

Caso Práctico Nro. 4 Impuesto al Valor Agregado. Diferencias de Cambio.

La Empresa ZZ SA, dedicada a la fabricación de maquinarias para la industria textil, ha vendido durante el mes de Marzo del 2016, la cantidad de 3 máquinas a Masa. SA. Dado el aumento de producción, las mismas se incorporarán en reemplazo de las ya existentes, a efectos de satisfacer la creciente demanda.

La venta se efectúa en dólares estadounidenses, habiendo acordado el pago de la misma 30 días fecha factura, en pesos, al tipo de cambio que surja según la cotización del mercado al momento de su efectivo pago.

Fecha e importes de la factura

Fecha	Importe en U\$S	Iva	Total Factura U\$S
15/03/2016	7.000	1.470	8.470

Cotización al momento de perfeccionarse el hecho imponible: 13.95

Fecha de cancelación de la factura: 15/04/2016

Cotización del dólar al momento de cancelación: 14.25

Notas:

Las diferencias de cambio se originan en la variación de la cotización entre la divisa extranjera en que se pacta la transacción comercial respecto de la moneda que la cancela. “Este fenómeno es propio de las operaciones que se pactan en una moneda distinta de la cual se realiza el pago y su cálculo se realiza a partir del monto en que se concreta la transferencia del bien o servicio del vendedor al comprador, o sea al momento en que adquiera su dominio el comprador, se fija el valor en moneda nacional del bien o servicio comprado...” (Luis. O. Fernández, Art. La Ley 25561 y las diferencias de cambio”).

Tal como lo mencionara Silvia Rivero en su art. “El impacto de la posconvertibilidad en el Iva” (PET 07/03/2003) entre las alternativas de emisión que presenta la facturación en moneda extranjera es posible mencionar:

- 1.- La facturación emitida en moneda extranjera con cláusula de pago en pesos al tipo de cambio que surja según la cotización del mercado al momento de su efectivo pago.
- 2.- La facturación emitida en moneda extranjera que debe cancelarse también en la misma divisa.
- 3.- La facturación emitida en moneda nacional a ser cancelada en pesos pero en base a la variación de la cotización de la moneda extranjera.

Al tratamiento de la primera alternativa, le corresponde las disposiciones del Dictamen 24/91 (DAT), donde se estableció que los pagos que se efectúen pueden producir diferencias en más o en menos que deberán ser consideradas en relación con el Iva, en virtud del art. 10 de la Ley del impuesto. Las diferencias de cambio surgen de la variación de la cotización de la moneda extranjera entre el momento de perfeccionarse el hecho imponible y el momento del pago de la operación. La base de cálculo de estas diferencias se integra no sólo con el precio neto gravado de la operación sino también con el débito fiscal facturado. Al respecto en el Dictamen 17/81 (Boletín DGI 339) se concluyó: “... en el caso de actualizaciones (gastos financieros), en donde el impuesto ya fue ingresado por el contribuyente, este importe pierde la naturaleza de tributo para transformarse en un crédito común derivado de la operación...”.

Para la alternativa 2, también siguiendo los lineamientos fijados en el dictamen referido, sin importar la fluctuación del tipo de cambio originada entre el momento de emitir la factura y el momento de su pago efectivo, a los efectos del Iva, no se produce diferencia de costo financiero puesto que esa moneda tiene poder cancelatorio.

Respecto a la tercera alternativa, estas operaciones no arrojan diferencia de cambio, per sí contienen actualizaciones que integrarían la base imponible del iva.

Diferencia de Cambio sujeta al Impuesto. Aplicación del Iva.

El tema bajo análisis se centra en si la diferencia de cambio debe calcularse sobre el importe neto (antes de impuesto) o bruto (incluido el Iva) de la factura o documento equivalente.

Tal como se mencionó la DGI a través del Dictamen 17/1981 se expidió sobre el particular concluyendo que la inclusión del impuesto discriminado en la factura original para el cálculo de la actualización por la mora en su pago, no contradice lo ordenado en el último párrafo del art. 6 de la Ley 20631 (actual art. 10), ya que dicha norma está destinada a evitar el efecto de cascada del tributo en las transacciones entre contribuyentes cuya base

de cálculo para el gravamen, en la siguiente etapa, no puede incluir el tributo que a él le fuera liquidado, pero no ocurre igual en el caso de actualizaciones (consideradas por la Ley como gastos financieros) porque el impuesto ya fue ingresado por el contribuyente y a su respecto, ese importe pierde la naturaleza de tributo para transformarse en un crédito común derivado de la operación. En consecuencia se opina que la actualización bajo consulta debería calcularse sobre el precio de venta incluido el iva que surgía de la respectiva factura.

Adicionalmente en una consulta al Fisco (31/05/1991, BOL DGI 466), el Organismo interpretó: “los mayores montos resultantes en las diferencias de cambio, entre el momento en el que se configura el hecho imponible y la oportunidad del correspondiente pago, revisten similares características que los gastos financieros, y por lo tanto, son integrantes del precio neto gravado de conformidad con el apartado 2 del cuarto párrafo del art. 9 de la Ley del impuesto al valor agregado, artículo 1 y sus modificaciones. Consecuentemente si bien el Iva no forma parte del precio gravado, tiene su origen en la operación gravada y las diferencias de cambio, aun cuando se calculen también en función del gravamen, revisten en su totalidad el carácter de originadas en la operación gravada, y por lo tanto les son aplicables las previsiones del precitado art. 10 de la Ley”.

En el mismo sentido se pronunció el Fisco en las consultas efectuadas con fechas 14/03/90 y 12/12/89 (Boletín DGI 461).

Es decir, el Iva no cancelado pasa a tener individualidad propia y en consecuencia la diferencia de cambio sobre éste estará alcanzada por el gravamen.

En el caso práctico planteado, se exponen dos alternativas de cálculo, a los efectos de demostrar los argumentos teóricos expuestos.

Solución

I.- Cálculo de la diferencia de cambio sobre el importe bruto (Dictamen DGI)

	Valor factura en U\$S	Valor factura Tipo de cambio 13,95	Valor Factura Tipo de cambio 14,25
Precio Neto	7.000,00	97.650,00	99.750,00
Iva 21%	1.470,00	20.506,50	20.947,50
Total Facturado	8.470,00	118.156,50	120.697,50

N.D. Diferencia de Cambio: 2.541,00 (120.697,50-118.156,50.-)

Iva s/Dif de Cambio 533,61

Total N.D. 3.074,61

Concepto	Total a cobrar \$	Cambio F.Canc.	Total a cobrar U\$S
Factura	118.156,50		
N.Débito	2.541,00		
Iva Nota de Débito	533,61		
Total	121.231,11	14,25	8.507,45
Factura Original U\$S			8.470,00
Iva dif. De Cambio U\$S	533,61	14,25	37,45
Total U\$S			8.507,45

II.- Cálculo de la diferencia de cambio sobre el importe neto

	Valor factura en U\$S	Valor factura Tipo de cambio 13,95	Valor Factura Tipo de cambio 14,25
Precio Neto	7.000,00	97.650,00	99.750,00

Iva 21%	1.470,00	20.506,50	20.947,50
Total Facturado	8.470,00	118.156,50	120.697,50

N.D. Diferencia de Cambio	2.100,00 (99.750-97.650)
Iva Dif. De Cambio	441,00
Total N.D.	2.541,00

Concepto	Total a cobrar \$	Cambio F.Canc.	Total a cobrar U\$S
Factura	118.156,50		
N.Débito	2.100,00		
Iva Nota de Débito	441,00		
Total	120.697,50	14,25	8.470,00
Factura Original U\$S			8.470,00
Iva dif. De Cambio U\$S	441,00	14,25	30,95
Total U\$S			8.439,05
Diferencia U\$S			30,95

Cuadro Comparativo

Concepto	Iva s/Importe Bruto	Iva s/Importe Neto
Total cobrado en U\$S	8.507,45	8.470,00
Iva Fact. Original U\$S	-1.470,00	-1.470,00
Iva Nota Débito U\$S	-37,45	-30,95
Importe Neto en U\$S	7.000,00	6.969,05

Se desprende del cuadro comparativo, que corresponde facturar la diferencia de cambio sobre el importe bruto de la operación.