

# Tratamiento tributario de diferencias de cambio en IVA y en el impuesto sobre los ingresos brutos

Dr. C.P. Leonel Zanotto

18/10/2023



# Introducción



1. Diferencias de cambio. Aspectos conceptuales
2. Impuesto al valor agregado. Tratamiento. ¿Aplica sobre el precio neto o sobre el precio total?
3. Régimen de facturación. Aspectos a considerar.
4. Impuesto sobre los ingresos brutos. Gravabilidad de las diferencias de cambio.
5. Convenio Multilateral. Aspectos a contemplar en el armado de coeficientes unificados.

# Diferencias de cambio. Distintas situaciones

Podemos encontrarnos con diferencias de cambio por...

Por ventas en moneda extranjera que luego se perciben en PESOS (realizadas)

Por ventas en moneda extranjera que luego se perciben en MONEDA EXTRANJERA (realizadas)

Por revaluación de saldos impagos (No realizadas)

# Diferencias de cambio. Facturación en Moneda extranjera

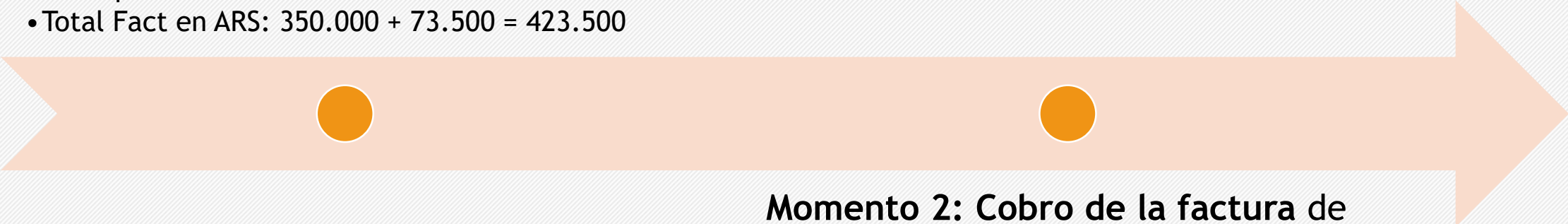


- ¿Se puede facturar en USD/M Ext localmente?
- ¿A qué tipo de cambio debemos convertir las operaciones realizadas en moneda extranjera?
- ¿Debo emitir NC/ND por la diferencia de cambio?
- ¿Están gravadas en IVA/IIBB esas diferencias de cambio?

# Diferencias de cambio. Facturación en Moneda extranjera

**Momento 1:** Factura de USD 1.000 + IVA 21%. Total USD 1.210

- TCV aplicable BNA día anterior. \$ 350
- Total Fact en ARS:  $350.000 + 73.500 = 423.500$



**Momento 2:** Cobro de la factura de USD 1.000 + IVA 21%. Total USD 1.210

- TCV aplicable BNA día anterior al cobro. \$ 400
- USD 1.210

# Diferencias de cambio. Facturación en Moneda extranjera



¿Qué pasa si la factura se cancela en USD? ¿Se genera la diferencia de cambio?

**Antecedentes:**

**Dictamen DAT 24/1991:** 1) *Si se estipula el precio de las operaciones en moneda extranjera y se paga con ésta, por la ley de convertibilidad del austral a los efectos del IVA no se produce diferencia de costo financiero por cuanto esa moneda tiene poder cancelatorio.*

2) *Si se estipula la obligación en el equivalente en australes de una moneda extranjera, al producirse el pago diferido existirá una efectiva diferencia de precio que estará alcanzada por el impuesto al valor agregado.*

**Consulta Vinculante 29/2022:** Cambio de criterio. Modif Art 765 Cod Civil y Comercial

# Diferencias de cambio. Facturación en Moneda extranjera



¿Qué pasa si la factura se cancela en PESOS? ¿Se genera la diferencia de cambio?

**Antecedentes:**

**Dictamen DAT 31/2003:** *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 vendedor 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 vendedor comprende también al impuesto facturado al momento de producirse la venta.*

# Diferencias de cambio. Facturación en Moneda extranjera



¿Qué pasa si la factura se cancela en PESOS? ¿Cómo se genera la diferencia de cambio?

Escenario 1: Determinación de diferencia de cambio sobre precio neto gravado

Momento	Precio Neto	IVA 21%	Precio total	TCV ARS USD
Emisión Factura	USD 1.000	USD 210	USD 1.210	
Emisión Factura	ARS 350.000	ARS 73.500	ARS 423.500	350
Cobro Factura	USD 1.000	USD 210	USD 1.210	
Cobro factura	ARS 400.000	ARS 84.000	ARS 484.000	400
<b>Diferencia de cambio</b>	<b>ARS 50.000</b>	<b>ARS 10.500</b>	<b>ARS 60.500</b>	



# Diferencias de cambio. Facturación en Moneda extranjera



¿Qué pasa si la factura se cancela en PESOS? ¿Se genera la diferencia de cambio?

Escenario 2: Determinación de diferencia de cambio sobre precio total

Momento	Precio Neto	IVA 21%	Precio total	TCV ARS USD
Emisión Factura	USD 1.000	USD 210	USD 1.210	
Emisión Factura	ARS 350.000	ARS 73.500	ARS 423.500	350
Cobro Factura	USD 1.000	USD 210	USD 1.210	
Cobro factura	ARS 400.000	ARS 84.000	ARS 484.000	400
<b>Diferencia de cambio (simil “actualización”)</b>			<b>ARS 60.500</b>	
Dif Cbio gravada	ARS 60.500	ARS 12.705	ARS 73.205	

# Diferencias de cambio. Facturación en Moneda extranjera



Concepto	IVA en ARS	IVA en USD	TC utilizado	Total IVA en USD pagado	USD equiv a ARS cobrados	Precio Neto en USD
Fact Original	73.500	210	350			
ND por dif cbio Esc 1	10.500	26.25	400	236.25	1.210 (ARS 484.000 / TC Cobro)	973.75
ND por dif cbio Esc 2	12.705	31.76	400	241.76	1.241.76 (ARS 484.000 + ARS 12.705 / TC Cobro)	1.000

# Diferencias de cambio - IVA



*Art 10 L IVA: “(...) 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.”*

## ¿Qué tipo de cambio utilizar?

*DR L IVA Art 49: “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 NACION ARGENTINA, al cierre del día anterior a aquél en el que se perfeccione el hecho imponible”*

*Ley 11.683. Art 110: “A los efectos de la liquidación de los tributos, las operaciones y réditos no monetarios serán convertidos a su equivalente en moneda de curso legal. Las operaciones y réditos en moneda extranjera serán convertidas al equivalente en moneda de curso legal resultante de la efectiva negociación o conversión de aquélla o, en defecto de éstas, al equivalente al que, en atención a las circunstancias del caso, se hubiera negociado o convertido dicha moneda extranjera.”*

# Diferencias de cambio - IVA



## Espacio de Diálogo Particular AFIP-ACARA – 04/01/2023

### 1. Facturación

**Consulta:** Se comenta que las automotrices les facturan en dólares al tipo de cambio oficial y les exigen el pago de las unidades en la misma moneda. Cuando las concesionarias venden los automóviles, hay veces que cobran en pesos, por lo que deben comprar dólares para pagarle a las automotrices, situación que únicamente es posible adquiriendo “Dólar MEP”, hecho que genera distorsiones por las diferencias entre los tipos de cambio. Por lo tanto, plantean que el tipo de cambio de la facturación es automático al tipo de cambio oficial.

**Respuesta de AFIP:** En los sistemas de facturación no existe la limitación planteada. En el caso del servicio "Comprobantes en Línea", el mismo trae precargado por defecto el tipo de cambio oficial. No obstante, el usuario puede modificar el tipo de cambio según sea pactado entre los particulares

# Diferencias de cambio - IVA

**DATOS DE EMISION (PASO 1 DE 4)**

● ○ ● ● ●

Fecha del Comprobante  ...

Conceptos a incluir  ▼

**Moneda Extranjera**

Moneda  ▼

Tipo de Cambio

# Diferencias de cambio - IVA

## RCEL - RÉGIMEN DE COMPROBANTES EN LÍNEA

Error: El tipo de cambio no podrá ser inferior al 20% ni superior en un 200% del que suministra AFIP como orientativo de acuerdo a la cotización oficial

< Volver

# Diferencias de cambio - Impuesto sobre los ingresos brutos



Definición de HI: Desarrollo de una actividad habitual y a título oneroso en el territorio de la jurisdicción.  
¿Se puede considerar que hay una “actividad habitual” en el caso?

Definición de BI: “ingreso bruto devengado”

## **Antecedentes a favor de gravabilidad en el impuesto de las diferencias de cambio**

- Algodonera Santa Fe SA c/GCBA - C Cont Adm y Trib Bs As (Ciudad). Sala I. 5/8/2005
- Baisur Motors SA c/GCBA - Ccont Adm y Trib Bs As (Ciudad). Sala I. 10/2/2005
- Palmiotti Luis Enrique. TFPBA. Sala I. 12/2/2010
- Agco Argentina SA. TFPBA. Sala III. 6/4/2017

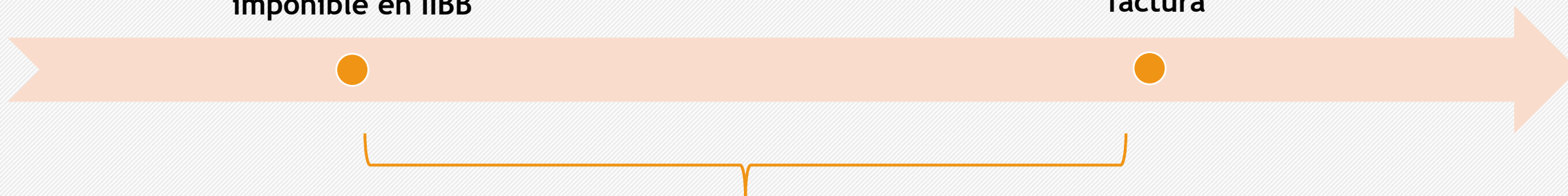
# Diferencias de cambio - Impuesto sobre los ingresos brutos

## Antecedentes a favor de la NO gravabilidad de las diferencias de cambio en IIBB:

- Aerolíneas Argentinas c/ PBA - TFPBA - 20/03/2013: Diferencias de cambio por revaluación de saldos
- Siagro SRL c/PBA - TFPBA -14/08/2018: Diferencias de cambio por cobro posterior de facturas.

Momento 1: Facturación -  
Perfeccionamiento del hecho  
imponible en IIBB

Momento 2:  
Cobro de la  
factura



Fluctuación del valor del PESO respecto a la moneda extranjera que es ajena al perfeccionamiento del hecho imponible



# Diferencias de cambio - Impuesto sobre los ingresos brutos - Convenio Multilateral

RG (CA) 18/2022 - Art 6: *Interpretar que a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral e independientemente del tratamiento que le asigne la jurisdicción a los efectos de su consideración como base imponible local, los conceptos “Valor Patrimonial Proporcional” y “Diferencias de Cambio”, negativas o positivas, que se generen por la participación en empresas o la tenencia de moneda extranjera respectivamente, no serán computables como gastos ni como ingresos, para la conformación de los coeficientes correspondientes a las distintas jurisdicciones. Lo dispuesto precedentemente respecto a las diferencias de cambio, no será de aplicación para las operaciones de compra-venta de divisas.*

Fuente: RG CA 5/2017, Art 1.

# Diferencias de cambio - Impuesto sobre los ingresos brutos - Convenio Multilateral

## Ingreso computable

- DC gravadas en IIBB como mayor precio de la operación, devengadas en el momento de la percepción como una “actualización”.

## Ingreso no computable

- DC por tenencia de M Ext.
- DC por revaluación de activos en M Ext.
- DC consideradas como ingreso “no gravado”.

# Consideraciones finales

IVA: El pago de facturas en la misma moneda en la que es emitido el documento no genera diferencias de cambio. Estar atentos a potenciales cambios de criterio.

IVA: Las diferencias de cambio se encuentran gravadas al amparo del art 10 de la ley. El fisco interpreta que están incluidas en el término “actualizaciones”.

IIBB: Existen antecedentes a favor de la no gravabilidad de las diferencias de cambio por tratarse de hechos ajenos al desarrollo de una actividad habitual y a título oneroso por parte del contribuyente.

IIBB: Considerar la congruencia en el tratamiento de las diferencias de cambio a la luz de la aplicación de las normas del CM. Ingreso no gravado = Ingreso no computable a efectos de CM.

Muchas gracias

