar la <<deducción>> de los quebrantos. Igualmente relevante es la consideración en punto a la forma o modalidad de concretar dicha imputación, a saber: <<en cualquier ejercicio que hubiera utilidades siempre y cuando no hayan transcurrido el plazo de cinco años>>.

Vistas estas particularidades en torno a la deducción de quebrantos no cabe sino concluir en el hecho de que sólo podría el Fisco adicionar los resultados fiscales negativos en la medida en que lo hubiere realizado el propio contribuyente. Siendo facultad de éste último, no hay margen alguno para que lo practique el organismo recaudador de oficio.

Desde luego, al no incluirse automáticamente los quebrantos (pues su deducción no es un <<deber>>) en el caso anotado, la brecha entre las utilidades contables distribuidas y las utilidades fiscales será menor. No obstante, también es cierto que al no efectuarse esa deducción se amplía la ganancia gravada sujeta, de manera directa y no vía retención de igualación, al impuesto a las ganancias.

En este contexto, parecería entonces que, al fin y al cabo, los efectos para el contribuyente serán los mismos en uno u otro caso: <<paga el 35 % de una cifra mayor como retención de igualación y paga el 35 % de una cifra menor de manera directa como impuesto a las ganancias, o, a la inversa>>.

Sin embargo, no es lo mismo.

Primero, porque una vez tomada la decisión (como en el caso anotado) si no fuera la correcta a criterio de la AFIP, ésta reclamará los intereses resarcitorios y, eventualmente, una multa. En tanto que será el contribuyente quien deba iniciar el tortuoso camino de su defensa.

Segundo, porque el criterio de la AFIP que ha sido ratificado por la Sala A del TFN y que por las razones expuestas en el desarrollo de esta nota no compartimos,

bloquea la posibilidad del contribuyente de planificar fiscalmente el empleo, dentro del margen temporal a que lo habilita la LIG, de los quebrantos impositivos. Circunstancia que resulta contraria a la finalidad de la norma en materia de quebrantos que tiene por cometido morigerar la carga tributaria y “...evitar injusticias derivadas de las variaciones cíclicas que se operan en los negocios y estar más cerca de la realidad económica”.²⁰

²⁰ Cfr. Corte Suprema de Justicia de la Nación, 14/08/2007, “*Maleic S.A. c. Dirección Gral. Impositiva*”, LA LEY 21/09/2007, 21/09/2007, 7 - LA LEY 01/10/2007, 01/10/2007, 11 - LA LEY 2007-E, 633 - IMP 2007-19 (Octubre), 1803 - PET 2007 (octubre-381), 11 - DJ 2007-III, 393 - Fallos Corte: 330:3552 - La Ley Online: AR/JUR/4302/2007.