

TÍTULO:	IVA. TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO POR OPERACIONES CONVENIDAS EN MONEDA EXTRANJERA
AUTOR/ES:	Spiritoso, Gustavo J.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXVI
PÁGINA:	-
MES:	Julio
AÑO:	2015
OTROS DATOS:	-

---

**GUSTAVO J. SPIRITOSO**

## **IVA. TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO POR OPERACIONES CONVENIDAS EN MONEDA EXTRANJERA**

*Motiva la colaboración la reticencia de algunas empresas de abonar el IVA, correspondiente a una operación convenida en moneda extranjera, a consecuencia de la diferencia de cambio originada entre el momento de emisión de la factura y la del efectivo del pago. El autor concluye que esta debe computarse sobre el precio bruto de la factura emitida.*

### **I - INTRODUCCIÓN**

El presente trabajo aborda el criterio hermenéutico que se debería aplicar, con relación a la gravabilidad del impuesto al valor agregado (IVA), sobre las diferencias de cambio positivas surgidas en una operación pactada en dólares estadounidenses convertida a pesos, entre el momento del perfeccionamiento del hecho imponible, mediante la respectiva emisión de la factura, y el momento posterior en que se efectúa el pago en pesos.

Motiva el presente artículo la reticencia de algunos adquirentes a abonar el IVA correspondiente al hecho imponible que se verifica con la emisión de la factura y el IVA que se verifica con el pago de la factura.

Encontramos argumentos tales como que, al abonar el importe del precio neto gravado de la factura al tipo de cambio vigente al momento del pago, concluiría la obligación del adquirente tanto frente al proveedor como frente al Fisco. En este caso no correspondería abonar IVA sobre la diferencia de cambio porque, de esa forma, se estaría produciendo una doble imposición, es decir se gravaría IVA sobre IVA.

También se sostiene que la obligación impositiva por parte del proveedor (que es el sujeto pasivo del pago del impuesto) es un acuerdo comercial entre las partes más que una obligación impositiva por parte de aquel.

Finalmente, se sostiene, asimismo, que de gravarse con IVA la diferencia de cambio, el proveedor incurriría en un enriquecimiento sin causa.

Adelantamos nuestra conclusión de que el IVA sobre la diferencia de cambio, existente entre ambos momentos distantes en el tiempo, se debe computar sobre el precio bruto de la operación gravada. Que deben actualizarse tanto el precio neto gravado como el IVA sobre este último y que sobre la diferencia de cambio, del importe en pesos original respecto del importe en pesos al momento del pago (de existir diferencia positiva de cambio), corresponde, también, aplicar el IVA.

De ese modo, se garantizaría el principio de neutralidad en el IVA para el proveedor y el adquirente podrá deducir el IVA compra de sus futuras ventas a sus respectivos adquirentes.

### **II - FUNDAMENTOS TÉCNICOS DEL IVA. CÓMPUTO SOBRE LA OPERACIÓN GRAVADA**

La base de cálculo debe efectuarse sobre la operación gravada a fin de lograr uno de los principios generales de este impuesto

que es la neutralidad. Es decir que el IVA que el sujeto pasivo debe ingresar al Fisco (en este caso el proveedor) no implique costo patrimonial alguno para aquel.

Para tal fin el proveedor debe, primero, emitir factura en los términos de la resolución general 1415, que prescribe que la factura emitida en moneda extranjera debe contener el precio de cotización de la misma al momento de su emisión. Cabe agregar que, al emitir la factura, se perfecciona el hecho imponible prescripto en el artículo 5 de la ley 23349 (t.o. 1997).

Luego, el proveedor, que es el sujeto pasivo de la obligación fiscal y el contribuyente de hecho, debe ingresar el impuesto en la fecha de vencimiento que la AFIP-DGI establece al respecto, es decir el día 20 del mes siguiente al de la emisión de la factura.

Posteriormente, al momento del pago por parte del adquirente, el proveedor debe emitir una nota de débito sobre la diferencia de cambio positiva que se produjo entre ambos momentos distantes en el tiempo.

La base imponible de la diferencia de cambio está constituida por la diferencia sufrida por el precio bruto de la factura emitida entre el lapso de tiempo comprendido entre su emisión y su pago. Ello es así ya que la diferencia cambiaria positiva, es decir la actualización del precio bruto de la factura, se produce tanto en el precio neto gravado como así también en el IVA que fuera oportunamente ingresado por el contribuyente.

Recordemos, entonces, que ya tuvo lugar la operación gravada constituida por el monto en dólares estadounidenses adicionando el IVA en la misma moneda extranjera y convertida a pesos en los términos del artículo 49 del decreto 692/1998, reglamentario de la ley 23349, que prescribe que las operaciones en moneda extranjera que no tengan tipo de cambio propio debidamente autorizado, se convertirán al tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, al cierre del día anterior a aquel en el que se perfeccione el hecho imponible.

Con fundamento en el artículo 10, quinto párrafo, inciso 2) de la ley de IVA, *las actualizaciones percibidas o devengadas con motivo de pagos diferidos o fuera de término, son integrantes del precio neto gravado, aunque se facturen o convengan por separado*, estableciendo el legislador su manifiesta voluntad de que las erogaciones financieras accesorias de la operación principal (en este caso las actualizaciones) también se encontrasen sometidas al gravamen.

Que en cuanto al carácter financiero de las diferencias de cambio o actualizaciones, la CSJN en autos "[Chryse SA c/AFIP-DGI](#)" - 4/4/2006 y "[Angulo, José Pedro](#)" - 28/9/2010, estableció la doctrina respecto a la interpretación de esta norma señalando que *"...se mantuvo en la ley del impuesto el principio según el cual los intereses percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término son integrantes del precio neto gravado (art. 10, párr. 5, pto. 2). En efecto, esta norma implica que cuando el proveedor -o quien realice la locación o la prestación de servicios- financia directamente al comprador el precio convenido, o parte de este, los intereses no son escindibles de la operación principal a la que acceden, por lo cual su tratamiento impositivo es el mismo que el otorgado por la ley a esta última ...*

*Que, desde tal perspectiva, procede afirmar que la sujeción al impuesto de las colocaciones o prestaciones financieras -como hecho imponible autónomo- tiene lugar cuando se trata de negocios de esa clase distintos de la financiación del saldo de precio por parte del mismo proveedor, ya que en este último supuesto deberá estarse a la regla de la unidad consagrada en el artículo 10 y el tratamiento impositivo de los intereses -como se señaló- deberá ser el mismo que la ley establece para la operación principal."*

Como se podrá apreciar claramente del texto de la sentencia, los intereses y actualizaciones que establece el artículo 10, quinto párrafo, punto 2 de la ley de IVA constituyen una financiación del proveedor, prestador o locador al adquirente, prestatario o locatario. De ahí que las diferencias de cambio, como especie del subgénero actualizaciones sean consideradas gastos o erogaciones financieras del hecho imponible principal.

En el mismo sentido se había expresado con anterioridad:

*"...que la norma legal establecía una enumeración no taxativa de los conceptos que integran los gastos financieros, como lo denota la expresión 'y similares' que conforma su texto. Y si bien la actualización y los intereses son conceptos diferentes, nadie puede poner en duda que tienen características comunes que los tornan 'similares' en tanto, a través de ellos, se procura obtener un rédito neto del capital no influenciado por el deterioro del poder adquisitivo de nuestra moneda."* (["Artcasas SRL s/recurso de apelación - IVA"](#) - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 30/8/1988)

Al ser recurrida la sentencia por la actora, la CSJN expresó:

*"Que en lo que atañe a la actualización monetaria controvertida en el 'sub examine, el art. 6 de la ley 20631 expresa '...son integrantes del precio neto gravado -aunque se facturen o convengan por separado- y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen ... 2) Los gastos financieros (intereses, comisiones y similares)'.*

*6) Que el texto literal de dicho precepto revela que los gastos financieros están constituidos por conceptos disímiles entre sí -en cuanto a su naturaleza jurídica-, si bien ostentan la característica común de consistir en erogaciones financieras, vinculadas a la operación que genera la obligación fiscal del tributo. Además de la enunciación formulada, el término 'similares' que utiliza, confirma su carácter enunciativo, y en tal virtud cabe concluir que involucra otros conceptos que participen de las características reseñadas. Al ser ello así, integran dichos gastos, además de los intereses y las comisiones que ejemplifica la disposición legal, otras erogaciones que vinculadas a la misma operación se originan en la financiación, por diferimientos en el pago, por su modalidad, o cuando implican gastos adicionales (bancarios, gestoría de cobranzas, etc.).*

*7) Que, en tales condiciones, la actualización monetaria percibida por la actora por las operaciones habituales de venta resulta alcanzada por el IVA, dado que constituye gasto financiero en la hermenéutica del tributo, a los efectos de la determinación de la base imponible para la respectiva liquidación."* (["Artcasas SRL s/recurso de apelación - IVA"](#) - CSJN - 3/9/1991)

Asimismo, cuando la ley hace mención a las actualizaciones posteriores al nacimiento del hecho imponible, la norma no realiza apreciaciones específicas al respecto, por lo que debe entenderse que se refiere a todas las actualizaciones que tienen lugar en

relación con la operación principal.

Ello se deduce del texto literal de la ley cuando se refiere a las actualizaciones percibidas o devengadas con motivo de pagos diferidos o fuera de término.

Si el pago del adquirente por el total de la operación facturada en dólares estadounidenses (convertida al tipo de cambio vigente en ese momento) fue diferido, de acuerdo con lo prescripto por la norma, las diferencias de cambio (en cuanto especie del subgénero actualizaciones) deben ser gravadas por el total de las actualizaciones.

Es decir que si tanto el precio neto gravado como el IVA sobre dicho precio, ambos facturados, sufrieron actualizaciones, estas últimas deben ser gravadas con el IVA, tomando como base imponible accesoria la diferencia de cambio entre el precio bruto de la factura en moneda extranjera convertida a pesos y el precio bruto de esa misma factura al momento del pago.

Ejemplo según el artículo 10, quinto párrafo, inciso 2):

		<b>Tipo de cambio factura</b>		<b>Tipo de cambio pago</b>	
Precio de venta:	U\$S 1.000,00	\$ 8,00	\$ 8.000,00	\$ 8,50	\$ 8.500,00
IVA:	U\$S 210,00	\$ 8,00	\$ 1.680,00	\$ 8,50	\$ 1.785,00
<b>Total factura:</b>	<b>U\$S 1.210,00</b>	<b>\$ 8,00</b>	<b>\$ 9.680,00</b>	<b>\$ 8,50</b>	<b>\$ 10.285,00</b>
Nota de débito sobre la diferencia de cambio:					\$ 605,00
IVA sobre la diferencia de cambio:					\$ 127,05
IVA sobre la diferencia de cambio:					U\$S 14,94
<b>Monto total en pesos adeudado por el cliente:</b>					<b>\$ 10.412,05</b>
<b>Monto total en U\$S adeudado por el cliente:</b>					<b>U\$S 1.224,94</b>
El proveedor cobra				U\$S 1.224,94 o \$ 10.412,05	
Ingresa al Fisco por IVA:				-U\$S 224,94 (U\$S 210,00 + U\$S 14,94)	
<b>Importe neto cobrado:</b>				<b>U\$S 1.000,00</b>	

Al momento de la actualización se computa el monto de U\$S 1.210,00, que es el importe de la factura que, ante la nueva cotización, se convierte en \$ 10.285,00. Luego se calcula el IVA sobre la diferencia de cambio (\$ 605,00), es decir \$ 127,05 o U\$S 14,94. El cliente debe abonar al proveedor \$ 10.412,05 o U\$S 1.224,94.

El sujeto pasivo debe ingresar, entonces, al Fisco U\$S 224,94. El proveedor recibe U\$S 1.000,00 netos de IVA que es el importe originalmente pactado entre las partes.

Ejemplo según el cliente:

Precio de venta:	U\$S 1.000,00	\$ 8,00	\$ 8.000,00	\$ 8,50	\$ 8.500,00
IVA:	U\$S 210,00	\$ 8,00	\$ 1.680,00	\$ 8,50	\$ 1.785,00
<b>Total factura:</b>	<b>U\$S 1.210,00</b>	<b>\$ 8,00</b>	<b>\$ 9.680,00</b>	<b>\$ 8,50</b>	<b>\$ 10.285,00</b>
Monto bruto total que cobra el proveedor:				\$ 10.285,00 o U\$S 1.210,00	
Monto que el proveedor ingresó al Fisco:				\$ 1.680,00 o U\$S 197,65	
Monto adicional que el proveedor ingresa al Fisco:				\$ 105,00 o U\$S 12,35	
Monto total que el proveedor ingresa al Fisco:				\$ 1.780,00 o U\$S 210,00	
Monto total en pesos que recibiría el proveedor:				\$ 8.500,00	
Monto total en U\$S que recibiría el proveedor:				U\$S 1.000,00	

Entonces según el cliente:

El proveedor cobra:	U\$S 1.210,00
Ingresó al Fisco por IVA (emisión factura):	-U\$S 197,65
Ingresó al Fisco por IVA (pago factura):	-U\$S 12,35
<b>Importe neto cobrado:</b>	<b>U\$S 1.000,00</b>

He aquí, entonces, la diferencia de criterio entre el cliente y el proveedor. El cliente pretende actualizar el monto que del IVA había ingresado el proveedor porque estima que existe un hecho imponible que se había perfeccionado con la emisión de la factura y *una única base imponible constituida por el precio neto gravado*. De esa manera, el pago diferido, en su visión, constituye un mero acto cancelatorio de la obligación.

*Según su entender, existe una sola base imponible que es el precio neto gravado*. Este razonamiento, lógico por su coherencia, viola lo prescripto por el artículo 10, quinto párrafo, inciso 2) de la ley de IVA, que establece un único hecho imponible y dos bases imponibles; una base imponible principal y otra accesoria.

La base imponible principal está constituida por el precio neto gravado y la base imponible accesoria está constituida por la diferencia de cambio por la financiación del pago diferido o fuera de término del importe bruto de la factura, es decir del precio neto gravado y del IVA que se grava sobre aquel.

Esta base imponible accesoria se constituye con las actualizaciones que tuvieron lugar entre el momento del nacimiento del hecho imponible mediante la facturación de la operación y el momento del pago diferido de la misma.

Estas actualizaciones comprenden tanto al precio neto gravado como al IVA devengado al momento de la facturación.

Poco importa si el IVA fue o no ingresado por el contribuyente al momento del vencimiento para su declaración e ingreso, ya que ello forma parte de la relación entre el Fisco y el sujeto pasivo, en este caso el proveedor, relación que, por cierto, resulta ajena al adquirente.

Lo que sí importa es que la ley prescribe, como base imponible accesoria, a la totalidad de las actualizaciones que tuvieron lugar entre el momento de la facturación y el momento del pago diferido.

*Ello es así debido a que el lapso de tiempo transcurrido entre esos dos momentos, es tipificado por la ley como financiación del precio facturado, es decir que es un gasto o prestación financiera que el proveedor le otorga al adquirente, más allá de que no haya sido esa la intención de las partes al momento de convenir la operación. Y ello es así simplemente porque la ley así lo prescribe.*

*Como el precio facturado fue expresado en moneda extranjera, la financiación comprende la diferencia entre el tipo de cambio vigente al momento de la facturación y el vigente al momento del pago diferido, en relación a todos los conceptos que sufrieron actualización. En este caso dichos conceptos son el precio neto gravado y el IVA, ya que ambos fueron facturados en dólares estadounidenses y ambos sufrieron actualización.*

Por ello, el proveedor facturó e ingresó al Fisco no US\$ 197,65 como erróneamente el adquirente interpreta, sino US\$ 210,00 ya que existen dos bases imponibles: la principal constituida por el precio neto gravado de US\$ 1.000,00 o \$ 8.000,00, cuyo IVA es US\$ 210,00 o \$ 1.680 ambos al tipo de cambio vigente al momento de la facturación.

La segunda base imponible es la accesoria y que está constituida por la diferencia entre el mayor monto resultante del tipo de cambio al momento del pago y el monto pagado al momento de la facturación. Así al momento del pago el precio neto gravado se actualiza a \$ 8.500,00 y el IVA se actualiza a \$ 1.785,00 totalizando la operación \$ 10.285,00. Así el IVA oportunamente facturado ya no es \$ 1.680,00 sino \$ 1.785,00.

Entonces y **por imperio legal**, este mayor monto de \$ 10.285,00 se compara con el monto de la operación al momento de la facturación, el cual ascendía a \$ 9.680,00.

Así la diferencia entre ambos montos, es decir \$ 605,00, es la base imponible accesoria que la ley establece. Sobre ella se debe calcular el IVA, es decir \$ 127,05, que es el importe que el adquirente debe abonar al proveedor adicionándose al monto final de \$ 10.285,00, de tal forma que ese importe de \$ 127,05 sea ingresado, en concepto de IVA por el proveedor al Fisco, adicionándose al IVA que oportunamente se ingresara por \$ 1.680,00 y que, actualizado a la fecha de pago, asciende a \$ 1.785,00.

La razón por la que no se ingresan solo \$ 105,00 (diferencia entre 1.785,00 y 1.680,00) en concepto de IVA, se fundamenta en que este importe es un concepto de una diferencia de cambio en la hermenéutica del artículo 10, quinto párrafo, inciso 2) de la ley de IVA y forma parte de la base imponible accesoria antes mencionada.

Traducido a dólares estadounidenses, se ingresan al Fisco U\$S 210,00 y U\$S 14,94, es decir un total de U\$S 224,94.

Demostremos a continuación que la lógica racional utilizada por el cliente contrasta con lo que la realidad económica y con lo que la ley, con corrección, prescribe.

Corresponde ahora, entonces, fundamentar en derecho los argumentos que sostienen la posición del proveedor que es la que, en



En dicha oportunidad la empresa estatal consultante consideraba "...que si lo que se ha procurado es evitar perjuicios patrimoniales a quienes se vinculan con el Estado, lo único que puede actualizarse es el precio pactado para preservar su valor original sin que ello pueda considerarse resarcimiento financiero, sino el mantenimiento de las condiciones originales. De tal modo, el impuesto aplicable a la actualización debería ser igual al resultado de actualizar el impuesto consignado en la factura original impaga, discriminado del precio, evitándose así que la nueva carga del impuesto produzca un perjuicio económico para la empresa y un indebido enriquecimiento del proveedor."

Seguramente esta opinión refleja el pensamiento de algunos adquirentes.

Al expresar la respuesta a esta consulta el dictamen señala:

"En cuanto a la aplicación del impuesto sobre el total de la actualización, incluida la correspondiente al tributo, opina Asesoría Técnica que el procedimiento es adecuado porque si bien el tributo "no forma parte del precio neto gravado -según lo establecido en el último párr. del art. 6 de la ley respectiva-, tiene su origen en la operación gravada, y por lo tanto esa actualización, aun cuando se calculara también en función del impuesto facturado, revestía en su totalidad el carácter de gasto financiero de dicha operación, ...

La inclusión del impuesto discriminado en la factura original para el cálculo de la actualización, no contradice lo ordenado en el último párrafo del artículo 6 de la ley 20631 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 los casos 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."

Luego, señala un aspecto sumamente importante a fin de excluir la opinión del adquirente al respecto:

"Por otra parte, el ingreso del gravamen depende de una relación entre el Fisco acreedor y el proveedor respecto de la cual la empresa adquirente es ajena no pudiendo invocarla en su favor ni en contra."

Esto tiene que ver con el **principio de legalidad tributaria**. Es decir, que es la ley la que establece los tributos y quien debe ingresarlos. Más allá de la lógica racional exhibida por el adquirente demostraremos, más adelante, que la ley respeta todos los principios inherentes a la relación jurídico-tributaria entre Fisco y contribuyente.

Finalmente, agrega otro aspecto de importancia.

"Por último, a juicio de esta Asesoría, el contenido del mensaje de la ley 21391 corrobora, antes que contradice, las conclusiones expuestas ya, que si ha sido el propósito del legislador evitar perjuicios patrimoniales en cabeza de quienes se vinculan contractualmente con el Estado, resulta plausible admitir que si no se actualizara la factura original, incluyendo el impuesto, dicho perjuicio se produciría indudablemente."

Dicho antecedente, que versaba sobre las actualizaciones monetarias, sirvió de fuente a la única jurisprudencia administrativa específica sobre diferencias de cambio: el [dictamen \(DAT DGI\) 31/2003, del 30/4/2003](#).

"Las diferencias de cambio forman parte de los 'gastos financieros' genéricos a que se refiere el artículo 10, quinto párrafo, punto 2), de la Ley del gravamen que, a efectos de la determinación de la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado, integran el precio neto gravado por ser erogaciones que se deben al proveedor como accesorias de la operación principal gravada. En orden al cálculo del gravamen, corresponde incluir en la base de imposición el Impuesto al Valor Agregado recaído en la operación principal, atento a que el monto del pago diferido o fuera de término debido al proveedor comprende también al impuesto facturado al momento de producirse la venta."

Posteriormente, como señaláramos, el fallo "Artcasas" de la CSJN confirmó el criterio del Fisco y el fallo "Chryse" -también del Máximo Tribunal Federal- confirmó el carácter financiero de las actualizaciones y similares y el criterio de unicidad entre la operación principal y la financiera accesoria entre proveedor y adquirente.

Con fundamento en el fallo "Chryse" es que sostenemos que existe un hecho imponible principal y dos bases imponibles, una principal (calculada al momento de la emisión de la factura) y otra accesoria (calculada al momento del pago de aquella).

## **c) Principios básicos de derecho tributario con relación al IVA**

### **1. Principio de neutralidad**

Uno de los principios básicos del impuesto al valor agregado es el de neutralidad, por el que se entiende que el mismo es trasladable entre contribuyentes responsables inscriptos, de tal forma que la compra de un producto, locación o servicio genera para el adquirente un crédito fiscal que al vender su producto, locación o servicio a otro contribuyente puede compensar dicho crédito fiscal con el débito fiscal que genera la venta.

Así, el contribuyente proveedor, al momento de ingresar el impuesto al Fisco, puede deducir los créditos fiscales que posea a su favor.

De esa forma, el sujeto pasivo del impuesto, en este caso el proveedor, debería recibir el importe neto convenido y facturado sin costo alguno extra o perjuicio patrimonial para este.

Es en este sentido que debe interpretarse el artículo 10, in fine, de la ley de IVA cuando prescribe: "En ningún caso el impuesto de esta ley integrará el precio neto al que se refiere el presente artículo."

Es decir que el fin del legislador, al así prescribir, fue evitar el efecto cascada entre contribuyentes a fin de que el IVA facturado al adquirente no integre el precio neto de su siguiente operación como proveedor, prestador o locador.

De seguirse el criterio del adquirente, antes expresado, se estaría violando este principio esencial al IVA que es el principio de neutralidad. Esta interpretación, entonces, resultaría irrazonable y desproporcionada con la inteligencia que el legislador pretendió imprimir a este impuesto.

Este principio de neutralidad se alcanza con la posición que se expresa en el presente dictamen y que coincide con el dictamen 31/2003, por lo que, a través del criterio de cálculo antes exhibido, se preserva este principio de neutralidad en cabeza del proveedor.

Asimismo, y como derivación de este principio, el proveedor no sufre ningún perjuicio patrimonial al cumplimentar el procedimiento más arriba explicado.

## 2. Sujeto pasivo del impuesto

Dice el artículo 4 de ley 23349:

*"Son sujetos pasivos del impuesto quienes:*

*a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos, en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.*

*b) Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.*

*(...)*

*Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incs. a), b), d), e) y f), serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal, con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad y de la proporción de su afectación a las operaciones gravadas cuando estas se realicen simultáneamente con otras exentas o no gravadas,..."*

Queda en claro, entonces, que el proveedor es el que debe ingresar el impuesto al Fisco.

### d) Hecho imponible

El artículo 5 de la ley 23349 reza:

*"El hecho imponible se perfecciona:*

*a) En el caso de ventas inclusive de bienes registrables, en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, **el que fuere anterior**, excepto en los siguientes supuestos..."<sup>(1)</sup>*

Estas excepciones no se refieren al caso de esta consulta.

Entonces el proveedor, al emitir la factura con el precio neto gravado y con el IVA respectivo, perfecciona el hecho imponible. Asimismo, deberá declarar el impuesto e ingresarlo -de ser ello pertinente- en los plazos establecidos por la AFIP-DGI.

### e) Base imponible

El artículo 10 de la ley 23349 prescribe:

*"El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza.*

*(...)*

*Son integrantes del precio neto gravado aunque se facturen o convengan por separado y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen:*

*(...)*

*2) Los intereses, actualizaciones, comisiones, recuperos de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término.*

*(...)*

*En ningún caso el impuesto de esta ley integrará el precio neto al que se refiere el presente artículo."*

En este sentido, la base imponible de la operación de venta está constituida por el precio neto gravado de la factura en dólares estadounidenses y la base imponible de la diferencia de cambio por la diferencia entre la cotización vigente de esa moneda al momento de la emisión de la factura y la vigente al momento de su pago.

En este caso nos encontramos frente a un instituto jurídico, diferencias de cambio, que no encuentra en esta norma adecuada tipificación legal. Por ende, corresponde subsumir al mismo dentro del subgénero actualizaciones que, a su vez, se integra al género gastos o prestaciones financieras accesorias de una operación principal.

La nota de débito solo puede realizarse sobre la diferencia en pesos entre el precio bruto de la factura y el precio bruto actualizado a la cotización de la moneda extranjera al momento del pago diferido.

## IV - CONCLUSIÓN

---

- i. La ley de IVA en su artículo 10, quinto párrafo, inciso 2) establece un hecho imponible único y dos bases imponibles constituidas por el precio neto gravado en la base imponible principal y por la diferencia de cambio en la base imponible accesoría. Esta segunda base imponible se encuentra constituida por las diferencias de cambio producidas tanto en el precio neto gravado como en el IVA desde el momento del perfeccionamiento del hecho imponible hasta el momento del pago diferido.
- ii. La base imponible accesoría constituida por la diferencia de cambio es un instituto jurídico cuya naturaleza jurídica es la de una actualización que, a su vez, se integra al género gastos financieros. Con ello, el legislador estableció que el pago diferido de una operación gravada constituye un financiamiento del proveedor, prestador o locador al adquirente, prestatario o locatario.
- iii. Esta naturaleza jurídica respeta el principio de neutralidad del impuesto.

## V - CONSEJO FINAL

---

Aconsejamos a aquellos proveedores que encuentren reticencia en los adquirentes a abonar el monto indicado y fundamentado en el presente artículo, a notificar el presente dictamen de manera fehaciente al adquirente o cliente a fin de que emita opinión sobre el mismo.

De ser su respuesta contraria a las conclusiones emitidas, aconsejamos que ambas partes se sometan a una consulta vinculante con la AFIP-DGI.

Teniendo en cuenta que el proveedor debe ingresar el IVA de acuerdo con el criterio de cálculo manifestado en el presente dictamen, el cliente debería acordar abonarlo para que, en caso de que la consulta le sea favorable, le sea devuelto dicho importe por el proveedor.

Para el caso de que el adquirente rechace esta alternativa, el adquirente podrá ocurrir por ante la justicia a fin de interponer una pretensión declarativa de certeza en relación con este tema.

---

### Nota:

(1) Párrafo s/L. 25063, art. 1. (El resaltado me pertenece)

---

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.