



**Contador Público**

# **ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LAS EXPORTACIONES**

**“La determinación del IVA e IIBB en  
provincia de Buenos Aires, en los casos de  
exportaciones de bienes y servicios. El  
tratamiento de la diferencia de cambio”**

---

Trabajo presentado para cumplir con los requisitos finales para la obtención del título de grado de Contador Público.

## **Autoras:**

Lic. Devaux, Natali Belén.

Lic. Dosio Yanina Micaela.

## **Director:**

Dr.CP-LA. Ríos, Christian Ariel.

**Abril, 2022**



## INDICE

Introducción .....	4
Marco teórico .....	6
Capítulo 1: “Análisis y conceptos introductorios” .....	9
Capítulo 2: “Tratamiento de las exportaciones y la diferencias de cambio en el Impuesto al Valor agregado.” .....	16
Esquema de análisis (Ley de IVA N°23.349) .....	17
Capítulo 3: “Tratamiento de las exportaciones y la diferencia de cambio en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos” .....	26
IIBB en Prov. De Bs. As. y Convenio Multilateral.....	27
Régimen General .....	30
Régimen Especial .....	32
Capítulo 4: “Análisis doctrinario y jurisprudencial en materia del Impuesto al Valor Agregado” .....	37
Dictamen 24/1991.....	38
Dictamen 31/2003 .....	40
Gravabilidad de la diferencia de cambio según el fisco .....	44
Gravabilidad de la diferencia de cambio según la doctrina.....	45
Capítulo 5: “Análisis doctrinario y jurisprudencial en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos” .....	48
Fallo Siagro SRL .....	49
Fallo Nordelta SA .....	51
Posición doctrinaria .....	53
Exposición caso práctico .....	54
Consideraciones finales .....	58
Bibliografía .....	61
Anexos .....	63



## **PALABRAS CLAVE**

Exportaciones, Diferencia de cambio, Tipo de cambio, Inflación, Cepo cambiario, IVA, IIBB, AFIP, ARBA.



## INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo, se estudiarán la determinación del IVA e IIBB en Provincia de Buenos de Aires, en los casos de exportaciones de bienes y servicios y como se trata impositivamente la diferencia de cambio en ambos impuestos.

Para desarrollarlo se recopilará información a través de investigaciones bibliográficas que consiste en datos obtenidos de diversas fuentes como: libros, revistas, internet u otros documentos escritos; que permitan conocer las distintas doctrinas, leyes, dictámenes y jurisprudencia aplicadas a los casos en cuestión, de tal forma que se respalde y favorezca el camino de la investigación.

Motiva al presente trabajo y su desarrollo encontrar la validación de las ideas que generan este desafío, por lo tanto, el camino tomado perseguirá los ideales en vistas de corroborar que los fundamentos del fisco nacional para ejercer la gravabilidad en el IVA de la diferencia de cambio en operaciones de exportación, son incompatibles con la legislación, ya que no se considera gasto financiero al no estar arraigada a una financiación, sino que redunde de las variables del mercado cambiario.

Además, y continuando con el párrafo anterior, se buscará validar en el caso de ingresos brutos, que la diferencia de cambio no es compatible por imperativa legal, al liquidarse el impuesto por el principio del devengado y al generarse diferencia de cambio en el momento del pago de la factura, es decir principio del percibido, resulta contradictorio tributar este impuesto bajo ese concepto.

Para el cumplimiento del presente trabajo, utilizaremos los siguientes métodos: empírico, teórico, de análisis, descriptivo, deductivo e inductivo.

Con el método empírico, recopilaremos datos basados en el uso y la práctica, aplicados a casos reales.

Con el método teórico, recogeremos toda la información necesaria que respalda este estudio. El mismo se encontrará en forma ordenada y sistemática por capítulos.



Con el método descriptivo, explicaremos y detallaremos la determinación del IVA e IIBB en Provincia de Buenos Aires en exportaciones de bienes y servicios vinculado al tratamiento de la diferencia de cambio.

En primer lugar, expondremos los conceptos básicos necesarios para poder desarrollar el contenido del trabajo de investigación como ser el de exportación, tipo de cambio, inflación y cepo cambiario.

En segundo lugar, efectuaremos una introducción teórica sobre el Impuesto al Valor Agregado, y el tratamiento que se le otorga a las exportaciones dentro de la Ley N°23.349 Seguido de un análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial de IVA en las exportaciones de bienes y servicios en conjunto con el tratamiento de la diferencia de cambio.

En tercer lugar, desarrollaremos el concepto, objeto y sujeto del impuesto sobre los Ingresos Brutos local de Provincia de Buenos Aires, en comparación con el Convenio Multilateral. ¿Qué expone el código fiscal de ARBA 2021 con respecto a las exportaciones?, ¿Qué analizan las doctrinas?, ¿Qué manifiesta ARBA respecto del tratamiento de la diferencia de cambio? Son preguntas, a las cuales se les dará respuesta en el desarrollo de la investigación a través de un análisis descriptivo, normativo, recolección de datos estadísticos y casos prácticos.

Finalmente, el objetivo de este trabajo es reflejar el correcto tratamiento de la diferencia de cambio en las operaciones de exportación en materia de IVA e Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires.



## MARCO TEÓRICO

La Argentina, como muchos de los países latinoamericanos, ha tenido a lo largo de su historia varias crisis. Con estas idas y vueltas del contexto económico del país, las empresas necesitan aprender a operar en función del encuadre macro y microeconómico vigente.

En relación con el comercio exterior, Argentina busca a través de la expansión de las exportaciones afrontar el endeudamiento externo para recaudar mayor cantidad de divisas que no logra conseguir con la ayuda de los créditos e inversiones en moneda extranjera sin afectar el nivel de reservas internacionales.

A fines del año 2019, surgió un acontecimiento inesperado a nivel mundial en Wuhan, China, que fomentó aún más la inestabilidad económica que atraviesa nuestro país, produciendo una disminución notoria en toda la economía.

A principios del año 2020, afrontamos otro problema cuando los compradores no pudieron confirmar los precios que ya habían pactado en el mes de octubre generando renegociaciones y retrasos en los contratos. Al siguiente año, la situación empeoró, ya que se acumularon los contenedores al no poder ser retirados.

Las consecuencias del Covid-19 nos impactaron de manera significativa, ya que China es nuestro principal comprador, lo que produjo dificultades para exportar. Esto mismo se aplica a la inversa, puesto que ellos son nuestro proveedor más importante, lo que provocó retrasos en las entregas y por lo tanto una generación mayor de diferencia de cambio.

Adicionalmente, en la actualidad, la evolución del tipo de cambio genera incertidumbre y convierte al inversor más conservador y precavido.

El trabajo se desarrollará en un contexto de inflación que fue creciendo en promedio a un 47,79% en los últimos dos años provocando aún más la depreciación de la moneda nacional.

Según una encuesta anual (2021) de impuestos de KPMG que responden los CFOs y especialistas impositivos de empresas medianas y grandes de primera línea en todo el país, el impuesto sobre los IIBB se lleva el mayor impacto en



productos y servicios. Para el 65.67% de los consultados el impuesto sobre los Ingresos Brutos sigue siendo como en el 2020, el que más encarece los precios y servicios de las empresas.

En cuanto a la carga fiscal de las provincias, una de las más destacadas es la Provincia de Buenos Aires afectando fuertemente la determinación de precios y servicios. Le siguen la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), Córdoba, Tucumán y Misiones.

De las encuestas realizadas por KPMG se determinó que la objetividad (esto es tener una mirada abierta y amplia frente a los temas de autoridad fiscal y no privando siempre una visión meramente recaudatoria) de la AGIP (Rentas de las Cuidad de Buenos Aires) se mantiene por encima que la Agencia de Recaudación de Buenos Aires (ARBA).

Mediante en consenso fiscal firmados por las provincias en diciembre 2021 se prevé un impacto más gravoso en cuanto a la suba de los IIBB y el impuesto a la herencia. Dado que los gobiernos provinciales ahora pueden legislar un impuesto que abarque a los incrementos de patrimonio por legados y donaciones, como también aumentar los tributos vinculados a su jurisdicción.

Unos de los aspectos a abordar es el análisis del Impuesto al Valor Agregado (IVA), tributo que grava el consumo como resultado de un mecanismo de imposición que actúa en todas las etapas de producción y distribución de bienes y servicios, adopta el sistema denominado “impuesto contra impuesto”, en donde se confrontan débitos fiscales (por las ventas) y créditos fiscales (por las compras), pagando mensualmente los saldo entre ambos.

Argentina tiene un a presión impositiva total que resulta comparable con la de muchos países desarrollados. Sin embargo, la situación cambia cuando se analiza la conformación de la base tributaria. Son los impuestos a la producción, que gravan a las empresas, los que colocan al país en una situación única. En Argentina la presión impositiva a la producción es la mayor entre todas las economías relevantes del planeta, hoy en día está superando el 30%.

La carga tributaria no solo resulta elevada, sino que también produce que las empresas destinen una gran cantidad de tiempo a cumplir con toda la burocracia



que implica el pago de impuestos. En promedio, las pymes argentinas le destinan 808,4 horas al año a dichas tareas. La parte impositiva, en promedio, conlleva 418 horas al año, es decir, que les demanda a las empresas más de la mitad del tiempo total dedicado a los trámites burocráticos.

En cuanto a la presión tributaria para el 2022 se estima que existe poco margen para su crecimiento. El primer factor es que los recursos de comercio exterior tienen riesgos a la baja y el segundo condicionante será la paridad parlamentaria para votar nuevas subas de impuestos.

En 2021 la recaudación de impuestos nacionales por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) aumento 66% interanual. Todos los tributos que excluyen gravámenes sobre el comercio exterior y contribuciones a la seguridad social aumentaron en dicho año 61.5% interanual.

La caída de la recaudación del Impuesto a las Ganancias durante 2021 fue del 0.2 P.P (Puntos porcentuales) del PIB, esto se vio influenciado por el incremento de las deducciones sobre los trabajadores en relación de dependencia en la segunda parte del año.

En cuanto a Bienes Personales la elevada base que dejó la suba realizada en el 2020 provoco que el incremento nominal registrado en la recaudación (+ 34%) redunde en una reducción de otro 0.1P.P del PIB.

Estas reducciones expuestas anteriormente estuvieron parcialmente compensadas por las recaudación de IVA que aumento el 0.2 P.P del PIB (donde influyeron fuertemente las importaciones por el IVA aduanero) y de los impuestos sobre los combustibles, que se incrementó en 0.1 P.P del PIB.





## CAPITULO 1

### Análisis y conceptos introductorios

En esta primera sección expondremos aquellos conceptos que recaen en el análisis del presente trabajo como también, de qué manera impactan en la temática que se aborda, de tal forma de tener en consideración durante el todo el trayecto del presente dichos conceptos e ideas.

#### *Exportación*

Las exportaciones son el conjunto de bienes y servicios vendidos por un país para su compra o utilización en territorio extranjero.

Estas operaciones son controladas por la Aduana, que es un ente físico y órgano gubernamental. Son dependencias que están situadas en todas las fronteras del país y tienen como finalidad chequear y organizar íntegramente todas las mercancías que entran o salen del país.

Para poder llevar a cabo dichas transacciones entre diversos estados, existen restricciones a nivel fiscal y legal, que varían de un país a otro, dificultando su realización.

Frecuentemente, y de forma errónea, las exportaciones son vinculadas a la balanza comercial. La misma se refiere a productos, pero existe, además, la balanza de servicios. Para poder unificar ambos conceptos, nos referiremos a la balanza por cuenta corriente, dentro de la cual se encuentran las dos, anteriormente mencionados.

Del párrafo anterior se desprende que, si las exportaciones son menores a las importaciones en el total de bienes y servicios, el país tendrá déficit en su balanza de bienes y servicios y si las exportaciones son mayores a las importaciones en el total de bienes y servicios, el país tendrá superávit en su balanza por cuenta corriente.



### *Diferencia de cambio*

La diferencia de cambio se genera por la variación de la tasa de cambio representativa del mercado (TRM) cuando se efectúan operaciones en moneda extranjera.

Cuando una empresa adquiere un pasivo en moneda extranjera, es preciso para la contabilidad realizar el ajuste respectivo para reconocer esa misma obligación en moneda local. Cuando se realiza este ajuste, si el valor resultante es menor al contabilizado debido que la tasa de cambio ha descendido, se convierte en un ingreso no operacional, es decir por fuera a la actividad habitual de la empresa (Ventas). Sin embargo, tenemos que tener en cuenta que, si la venta o la exportación no se hubieran generado, no se generaría tampoco la diferencia de cambio vinculada.

### *Inflación*

Existe inflación cuando aumentan de forma generalizada los precios de los bienes y servicios dentro de una economía durante un periodo de tiempo.

De un modo opuesto, si no existiera la inflación, los precios bajarían produciéndose una deflación, la cual pueda lentificar el crecimiento y el consumo económico.

El precio cumple la función de permitirle a los empresarios establecer la cantidad de producto que se ansían vender a cada precio, y a los compradores, la cantidad que desean comprar conforme a los precios estipulados por el mercado de la oferta y la demanda.

Las consecuencias de la inflación pueden ser positivas o negativas:

- El incremento en los precios ayuda a disminuir el valor de las obligaciones, dentro de todos los agentes económicos. Esto hace referencia a que si en una economía hay inflación y los salarios suben al mismo ritmo, pero la obligación sigue siendo la misma que antes, el valor real de la deuda será menor que antes de que subieran los precios.



- El alza de los precios también causa que la gente prefiera consumir en el momento, ya que luego, los precios serán más caros, básicamente para que el dinero circule y haya transmisión de bienes en una economía.
- Disminución de poder adquisitivo: si los precios no suben en igual proporción que los salarios, el poder adquisitivo bajara.
- Reducción del ahorro: los ciudadanos no podrán ahorrar ya que si aumentan los precios y el salario no sube, van a necesitar invertir más dinero para poder comprar las mismas cantidades de bienes y/o servicios.

### Causas de la inflación

La inflación se puede engendrar por cuatro razones:

- Por un crecimiento de la demanda.
- Por un aumento en los costos de las materias primas.
- Por las propias expectativas.
- Por un aumento de la oferta monetaria.

### *Tipo de cambio*

Para saber cuántas monedas de una divisa se necesitan para obtener una unidad de otra, tenemos que hacer referencia al concepto de tipo o tasa de cambio. Este es determinado por la oferta y demanda de cada divisa.

El valor de la moneda oscila constantemente y es afectado por diferentes factores:

- La relativa estabilidad política del país.
- La inflación relativa con el otro país.
- Políticas monetarias del banco central.
- La fluctuación de las tasas de inflación del condado.
- Las deudas públicas del país con otros países.
- Desastres naturales.
- El valor de las importaciones y exportaciones de la nación.

En Argentina, el Banco Central interviene para establecer los precios del tipo de cambio provocando que estos puedan ser fijos o flexible.

### *Tipo de cambio fijo*

Es un tipo de cambio en donde el gobierno de un país asocia el valor de una moneda extranjera con el valor de la moneda nacional.

Para evitar que el precio de la divisa fluctúe y establecer un tipo de cambio fijo, el BCRA compra y vende su propia moneda en el mercado de divisas a cambio de la divisa a la que está vinculado, ejerciendo una fuerte demanda u oferta de su propia moneda, para colocar el precio de su divisa en el tipo de cambio fijo establecido.

Por consiguiente, para poder conservar los tipos de cambio fijos el BCRA debe tener acumuladas grandes cantidades de la moneda a la que está vinculada en sus reservas.

Una de las razones para establecerlo es que el tipo de cambio fijo ante la inestabilidad de una divisa se establece para salvar una economía poco estable, provocando que los inversores del exterior no confíen en el comercio local y en su crecimiento económico.

### *Ejemplo de tipo de cambio fijo*

Supongamos que el Banco central de Argentina (BCRA) determina que el peso argentino equivale a 5 dólares estadounidenses. Para establecer un tipo fijo, el banco central argentino tendrá que asegurarse de que puede abastecer el mercado con esos dólares. En otras palabras, el banco central de Argentina deberá mantener grandes reservas del dólar de EE.UU. en sus reservas, de manera que pueda asegurar el abastecimiento al mercado y poder ejercer una fuerte demanda de pesos en caso de que sea necesario, vendiendo todos los dólares que tiene.

Los valores de las monedas fijas suben y bajan juntos, la moneda fijada varía lo mismo que la moneda a la que se ha fijado. Por ejemplo, si Argentina vincula su moneda con el dólar de EE.UU. y este aumenta su valor, o, por el contrario, pierde parte de su valor, también lo hace el peso argentino. Esto último quiere decir que el peso argentino se encuentra en sintonía con el dólar. Una de las consecuencias de vincular la moneda a otro país es que el banco central pierde



una de las herramientas fundamentales de la política monetaria, que es devaluar su moneda.

Cuando el peso se esté depreciando, el banco central de Argentina comprará dólares a cambio del peso, para lo que tendrá que imprimir más pesos, aumentando la cantidad de pesos que circulan en la economía argentina, y entonces el valor de la moneda argentina disminuirá. Si el peso se aprecia por encima del tipo fijo, el banco central debe comprar pesos a cambio de dólares. Esto disminuye la cantidad de pesos que circulan en la economía argentina, lo cual aumenta el valor de la moneda. Por ello, es tan importante mantener en reserva una gran cantidad de dinero de la divisa a la que se quiere fijar, porque si no, no se podrá maniobrar para mantener el tipo de cambio fijo.<sup>1</sup>

### *Tipo de cambio flexible*

El tipo de cambio flexible se encuentra determinado por la oferta y la demanda de divisas en el mercado. A diferencia del tipo de cambio fijo, el BCRA no interviene y, por el contrario, esta continuamente en movimiento.

Los factores que intervienen son el crecimiento económico, la inflación o los tipos de interés.

El tipo de cambio flexible no tiene la capacidad de corregir el déficit del país a través de la devaluación o revaluación de la moneda, por el contrario, se ajusta de forma natural.

### *Cepo cambiario*

Es una serie de medidas restrictivas que sirven para moderar el uso de la moneda extranjera evitando la devaluación de la moneda local.

---

<sup>1</sup> Arias Samper Javier, "Tipo de cambio fijo", de <https://economipedia.com/definiciones/tipo-cambio-fijo.html>

Cuando se lleva a cabo un cepo a una moneda, se corre el riesgo de que se creen mercados “negros”, donde el consumidor podrá comprar la divisa, pero a un precio mayor que en el mercado oficial.

### *Inflación y exportaciones*

¿Cómo afecta la inflación a las exportaciones? Para Marcelo Elizondo la razón principal es el aumento de los costos que no conducen a la productividad generando una pérdida de competitividad.

El autor expresa que además otras de las consecuencias es restringir el financiamiento y debilitar la inversión dificultando así el planeamiento.

También, primeriza la canasta exportadora pues disminuye la capacidad de los productores de bienes menos competitivos de poner sus productos en el mundo.

Teniendo en cuenta los comentarios de Marcelo Elizondo y abarcando todos los conceptos estudiados en el presente acápite, una variable principal de la economía argentina son las exportaciones, por su capacidad de generar divisas de forma genuina.

Cuando nos referimos a las exportaciones y a los flujos de entrada de capitales, hacemos mención a la oferta del mercado y en la demanda a la necesidad de importar bienes y servicios.

Otro aspecto a tener en cuenta para determinar el tipo de cambio del momento es la expectativa sobre el futuro de la balanza de pagos. En Argentina, el tipo de cambio se relaciona directamente con la tasa de inflación, ya que, si los precios nacionales aumentan con relación a los precios internacionales, nuestras exportaciones serán menos competitivas y, por consiguiente, las importaciones más atractivas.

Por lo tanto, esto disminuirá la oferta futura de divisas con relación a su demanda, y por consecuencia el tipo de cambio se depreciará (se necesitarán más unidades de moneda nacional por unidad de moneda extranjera).

Para evitar esto último, en el año 2011 y hasta la actualidad, se implementó como medida restrictiva, el cepo cambiario, que tiene como objetivo evitar que la



moneda nacional se deprecie y pierda valor provocando de esta manera la inflación.

Este límite de adquisición de moneda extranjera provocó que surja un "dólar paralelo", diferente al oficial, que solo podría adquirirse en el mercado negro a una cotización más elevada. A este tipo de cambio se lo llamó dólar blue. La compra de la moneda no se detuvo y generó devaluaciones de la moneda local e inflación.

Esta fluctuación del tipo de cambio de divisas provoca que cuando se facture una exportación se genere una diferencia de cambio entre dicho momento y el posterior pago de la obligación.

Para poder explicar la problemática del trabajo, desarrollaremos el tratamiento que se le da a dicha diferencia de cambio respecto de su tratamiento en el impuesto al valor agregado e ingresos brutos.



## CAPITULO 2

### Tratamiento de las exportaciones y la diferencia de cambio en el Impuesto al Valor Agregado.

En este capítulo, se llevará a cabo una introducción teórica desarrollando de qué manera se clasifica y conforma el impuesto, además de cómo se contemplan las exportaciones en el mismo:

- *Desde el punto de vista geográfico:* El IVA es un impuesto nacional creado por el Poder Legislativo en el Congreso de la Nación. El organismo que lo recauda y fiscaliza es AFIP (Administración federal de ingresos públicos).
- *Desde el punto de vista teórico:* es un impuesto indirecto, por lo tanto, el sujeto de derecho es diferente al sujeto de hecho y tiene alícuotas fijas o proporcionales, que pueden ser del 10,5%, 27% y 21%, siendo esta última la alícuota general.<sup>2</sup>
- *Desde el punto de vista de la estructura:* es plurifásico porque se paga en todas las etapas del proceso productivo y no acumulativo porque grava la diferencia entre el precio de venta y precio de compra.
- *Desde el punto de vista del impuesto a los consumos generales y específicos:* el impuesto al valor agregado es un impuesto a los consumos generales, cuando se habla de consumos generales o específicos ambos tienen exenciones.

---

<sup>2</sup> Sujeto de derecho: es la capacidad jurídica para ser titular de derechos y obligaciones. Sujeto de hecho: capacidad de facto o de ejercer ese derecho por sí mismo. "Material clase de Impuestos 2", Scherz Jorge.





- Desde el punto de vista del sistema de liquidación: el impuesto al valor agregado se incluye en el régimen general de liquidación.

Esquema de análisis (Ley de IVA N°23.349)

**Objeto del impuesto:** es aquello que grava el tributo, al cual se le aplica la alícuota correspondiente.

La Ley menciona en el art. N°1 que se gravaran los siguientes bienes y servicios:

- Venta de cosas muebles.
- Obras, locaciones y prestaciones de servicios.
- Importaciones definitivas de cosas muebles.
- Importación de servicios.

Según el art. N°2 considera venta: “toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles”.

Ejemplos de transferencias de cosas muebles que no están en el objeto:

- a) *Expropiación:* al no tener fines de lucro, esto no se considera venta por lo cual, no hay IVA.
- b) *Transferencia en favor de cónyuges o descendientes:* hay transferencia de bienes, pero si es hacia cónyuges o familiar no se considera dentro del objeto, por lo cual, no paga IVA porque no hay intención de lucro.
- c) *Transferencia por sucesiones.*
- d) *Reorganización de empresas (fusión o escisión):* es una figura que surge de la Ley de Sociedades N°19.550, donde detalla que esta actividad no paga IVA.

Se considera obras, locación o prestación de servicios, siendo los principales:

- a) Trabajo sobre inmueble ajeno.
- b) Obras sobre inmueble propio.
- c) Elaboración de cosas muebles.
- d) Turismo.

El impuesto no se paga por los siguientes motivos:



- Estar fuera del objeto del impuesto: ejemplo reventa de inmuebles.
- Esta dentro del objeto del impuesto, pero la ley realiza la exención: ejemplo la venta de libros.
- Cuando no hay sujeto: tiene que haber ánimo de lucro. Ejemplo si un sujeto particular vende su auto particular no paga IVA.

Los sujetos que están obligados al pago del impuesto son las personas físicas y jurídicas, que realicen actividades de enajenación, prestación de servicios independientes, uso o goce temporal de bienes, y la importación de bienes o servicios, en territorio nacional.

**Nacimiento del hecho imponible:** es el momento en el cual se genera la operación, es decir, el IVA.

- *El nacimiento del hecho imponible para venta de cosas muebles:* se produce en el momento en que se entrega o se factura el bien, lo que fuera anterior. Cuando se entrega el bien se respalda con el remito, es decir, el documento que entrega y exterioriza la entrega del bien. Si ambas coinciden, se factura y se entregan el producto, surgiendo el nacimiento del hecho imponible.
- El nacimiento del hecho imponible de Obras, locaciones o prestamos de servicios: momento de terminación del trabajo o cobro del importe, lo que fuera anterior. Para cada hecho imponible diferente hay un nacimiento diferente.

Detalladamente:

- Ventas: al momento de entrega del bien, emisión de la factura o acto similar, el que fuera primero, salvo que se trate de provisión de agua, de energía eléctrica o de gas regulado por medidor, o cuando la comercialización de productos primarios se realice mediante operaciones en las que fijan el precio con posterioridad a la entrega del producto o cuando los mismo se comercialicen en operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados que se reciban con antelación de los primeros.



- Prestaciones de servicio y locaciones de obras y servicios: el hecho imponible nace cuando se termina la realización de servicio o en el momento en que se reciba total o parcialmente el precio, el que fuera primero; excepto cuando se trate de: servicios que se efectúen sobre bienes, servicio de desagües, cloacales o de provisión de agua corriente reguladas por tasas o tarifas fijadas, servicios de telecomunicaciones regularizados por tasas o 15 tarifas fijadas, operaciones de seguro o reaseguros, prestaciones o colocaciones financieras, locaciones de inmuebles, entre otros.
- Trabajos sobre inmuebles de terceros: cuando se acepte el certificado de obra total o parcial, o cuando se reciba el precio total o parcial, el que ocurriera primero.
- Locación de cosas muebles y arriendo de circuitos o sistema de telecomunicaciones: el hecho nacerá en el momento de devengarse el pago o en el momento de la apreciación del precio ya sea parcial o total.
- Obras realizadas, directamente o a través de terceros, sobre inmuebles propios: en el momento de la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, el que fuera primero.
- Importaciones: en el momento en que la misma sea definitiva, siendo esta definitiva cuando es para consumo según el código aduanero, es decir cuando la mercadería se introduce por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero.
- Locación de cosas muebles con opción a compras: al momento de la entrega de bien o acto semejante (Ley N° 23.349, 1997).

**Exenciones en IVA:** estarán libres de pagar IVA las ventas, locaciones, prestaciones de servicios o importaciones de bienes que se incluyan en estas categorías:



- Libros, folletos, diarios, revistas y publicaciones similares, en cualquier formato y en toda la cadena de comercialización y distribución.
- Sellos de correo, timbres fiscales, papel timbrado, billetes de banco, títulos de acciones y similares.
- Billetes para juegos de sorteos o de apuestas autorizados y oficiales.
- Agua natural y leche fluida o en polvo, mientras el comprador sea un consumidor final, el Estado nacional, provincial o municipal, comedores escolares, universitarios u obras sociales.
- Aeronaves destinadas al transporte de pasajeros.
- Los servicios de enseñanza privados para personas discapacitadas.
- Servicios de culto prestados por instituciones religiosas
- Servicios prestados por obras sociales.
- Servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica en todos sus tipos y especialidades.
- Servicios funerarios realizados a través de cooperativas.
- Espectáculos teatrales y de carácter deportivo amateur.
- Servicios de taxi y remis cuyo recorrido no supere los 100 KM.
- La explotación de ferias, congresos y exposiciones, y la locación del espacio utilizado para los mismos.

### **Determinación de la base imponible**

- Art. 10: “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...”

¿Qué conceptos los Integran? Art. 10, 5° párrafo

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

- 1) Los servicios prestados juntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares.

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

La norma no cita expresamente a las diferencias de cambio, aunque una parte de la doctrina y también la AFIP las consideran incluidas.

- 3) El precio atribuible a los bienes que se incorporen en las prestaciones gravadas del artículo 3º
- 4) El precio atribuible a la transferencia, cesión o concesión de uso de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial que forman parte integrante de las prestaciones o locaciones gravadas...”

En resumen, la base imponible es el monto de la operación que está gravado (monto facturado) sobre el cual aplico la alícuota correspondiente. Es el precio neto de la Venta/Locación/Obra/Prestación de Servicio que resulte de la factura, neto de descuento. El precio no puede ser menor al valor de plaza.

Admite: Deducciones/Bonificaciones/Descuentos según usos y costumbres (se hacen en la misma factura), Devoluciones (NC).

Alícuotas, tasas o porcentajes del impuesto: como es un impuesto indirecto, no hay escalas de alícuotas, hay alícuotas fijas o proporcional.

#### **Tipos de alícuotas:**

- a) Tiene una tasa general: hoy en día es del 21%.
- b) Hay dos tasas diferenciales:
  - Hay una disminuida (10,5%): dentro de la misma se pueden mencionar las siguientes actividades: la venta; la elaboración, construcción o fabricación por encargo de un tercero; y la importación definitiva, que tengan por objeto los bienes comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur.
  - Y otra incrementada (27%): como, por ejemplo, ventas de gas, energía eléctrica y aguas reguladas por medidor.



Con lo cual, todo lo que no está dentro de las tasas diferenciales, es porque se le aplica la tasa general del 21%.

### **Determinación del gravamen**

Debito fiscal es el impuesto al valor agregado de las ventas, locaciones, obras o prestaciones de servicios. Es siempre a favor de la AFIP. Se crea cuando se factura o cuando nos entregan una nota de crédito.

En las operaciones vinculadas a título gratuito/oneroso no hay IVA. En el caso, que se haya tomado el impuesto de la compra de la mercadería que se donó, se deberá devolver.

Crédito fiscal es el Impuesto al valor agregado de las compras. Son a favor del Contribuyente.

Para determinar el impuesto, el contribuyente tiene que analizar el impuesto que le cobro a sus clientes para luego restarlo del impuesto que su proveedor le cobro y la diferencia es lo que tiene que depositar en concepto de IVA.

Requisitos para poder tomarlo:

- Debe estar vinculado con operaciones gravadas.
- Debe estar correctamente facturado y discriminado (factura legal).
- Tiene que corresponder al período liquidado (se pueden tomar facturas de meses anteriores, pero no de meses posteriores)
- Si es una compra de un auto: el límite que se puede tomar de IVA es \$4.200.
- Si es una compra de un vehículo utilitario (camión), se puede tomar todo el IVA, no tiene límite.
- Compra de Ropa: Tiene que estar vinculado con la actividad gravada.
- Ley anti-evasión: Las compras por más de \$1.000 tienen que ser bancarizadas.
- Exportadores: compra de mercadería en el mercado interno, para venderla en el mercado externo, la venta está exenta de IVA, pero se puede tomar el IVA CF como saldo a favor del contribuyente (solo si las facturas están abonadas).



Por lo tanto, la liquidación de IVA consiste en la diferencia generada entre el IVA repercutido y el IVA soportado total:

- Si el IVA DF es mayor al IVA CF → SALDO A FAVOR de la AFIP (saldo a pagar).
- Si el IVA DF es menor al IVA CF → SALDO A FAVOR del CONTRIBUYENTE. El mismo puede ser: saldo técnico, saldo por ingresos directos o saldo de libre disponibilidad.

SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.

ORIGEN DEL SALDO.  DESTINO DEL SALDO	OPERACIONES EN EL MERCADO INTERNO		OPERACIONES DE EXPORTACIÓN. [DISPONIBILIDAD AMPLIADA] (L. 43)
	SALDO TÉCNICO [DISPONIBILIDAD RESTRINGIDA]. (L. 24-1° PFO).	SALDO POR INGRESOS DIRECTOS. [LIBRE DISPONIBILIDAD] (L. 24-2° PFO).	
* CONTRA IVA FUTURO (COMPENSACIÓN)	X	X	X
* CONTRATA OTROS IMPUESTOS DEL CONTRIBUYENTE (ACREDITACIÓN)	-	X	X
* CESIÓN A 3° (TRASFERENCIA)	-	X	X
* SOLICITUD DE REINTEGRO (DEVOLUCIÓN)	-	X	X
* CANCELACIÓN DE APORTES PATRONALES	-	-	X
* CANCELACIÓN DE RETENCIONES Y PERCEPCIONES REALIZADAS.	-	-	X

Fuente: Material clase Impuestos 2, Scherz Jorge.

*Diferencia de cambio en operaciones de exportación*

Se considera exportación de bienes, cuando los mismos son enviados del país al exterior, mientras que la exportación de servicios tiene lugar cuando los mismos se realizan en el país, pero su aplicación o efectos económicos tienen



lugar en el exterior. Para ambos casos, la operación quedara documentada con una factura letra "E".

Toda operación de exportación será facturada en moneda extranjera y quedará registrada simultáneamente en moneda local, al cambio oficial del día de la emisión del mencionado documento. Al momento de recibir el pago, la moneda extranjera transferida del exterior será pesificada por el banco al cambio oficial. La diferencia de cambio que surge entre el valor al momento de emitir la factura y el momento de pesificar la recepción del pago quedaría fuera del alcance del gravamen.

Si la operación no se considera exportación, se emitirá factura "A" (si el destinatario es un responsable inscripto) o "B, para los demás supuestos. Este caso puede darse cuando los servicios efectuados en el país para un sujeto radicado en el exterior, y cuyos efectos económicos tienen lugar en nuestro país. De aquí que, al no considerarse una exportación, dependiendo la actividad, la misma podrá estar exenta de IVA o bien, alcanzada por las distintas alícuotas previstas en la Ley.

En la medida que se acumulen saldos a favor de IVA por las operaciones del mercado interno o externo, que están vinculados con las exportaciones de los servicios, nace el derecho de tramitar ante la AFIP la devolución de los saldos técnicos acumulados en la declaración jurada (RG N°4937), pudiéndose utilizar:

- a) Contra IVA futuro (compensación).
- b) Contra otros impuestos del contribuyente (acreditación).
- c) Cesión a terceros (transferencia).
- d) Solicitud de reintegro (devolución).
- e) Cancelación de aportes patronales.
- f) Cancelación de retenciones y percepciones realizadas.

Sistema Integral de Recupero (SIR): El nuevo régimen de reintegro del IVA para exportadores – Resolución General AFIP 5173.

El Fisco Nacional por medio de la Resolución General 5173 habilita el Sistema Integral de Recupero (SIR) para efectuar la solicitud del reintegro del crédito



fiscal atribuible a las operaciones de exportación y asimilables (2° párrafo art. 43 de la Ley de IVA) a partir del 01/07/2022.

Según la AFIP, este cambio tiene como objetivo mejorar la dinámica de cobro de los créditos fiscales y de los procedimientos para formalizar las solicitudes, y garantizar una administración ágil, sin papeles y simplificada en cuanto a la carga de información y optimizar los procesos de control.

Requisitos y condiciones:

- 1) Poseer la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).
- 2) Contar con el alta en los impuestos correspondientes.
- 3) Declarar y mantener actualizado el domicilio fiscal.
- 4) Tener actualizado el código de la actividad desarrollada según el “Clasificador de Actividades Económicas (CLAE).
- 5) Poseer Domicilio Fiscal Electrónico constituido.
- 6) Dar de alta el servicio “web” denominado “SIR – Sistema Integral de Recupero”, a cuyos fines se requerirá la respectiva “Clave Fiscal” habilitada con Nivel de Seguridad 3 como mínimo.
- 7) No registrar incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas de los impuestos y de los recursos de la seguridad social a las que los responsables se encuentren obligados, relativas a los períodos fiscales no prescriptos.
- 8) No registrar incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas informativas a las que los responsables se encuentren obligados.

Solicitud del beneficio:

Se debe remitir la información requerida por el servicio “SIR- Sistema Integral de Recupero”. Una vez presentada la declaración jurada correspondiente, el Fisco Nacional efectuara los controles sistémicos pertinentes para considerar formalmente admitida la solicitud pudiendo la AFIP considerar la aprobación total, parcial o denegatoria respectiva.



## CAPITULO 3

# Tratamiento de las exportaciones y la diferencia de cambio en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Es un impuesto provincial que consiste en la aplicación de un porcentaje sobre la facturación del negocio independientemente de su ganancia. De la definición se desprende que este impuesto debe pagarse aun cuando el negocio no resulte rentable. El periodo fiscal utilizado es anual con adelantos mensuales y puede generar retenciones a cuenta por parte de clientes.

Los Códigos Fiscales que regulan su aplicación en cada jurisdicción establecen en la definición de hecho imponible que nacerá por el ejercicio de actividades habituales en la jurisdicción de la provincia, cualquiera sea el lugar donde ellos se realicen: zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público o privado.

- *Desde el punto de vista geográfico:* es un impuesto provincial y también recae en el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires. El organismo que genera las normas impositivas es el poder legislativo, el cual recauda y fiscaliza en cada una de las 23 provincias y el poder legislativo de la Ciudad de Buenos Aires con sus respectivos Códigos Fiscales (ARBA en Provincia de Buenos Aires y AGIP en Ciudad de Buenos Aires).
- *Desde el punto de vista teórico:* es un impuesto indirecto porque el sujeto que lleva a cabo las operaciones gravadas y por lo tanto es responsable de la liquidación y pago del tributo, no es en definitiva quién lo soporta, sino que los traslada con sus costos al precio que termina pagando el contribuyente de hecho.



- *Desde el punto de vista estructural:* es un impuesto plurifásico y distorsivo, porque todas las etapas del proceso productivo están gravadas. Los ingresos brutos son impuestos acumulativos, en el cual se produce el efecto cascada o impuesto sobre impuesto, se paga sobre el precio anterior y no se descuenta nada.
- *Desde el punto de vista determinativo:* el impuesto a los ingresos brutos se debe determinar mensualmente en concepto de anticipos, y anualmente se presenta dicha declaración jurada, que en el caso particular del art. 2° del Convenio Multilateral, que a continuación se expondrá, se deberán determinar los coeficientes unificados por cada jurisdicción operante.

#### Ingresos brutos en provincia de Buenos Aires y convenio multilateral

*ARBA - Ley N°10.397, "Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires".*

Los contribuyentes directos, de acuerdo a las fechas definidas por el calendario fiscal de ARBA, están obligados a presentar la DDJJ Mensual y Anual del período que corresponda, en lo que declara todos los ingresos obtenidos en el período en cuestión. En esta instancia se calculan el monto a pagar del impuesto.

#### Pasos para la liquidación mensual

- 1) Al inicio de cada año (enero) ver la Ley Impositiva (ARBA) del año correspondiente. Cada actividad tiene su alícuota correspondiente, esta dependerá del total de facturación del año calendario anterior inmediatamente cerrado (incluyendo exentos y no gravados). Como Ingresos brutos se liquida a mes vencido, en enero se chequean las alícuotas para cuando se tenga que liquidar dicho mes (vencimiento febrero) ya se realice con las nuevas alícuotas del año.
- 2) Tomar la facturación del mes SIN IVA (en el caso de los RI).
- 3) La facturación por la alícuota dará como resultado el impuesto determinado mensual.



- 4) Como en toda liquidación existen deducciones del impuesto, las mismas se refieren a Retenciones, Percepciones, Recaudaciones Bancarias en concepto de IIBB sufridas por el contribuyente, que disminuirán (en caso de presentarse) el impuesto determinado.
- 5) Una vez deducidas las anteriores, en el caso de que el contribuyente tenga un saldo a favor del periodo anterior también se deducirá. El resultado será el saldo a favor del mes correspondiente o el saldo a favor de ARBA.

**Exenciones:**

- 1) Todos los ingresos del Estado en las distintas reparticiones, ejemplo el INDEC.
- 2) Ingresos de la bolsa de comercio: organismo que se ocupa de comercializar títulos valores, públicos o privados.
- 3) Operaciones con título público, nacional o provincial
- 4) Ingresos de entidades financieras
- 5) Impresión e edición de libros, diarios y revistas, solo exime a la editorial. La reventa si está gravada.
- 6) Ingreso de entidades mutualista
- 7) Operaciones entre cooperativas
- 8) Intereses de caja de ahorro, plazo fijo tanto en moneda extranjera como en moneda nacional en instituciones que estén regidas por el BCRA
- 9) Enseñanza privada: universidad, secundario o terciario privados siempre que estén adheridos a planes de educación del gobierno
- 10) Cooperativas eléctricas y servicios públicos telefónicos
- 11) Participaciones entre profesiones liberales/ independientes
- 12) Radio difusión, sonora y televisiva
- 13) Cooperativa de trabajo
- 14) Consorcio o cooperativa
- 15) Personal con discapacidad
- 16) Congregaciones religiosas: si hay un quiosco dentro de una iglesia, está gravado



## 17) Farmacias de obra social o entidades mutuales o gremiales

### **Convenio multilateral**

La Comisión Arbitral es, junto con la Comisión Plenaria, uno de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral del 18/08/77, al cual han adherido la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las 23 provincias argentinas.

El Convenio Multilateral es una manera en la que se distribuye el impuesto a los Ingresos Brutos. Se trata de un acuerdo impositivo entre el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y el de las Provincias, donde se le aplica la alícuota correspondiente a la actividad que dicta cada código fiscal, al realizarse esto, cada jurisdicción tendrá un impuesto determinado sobre los Ingresos Brutos de los contribuyentes que tributan para más de una jurisdicción. El fin de dicho acuerdo es que los impuestos no se recauden de forma superpuesta.

El impuesto se determinará mediante un porcentaje de la facturación, independientemente de la ganancia, denominado alícuota, variando acorde a cada provincia, siendo el más común el 3,5%. Los contribuyentes deben, primeramente, realizar de forma mensual la declaración jurada para luego efectuar el correspondiente pago.

### **Gravabilidad y exención**

Tanto los Monotributistas como para responsables Inscriptos están obligados a pagar el impuesto, ya sean personas humanas o jurídicas, que realicen algunas de las siguientes actividades: comercial, empresaria, civil, profesional, o un oficio, con fines de lucro y que ejerzan su actividad en más de una jurisdicción, es decir, en Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en alguna otra provincia, por ejemplo. Aplicándose a cualquier etapa de la cadena comercial necesaria para el desarrollo de la actividad.

Quedan comprendidos dentro de la órbita del convenio multilateral, aquellos contribuyentes que encuadren dentro de algunas de las siguientes situaciones:

- Que el proceso de industrialización se de en una jurisdicción y la comercialización en otra.



- Que la actividad esté radicada en una jurisdicción y se realicen prestaciones de servicio u operaciones con personas o bienes que se encuentren en otra jurisdicción.
- Que la industrialización y comercialización se den de forma completa en una jurisdicción, pero la administración se desarrolle en otra.
- Que la actividad esté radicada en una jurisdicción, pero se realicen compras o ventas en otra.

Y desde la entrada en vigencia a partir del 01/01/2022 de la Resolución General N°5/2021 dictada por la Comisión Arbitral, se introduce el concepto de presencia digital (venta online) para las operaciones entre ausentes, esto quiere decir que según lo prevé el art. 2 inciso b), in fine, el sustento territorial del vendedor de los bienes o prestador y/o locador de servicios, a los efectos de la atribución de ingresos, se configurara en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, siempre que exista presencia digital en la misma.

Hay actividades exentas que varían de jurisdicción en jurisdicción, hablando de aspectos generales, algunos ejemplos serian:

- Actividades que se desarrollan con la obtención de un título universitario.
- Actividades en las que predomina el intelecto.
- Floristas sin local
- Fotógrafos
- Cooperativas
- Venta de autos (siempre que la persona no pague impuesto a las ganancias)
- Producciones cinematográficas
- Farmacias
- Expensas (excepto Córdoba)

### **Distribución de ingresos: REGIMEN GENERAL, Art. 2**

Los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma:



- a) El cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.
- b) El cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

En base al Art. 2: *¿Qué gastos son computables?*

- Sueldos y jornales y toda otra remuneración.
- Combustibles.
- Reparaciones y conservación.
- Alquileres.
- Primas de seguro.
- Gastos de Administración, Comercialización, Producción.
- Amortizaciones ordinarias, admitidas por la Ley de Impuesto a las Ganancias.

*Gastos no son computables:*

- Diferencia de cambio.
- Impuestos, tasas y contribuciones.
- Publicidad y propaganda.
- Intereses de todo tipo.
- Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios, en los importes que excedan el 1% de la utilidad del balance comercial (es decir, del resultado del ejercicio, la última línea del Estado de Resultados).
- Las amortizaciones a distribuir son las deducibles para el Impuesto a las Ganancias, y no la contable.



### **REGIMEN ESPECIAL: Art. 6 al 13.<sup>3</sup>**

- Art.6: Actividades de la construcción:

Los contribuyentes que tengan su oficina, escritorio, o dirección en esa jurisdicción y realicen obras en otras, se le imputara el diez por ciento (10%) de los ingresos a la jurisdicción donde esté ubicada la sede y el noventa por ciento (90%) de los ingresos a la jurisdicción en que se realicen las obras. No podrá discriminar honorarios a ingenieros, arquitectos, proyectistas u otros profesionales pertenecientes a la empresa.

- Art. 7: Aseguradoras, entidades de capitalización y ahorro no incluidas en la Ley de Entidades Financieras:

“Cuando la administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraten operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras, se atribuirá a esta o estas jurisdicciones, el 80% de los ingresos provenientes de la operación y se atribuirá el 20% restante a la jurisdicción donde se encuentre situada la administración o sede central, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del asegurado al tiempo de la contratación, en los casos de seguros de vida o de accidente.”

- Art. 8: Contribuyentes comprendidos en el régimen de la Ley de Entidades Financieras:

“Cada fisco podrá gravar la parte de ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales habilitadas por la autoridad de aplicación, respecto de iguales conceptos de todo el país.

Se excluirán los ingresos correspondientes a operaciones realizadas en jurisdicciones en que las entidades no tuvieran casas o filiales habilitadas, los

---

<sup>3</sup> <https://ca.gov.ar/2016-03-21-17-33-41?showall=1>





que serán atribuidos en su totalidad a la jurisdicción en la que la operación hubiere tenido lugar.”

- Art. 9: Empresas de transporte de pasajeros o cargas:

“En los casos de empresas de transporte de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje.”

- Art. 10. Profesionales Liberales:

“En los casos de profesiones liberales ejercidas por personas que tengan su estudio, consultorio u oficina similar en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras, la jurisdicción en la cual se realiza la actividad podrá gravar el 80% de los honorarios en ella percibidos o devengados, y la otra jurisdicción el 20% restante.”

Igual tratamiento se aplicará a las consultorías y empresas consultoras.

- Art. 11: Rematadores, comisionistas u otros intermediarios:

“Cuando tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otra, tengan o no sucursales en ésta, la jurisdicción donde están radicados los bienes podrá gravar el 80% de los ingresos brutos originados por esas operaciones y la otra, el 20% restante.”

- Art 12: Prestamistas Hipotecarios o prendarios no organizados en forma de empresa:

“Gravaran en la jurisdicción sede el 80% de los ingresos, siendo el 20% restante donde se constituya la garantía sobre el inmueble o bien mueble correspondiente.”

- Art 13:

“En el caso de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la



jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento o a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2º.

En el caso de la industria tabacalera, cuando los industriales adquieran directamente la materia prima a los productores, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora un importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima. La diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe será distribuido entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad, conforme al régimen establecido por el artículo 2º. Igual criterio se seguirá en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores e intermediarios de quebracho y de algodón por los respectivos industriales y otros responsables del desmote, y en el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de arroz, lana y frutas.

En el caso de la mera compra, cualquiera fuera la forma en que se realice, de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que ésta no grave la actividad del productor, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el 50% del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos, conforme al régimen del artículo 2º. En los casos en que la jurisdicción productora grava la actividad del productor, la atribución se hará con arreglo al régimen del artículo 2º.”

### *Diferencia de cambio en operaciones de exportación*

Puesto que, respecto del tema que nos compete, las exportaciones tampoco se encuentran alcanzadas con este impuesto. Razón por la cual, las diferencias de cambio que pudieran surgir entre el momento de emisión de la factura y el del cobro, ya que el criterio de liquidación de IIBB es el devengado y si se gravaran se estaría aplicando por criterio de lo percibido.

Tratamiento impositivo de las exportaciones en los ordenamientos fiscales provinciales:

El común denominador es que las exportaciones no tributan el impuesto sobre los ingresos brutos en ninguna jurisdicción. Por ende, de acuerdo a algunas legislaciones provinciales, las exportaciones son tratadas como exentas, en otras se apela a la figura de la exclusión de objeto, mientras que en otras se las considera como conceptos que no forman parte de la base de imponible.

En el primer grupo se hallan las jurisdicciones de Ciudad Autónoma de Buenos Aires (art. 141 CF), Entre Ríos (art. 169 inc. u) CF), Mendoza (art. 185 inc. o) CF), y Salta (art. 174 inc. k) CF); en el segundo las de Buenos Aires (art. 160, inc. d) CF), Catamarca (art. 180, inc. d) CF), Corrientes (art. 125, inc. d) CF), Chaco (art. 119, inc. d) CF), Chubut (art. 4, inc. d) CF), Formosa (art. 205, inc. d) CF), Jujuy (art. 182, pto. 4) CF), La Pampa (art. 167, inc. d) CF), La Rioja (art. 183, inc. d) CF), Neuquén (art. 166 inc. d) CF), Río Negro (art. 4, inc. d) CF), San Juan (art. 114 inc. d) CF), San Luis ( art. 181, inc. d) CF), Santa Cruz (art. 29, inc. d) CF), Santa Fe (art. 127, inc. c) CF), Santiago del Estero (art. 174, inc. d) CF), Tierra del Fuego (art. 102, inc. d) CF), y Tucumán, (art. 197, inc. d) CF); y en el tercero y último la Provincia de Córdoba (art. 176, inc. h) CF).

La única excepción a lo aquí expuesto lo constituye la Provincia de Misiones, que mediante su Ley N°4255 dispone derogar el inc. d) del art. 128 del Código Fiscal, que consideraba a las exportaciones como ingresos no gravados por el impuesto sobre los ingresos brutos, para comenzar a regir a partir de enero de 2006. De esta forma, el criterio general que durante años sostuvo la totalidad de las jurisdicciones provinciales (no someter a tributación las operaciones de



exportación), fue dejado repentinamente de lado por la Provincia de Misiones, con vulneración de la premisa de evitar la exportación de impuestos.



## CAPITULO 4

### **Análisis doctrinario y jurisprudencial en materia del Impuesto al Valor Agregado.**

Antes de abordar lo enunciado en la presente sección, es interesante y muy importante de cara al tratamiento que se discute en el IVA, comenzar analizando el concepto de Gasto Financiero y realizar algunos comentarios previos sobre el de Diferencia de Cambio.

#### *Gastos financieros*

Los gastos financieros son pérdidas o costos que derivan de la financiación o titularidad de cualquier pasivo financiero y las diferencias negativas en la valoración de los activos financieros. Forman parte de la partida de gastos deducibles de la actividad económica.

Tipos de gastos financieros:

- Intereses pagados por la concesión de préstamos o créditos.
- Intereses abonados por operaciones de descuento de documentos.
- Comisiones y gastos que cobra el banco u otros intermediarios financieros por las gestiones que realizan.
- Pago de dividendos para los accionistas de la sociedad.
- Gastos financieros derivados de actualizar provisiones.
- Abono de intereses para remunerar a los inversores que han adquirido bonos u obligaciones emitidas por la empresa.
- Pérdidas por los ajustes de valoración de instrumentos financieros.

Para calcular los gastos financieros en las operaciones de financiación, solo hay que considerar el tipo de interés y las comisiones. El ejemplo más común son las cuotas a pagar de un préstamo, en el cual gasto financiero es la parte que corresponde a los intereses, no la devolución del capital.

### *Diferencia de cambio*

Como se conceptualizó en el capítulo 1, esta se genera por la variación de la tasa de cambio representativa del mercado (TRM) cuando se efectúan operaciones en moneda extranjera en un contexto de estabilidad cambiaria, aquí se va a generar un resultado entre un tipo de cambio y otro posterior. El mismo es lo que se considera como diferencia de cambio.

A continuación, expondremos distintos dictámenes y doctrinas que desarrollan el tema:

Dictamen 24/1991 – Dir. De Asesoría Técnica AFIP, Año: 27 de junio de 1991.<sup>4</sup>

**Asunto:** Venta pactada en moneda extranjera – Impuesto al valor agregado.

**Problemática:** “La presentante solicita se le confirme si se reconocerá el IVA sobre el mayor valor que pudiera producirse como consecuencia de la aplicación del tipo de cambio vigente a la fecha de cada pago si éste difiere del aplicado en el momento de la entrega de la mercadería, sea por movimiento dentro de la banda cambiaria, o por una posible modificación de la relación establecida en el artículo 1° de la Ley N°23.928 por el Congreso Nacional o por libre flotación cambiaria en caso de derogación de la Ley N°23.928 y su Decreto N°529/91.

En el Dictamen N°27/91 de fecha 11/2/91 publicado en el Boletín de la DGI N°448,449, pág. 382, se trata el caso de la emisión de facturas en moneda extranjera, antes del dictado de la ley de convertibilidad. En la mencionada actuación se transcribe parte del artículo 9° de la ley del gravamen, donde se dispone que "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, recupero de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término".

---

<sup>4</sup> Ver anexo adjunto, [http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID\\_T\\_000024\\_1991\\_06\\_27](http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_T_000024_1991_06_27).



En el mencionado acto de asesoramiento se manifiesta que, en lo referente a las operaciones en moneda extranjera, la cuestión no es tratada específicamente por la ley del impuesto al valor agregado, tal como se sostuvo en el caso denominado "IVA. Moneda de pago Paridad Cambiaria". Por otra parte también subraya que lo que no prevé la ley citada, lo hace en cambio la Ley N°11.683 de procedimiento, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, la que en su articulado establece el sistema de conversión o determinación de su equivalencia (Artículo 108), disponiendo que las operaciones y réditos en moneda extranjera serán convertidos a su equivalente en moneda de curso legal resultante de la efectiva negociación o conversión de aquélla, o en defecto de ésta, al equivalente al que en atención a las circunstancias del caso, se hubiera negociado o convertido dicha moneda extranjera. Por lo tanto, siendo que la base imponible debe valorarse en la moneda de curso legal, será también en esta moneda con la que se deberá cancelar el gravamen ante el fisco. Es decir que cuando se convenga el pago en moneda extranjera se producirán diferencias de cambio, en relación al momento en que nazca el hecho imponible, y asimismo, si el crédito fiscal del impuesto al valor agregado se ha facturado en tales monedas, procede su convertibilidad de acuerdo a la correlativa cotización del mercado de cambio.”

### **Conclusiones del caso:**

- 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.
- 3) En la facturación respectiva, a efectos de determinar la base imponible y si corresponde el IVA, debe indicarse asimismo la conversión de las cifras respectivas en australes.



Según lo expuesto en dicho dictamen, si la operación se paga en moneda extranjera, no se genera diferencia de cambio gravada. De lo contrario, si el cliente cancela la deuda en pesos y el tipo de cambio se modifica, se originará una diferencia de cambio gravada para el Fisco.

Dictamen 31/2003 Dir. De Asesoría Técnica AFIP, Año: 21 de mayo de 2003.<sup>5</sup>

**Asunto:** Operaciones convenidas en moneda extranjera – Diferencia de cambio – Impuesto al valor agregado.

**Problemática:** “La empresa del asunto efectúa una consulta en los términos de la Resolución General N°858, acerca del tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado de las diferencias de cambio resultantes en las operaciones de venta de petróleo crudo a la firma "Z.Z." Petrolera Argentina S.R.L. (en adelante "Z.Z."), concertadas en dólares y abonadas en pesos con posterioridad al nacimiento del hecho imponible.

Al respecto, señala que como el petróleo es un commodity que se comercializa sobre la base de precios internacionales que cotizan en dólares, ésta es la moneda de referencia para la negociación y posterior facturación de las ventas de dicho producto en el mercado local.

Expresa que hasta la sanción de la Ley N°25.561, las operaciones se facturaron en dólares y se cobraron en dólares; a partir de las nuevas reglas impuestas por la citada Ley de Emergencia Pública, la obligación contraída por "Z.Z." y la facturación se han mantenido en dólares pero la cobranza comenzó a efectuarse en pesos, conforme lo acordaron las partes, al tipo de cambio vigente al día anterior al del vencimiento de la factura respectiva, generándose así una

---

<sup>5</sup> Ver anexo adjunto,

[https://archivo.consejo.org.ar/Bib\\_elect/septiembre03\\_CT/documentos/dat3103.htm#:~:text=dispone%20que%20%22Las%20operaciones%20en,se%20perfeccione%20el%20hecho%20imponible.%22](https://archivo.consejo.org.ar/Bib_elect/septiembre03_CT/documentos/dat3103.htm#:~:text=dispone%20que%20%22Las%20operaciones%20en,se%20perfeccione%20el%20hecho%20imponible.%22).





diferencia con relación al importe en pesos correspondiente a la fecha de la factura original, sobre la cual también debe cargarse el I.V.A.

Aclara que el espíritu del acuerdo radica en respetar el precio en dólares convenido por las partes más allá de la moneda con que se cancele la factura, de forma tal que siempre el importe en pesos abonado por "Z.Z." y cobrado por "X.X." S.A. refleje el precio en dólares originalmente acordado.

En relación con su postura, anticipa que no cuestiona la gravabilidad con el I.V.A. del mayor monto en pesos de una operación concertada originalmente en dólares, generado entre el momento en que se configura el hecho imponible y la oportunidad del correspondiente pago en pesos de la factura.

Asimismo, especifica que la consulta efectuada apunta a que se confirme con carácter vinculante que el Impuesto al Valor Agregado debe ser aplicado sobre:

- a) el precio en dólares del petróleo crudo resultante de la factura original (convirtiendo los dólares al tipo de cambio vigente al momento del nacimiento del hecho imponible), y
- b) el complemento de la diferencia de cambio en pesos calculada a la fecha de pago sobre dicho precio en dólares.

Por otra parte, aclara que el mecanismo adoptado por esa empresa para convertir a pesos el importe en dólares acordado libremente para la compraventa de petróleo crudo es, en principio, una materia ajena a la competencia de este Organismo ya que hace a las relaciones jurídicas o contractuales entre las partes.

En relación con ello, señala que la circunstancia de que puedan pactarse obligaciones en moneda extranjera resulta del hecho de que la Ley de Convertibilidad ha mantenido la redacción de los artículos 617 y 619 del Código Civil, en función de los cuales quien se obliga a dar una suma determinada de moneda extranjera por la compra de un bien o servicio cumple su obligación



dando, el día del vencimiento, la cantidad expresada o su equivalente en pesos.

Asimismo, manifiesta que durante la vigencia de la Ley de Convertibilidad, antes de las modificaciones introducidas por la Ley N°25.561, cuando estas operaciones se cancelaban en dólares no se generaban diferencias a los efectos del I.V.A. ya que los dólares que se recibían al vencimiento de la factura tenían poder cancelatorio de la obligación original contraída por "Z.Z." , destacando que ello fue reconocido a través del Dictamen N°24/91 (D.A.T.).

Con respecto a las normas impositivas involucradas, señala que el artículo 10 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece que la base imponible del I.V.A. estará constituida por el precio neto que resulte de la factura o documento equivalente que, en el caso de la operación en consulta, vendrá dado por el precio en dólares del petróleo crudo vendido por "X.X." S.A. a "Z.Z.", entendiéndose que la A.F.I.P. sólo podría apartarse de dicho precio cuando el mismo no refleje el valor corriente en plaza del bien o servicio vendido, en cuyo caso la ley presume que este último es el valor computable, lo cual admite prueba en contrario.

Es decir que la base imponible vendrá dada por el precio facturado y, cuando la obligación haya sido pactada en dólares, por el importe de los pesos que resulte de convertir el precio neto facturado en dólares al momento del nacimiento del hecho imponible más la diferencia que pudiera generarse al momento de la cancelación de la factura, sin que dicha expresión implique una modificación del precio en dólares acordado por las partes.

En relación con ello, señala que el Dictamen N°24/91 (D.A.T.) interpreta que las diferencias que pudieran resultar, en el caso de obligaciones pactadas en pesos con referencia a una moneda extranjera, constituyen una diferencia de precio alcanzada por el I.V.A., agregando por su parte que no podría haber habido indexación de precios, actualización monetaria o ajuste de deudas, por cuanto las mismas estaban prohibidas por el artículo 10 de la Ley de Convertibilidad, que con alguna modificación en la redacción se mantuvo después de los cambios



introducidos por la Ley N°25.561.

Agrega que dicho dictamen no trató la cuestión que motiva su consulta, pero que pudo hallar una referencia a la misma en el Dictamen N°17/81 (D.A.T.y J.), originado en un planteo presentado por una Empresa del Estado con relación a la aplicación de la actualización por mora que establecía el artículo 2°, inciso b) de la Ley N° 21.391, en el cual se concluyó que dicha actualización debía calcularse sobre el importe total de la factura (precio más I.V.A.) no abonada en término por la aludida empresa, con el argumento que, si el propósito del legislador había sido evitar perjuicios patrimoniales en cabeza de quienes se vinculan contractualmente con el Estado, no admitir la actualización íntegra de la factura original, incluyendo el propio impuesto, importaba violar tal principio. Acerca de las conclusiones arribadas en el último dictamen citado opina, en síntesis, que la D.G.I. no es competente para entender en cuestiones que hacen a la relación jurídica entre las partes contratantes; que se trataba de una actualización en los casos de mora no imputables al proveedor, de forma tal que resultaba razonable concebir que la protección legal abarcara el total del crédito de dicho proveedor; que la propia Ley N°21.391 distinguía entre las actualizaciones del precio que constituyen la obligación (artículo 2°, inciso a)) y las actualizaciones del crédito por mora no imputable al proveedor (inciso b)), no habiéndose expresado opinión con relación a la primera de ellas, que a su entender se vincularía más con el caso presentado en consulta por "X.X." S.A.

Asimismo, opina que la Ley de Convertibilidad derogó todas las cláusulas de ajuste o indexación de precios, variación de costos y cualquier otra forma de repotenciación de deudas en pesos, prohibiciones que se han mantenido aún después de las modificaciones introducidas por la Ley de Emergencia Pública, lo cual no permitiría sostener, ni por vía de hipótesis, que la diferencia en pesos abonada por "Z.Z." pudiera tratarse de una actualización o ajuste de un crédito a favor de "X.X." S.A. ya que sería legalmente inadmisibles.

Agrega que si se pretendiera aplicar extensivamente a este caso una interpretación similar a la expresada en el Dictamen N°17/81 (D.A.T. y J.), forzando a reconocer una diferencia sobre el total de la factura, incluyendo el



I.V.A., por encima o en contra de la voluntad de las partes, se terminará condicionando la relación contractual al modificarse el precio en dólares pactado para la operación.”

**Conclusión del caso:** “... Las diferencias de cambio que se generen entre el momento del nacimiento del hecho imponible y el del efectivo pago, 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.”

Según lo expuesto en dicho dictamen, las diferencias de cambio fueron consideradas como gastos financieros, ya que el impuesto facturado fue percibido por el contribuyente con anterioridad y, por consiguiente, ese importe pierde la naturaleza de tributo para transformarse en un crédito común derivado de la operación.

Las diferencias de cambio son gastos financieros gravados por el IVA

*Posición del fisco*

La definición surge de la conclusión determinada en el dictamen (DAT) 31/2003 (21/5/2003), donde se concluyó que “las diferencias de cambio que se generen, entre el momento del nacimiento del hecho imponible y el del efectivo pago, forman parte de los gastos financieros genéricos a los 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 IVA- integran el precio neto gravado por ser erogaciones que se deben al vendedor como accesorias de la operación principal gravada.”

¿En el IVA, hay doble imposición?

Mediante el Dictamen DAT 31/2003, la AFIP concluyó que corresponde incluir en la base de determinación el Impuesto al Valor Agregado recaído en la operación principal, considerado que el monto del pago diferido o fuera de



término debido al vendedor comprende además al impuesto facturado al momento de producirse la venta.

Según el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires plantea que: “Las actualizaciones de precio (incluyendo las resultantes de aplicación de variaciones en el tipo de cambio, coeficiente de estabilización de referencia y similares) no deben gravarse por cuanto conllevan una indeseable y distorsiva doble imposición”.

### Las diferencias de cambio no son gastos financieros gravados por el IVA

#### *Posición Doctrinaria sobre los dictámenes expuestos*

Juan Oklander afirma que las diferencias de cambio son la consecuencia de la política monetaria y económica ajenas a las partes y no se originan en un pago diferido o fuera de término. Así mismo, se trata de operaciones cual hecho imponible quedó exteriorizado y con efectos tributarios al momento de generarse, como la ley lo determina.

En otro orden de ideas, Martín Caranta opina que los fundamentos de la AFIP son incompatibles con la legislación, luego de la salida de la convertibilidad. Si las diferencias de cambio forman parte de las actualizaciones están estarán prohibidas por la Ley N°25.561, y siendo esta Ley de orden público no podía conceptuarse la gravabilidad cuya existencia legal no es posible.

Adicionalmente, sostiene que las diferencias de cambio no son gastos financieros ya que no son el resultado de la financiación sino del manejo de las variables del mercado cambiario por parte de las autoridades que llevan a cabo la política monetaria del país.

Por contraparte, se encuentran las opiniones que apoyan al Fisco. Por ejemplo, Monica Yerisse considera que “las diferencias de cambio originadas en operaciones alcanzadas por el impuesto al valor agregado, pactadas en moneda extranjera y canceladas en moneda de curso legal, se encuentran gravadas con



sustento en que resultan una diferencia del precio neto gravado, tal como el propio Fisco lo reconoce en el dictamen (DAT) 24/1991.”<sup>6</sup>

A su vez, Alberto Cáceres y Paola Dreiling entienden que las diferencias de cambio "Deben asimilarse a un mayor valor del precio neto de la operación principal, razón por la cual forma parte de la base de la imposición, no constituye un cargo accesorio a la operación principal, sino que es justamente la operación principal.".<sup>7</sup>

Oscar Piccinelli y Adriana Piano sustentan que la diferencia de cambio debe estar gravada, pero por el precio neto gravado.

Por el contrario, Mario Volman concluye que la diferencia de cambio debe gravarse por el total incluyendo el Impuesto al Valor Agregado.

Recapitulando, no sólo hay opiniones contradictorias en la doctrina, sino que las empresas además han tomado posturas diferentes referidas a la facturación y a la gravabilidad de las diferencias de cambio en el Impuesto al Valor agregado.

Desde nuestro punto de vista con el análisis realizado y los datos recabados, la diferencia de cambio no es un gasto financiero ya que no es originada por un pago diferido, sino que se remite a las variaciones que se dan en el mercado cambiario a raíz del contexto inflacionario que radica en un tipo de cambio de absoluta volatilidad que decanta en que varíe constantemente.

---

<sup>6</sup> Yerisse, Mónica S. Tratamiento en el IVA de las diferencias de cambio por operaciones facturadas en moneda extranjera y canceladas en moneda nacional. Errepar . Consultor Tributario. Julio de 2010

<sup>7</sup> Cáceres, Alberto I. y Dreiling, Paola E.: El impuesto al valor agregado. Editorial La Ley, págs. 434 y 435, Año 2004.



Si estuviéramos en presencia de un contexto de estabilidad, el tipo de cambio se presentaría con mínima o nula variación, lo cual anularía totalmente la generación de una diferencia de cambio. Por lo dicho anteriormente, no se considera acertado que la diferencia de cambio conforme parte de la base imponible puesto que la referida no es autónoma y se origina como un concepto accesorio al IVA, que en definitiva es un concepto que no forma parte del precio neto gravado.



## CAPITULO 5

# **Análisis doctrinario y jurisprudencial en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.**

Antes de profundizar la temática correspondiente, recordemos que las diferencias de cambio pueden surgir en estos tres aspectos, que se exponen a continuación:

- 1) Factura y cobro en moneda extranjera
- 2) Factura en moneda extranjera y cobro en pesos equivalentes
- 3) Factura y cobro en pesos, utilizando la moneda extranjera como referencia o índice de actualización.

### Análisis respecto de la gravabilidad de las diferencias de cambio en IIBB

#### *Desde el punto de vista de ARBA*

El Fisco de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) ha pretendido gravar las diferencias de cambio con el Impuesto a los Ingresos Brutos. Para sustentar dicha gravabilidad se basó en el Informe 97/2003 de la ex -DGR que considera el tratamiento tributario aplicable a los intereses de financiación y desvalorización monetaria (actualizaciones de precios), entendiendo que los mismos forman parte de la base imponible del gravamen.

En consecuencia, diversos contribuyentes se vieron afectados por dicha cuestión, procedieron reclamar administrativa y judicialmente, demostrando que las diferencias de cambio no participan del concepto de “actualización monetaria”, y que por lo tanto no se encuentran sujetas al Impuesto.





Fallo SIAGRO SRL, Año: 2018. Tribunal Fiscal de Apelación, La Plata.<sup>8</sup>

**Asunto:** La diferencia de cambio a favor del contribuyente no establece un concepto alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

**Problemática:** “En lo relativo a la incorporación a la base imponible-tal la pretensión fiscal, gravadas al 6%- de las denominadas “diferencias de cambio”, el apelante propugna su revocación aludiendo -si se quiere, de un modo contradictorio- que “las mismas se deben tomar como un hecho accesorio del principal y deben liquidarse con el 19%”, para explayarse a continuación alegando que los montos así originados no se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, apoyándose en el precedente de este Tribunal “Aerolíneas Argentinas S.A.” del 20/3/2013.

Al respecto, es de observar que la Representación Fiscal (fs. 1958 y vta) defiende el criterio sentado en el acto impugnado, reproduciendo lo que este expone a fs. 1754 cuando adujo que “..de la revisión del mayor de fa cuenta “Diferencia de Cotización” (fs. 488/497), se verifica que el fiscalizador procedió a discriminar de la misma aquellas diferencias generadas por la venia de fertilizantes conforme se expone en papeles de trabajo de fs. 1393 y 1396, constatando que los montos consignados en el ajuste surgen del resultado de considerar los montos percibidos y los transferidos, aplicándose la alícuota correspondiente a la actividad principal generadora del ingreso sobre las diferencias de cambio positivas”, a lo que añade que los argumentos traídos deben rechazarse por no haberse “ofrecido ninguna prueba útil que permita modificar las conclusiones antes señaladas”.

En este marco de discusión, consideró que el punto a dilucidar no transita por el carril vinculado a una cuestión de hecho y prueba, tal como se desprende de los dichos contenidos en el alegato fiscal, sino que se trata de situaciones que se dirimen de un modo conceptual, tal como tuve oportunidad de expedirme en el

---

<sup>8</sup> Ver anexo adjunto, <http://www.tfaba.gov.ar/Sentencias/8-3996-2360-033673-2011-SIAGROSRL.pdf>.



antecedente citado por la empresa apelante, al sostener -en lo medular- que tales diferencias "...constituyen el resultado de la fluctuación del valor de la moneda extranjera expresada en moneda local, entre la fecha de facturación y su equivalente a la fecha del cobro. Sucede, como puede apreciarse, que, de estos dos momentos, es sólo el primero el que debe tenerse, en cuenta a los efectos de valorar la obligación fiscal correspondiente. Así, las diferencias derivadas de las fluctuaciones entre el devengamiento y un momento posterior que en modo alguno es computado por la legislación aplicable, tal el del cobro efectivo, no. resultan alcanzadas por el impuesto de tratras. En otras palabras, la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos debe hacerse, por imperativo legal, siguiendo el método de lo devengado, mientras que las diferencias de cambio sólo surgen cuando en el cálculo se incluye la referencia del momento en que el pago se efectiviza, propia del criterio de lo percibido. De este modo, a mi entender, es la propia normativa la que las excluye del ámbito de imposición. Pretender que se tribute sobre ellas importaría tanto como aplicar un sistema cuando es más conveniente al organismo recaudador (nótese que el criterio de lo devengado lleva a que el impuesto se adeude con anterioridad al cobro efectivo de la operación, resguardando al crédito fiscal, por ejemplo, de la desvalorización producto de la inflación), mientras que vendría a recurrirse a otro, sin norma expresa que así lo autorice, cuando de ello se derivan nuevas diferencias que pueden aumentar, a su vez, la base imponible considerada. Tanto más arbitrario deviene el criterio comentado, desde que, por la estructura del gravamen en cuestión, la incidencia de las eventuales diferencias de cambio negativas (que, en la misma línea de análisis, disminuirían la obligación fiscal resultante), nunca puede ser tenida en cuenta."

En razón de la postura sentada por el suscripto, corresponde desestimar el criterio del Fisco, lo que así decido.

**Conclusión del caso:** Según el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, Sala III, las diferencias de cambio que pudieran surgir entre el momento de emisión de la factura y el del cobro no generan diferencias de cambio, ya que el criterio de liquidación de IIBB es el devengado, y si se gravaran se estaría aplicando percibido.



Es importante señalar que la Sala III del Tribunal Fiscal de la Pcia. de Bs. As., en autos “SIAGRO SRL” se expidió por la no gravabilidad. El fallo se fundamenta en el precedente "Aerolíneas Argentinas SA" en el que se sostiene que las diferencias de cambio....”constituyen el resultado de la fluctuación del valor de la moneda extranjera expresada en moneda local entre la lecha de facturación y su equivalente a la fecha del cobro.

El Tribunal ha distinguido con claridad dos momentos diferentes, uno que debe tenerse en cuenta para valuar y determinar la obligación fiscal (por ejemplo en el caso de compra-venta de bienes, el hecho imponible se habrá verificado al momento de emitirse la factura o la entrega del bien, lo primero que ocurra) y uno posterior (el cobro efectivo del precio facturado), produciéndose entre ambos momentos modificaciones en el tipo de cambio, dando origen a las diferencias de cambio, las cuales de acuerdo a su decisorio no resultan alcanzadas por el impuesto.

Desde nuestra perspectiva, interpretamos que las exportaciones al no estar alcanzadas por el impuesto, tampoco se gravaran las diferencias de cambio que pudieran surgir entre el momento de emisión de la factura y el del cobro, ya que el criterio de liquidación de IIBB es el devengado y si se gravaran se estaría aplicando por criterio de lo percibido.

Fallo NORDELTA SA, Año: 2019. Tribunal Fiscal de Apelación, La Plata.<sup>9</sup>

**Asunto:** Las diferencias de cambio efectivamente cobradas no son materia imponible en el tributo.

**Problemática:** “En relación a las diferencias de cambio y su gravabilidad, recientemente ha tenido oportunidad de expedirse este Cuerpo: “...En este marco de discusión, considero que el punto a dilucidar no transita por el carril vinculado a una cuestión de hecho y prueba, tal como se desprende de los dichos

---

<sup>9</sup> Ver anexo adjunto, <http://www.tfaba.gov.ar/Sentencias/1-2227-2360-0072312-2008-NORDELTA.pdf>.



contenidos en el alegato fiscal, sino que se trata de situaciones que se dirimen de un modo conceptual, tal como tuve oportunidad de expedirme en el antecedente citado por la empresa apelante, al sostener -en lo medular- que tales diferencias "...constituyen el resultado de la fluctuación del valor de la moneda extranjera [expresada en moneda local, entre la fecha de facturación y su equivalente a la fecha del cobro.

Sucede, como puede apreciarse, que, de estos dos momentos, es sólo el primero el que debe tenerse, en cuenta a los efectos de valorar la obligación fiscal correspondiente.

Así, las diferencias derivadas de las fluctuaciones entre el devengamiento y un momento posterior que en modo alguno es computado por la legislación aplicable, tal el del cobro efectivo, no resultan alcanzadas por el impuesto de tras.

En otras palabras, la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos debe hacerse, por imperativo legal, siguiendo el método de lo devengado, mientras que las diferencias de cambio sólo surgen cuando en el cálculo se incluye la referencia del momento en que el pago se efectiviza, propia del criterio de lo percibido. De este modo, a mi entender, es la propia normativa la que las excluye del ámbito de imposición. Pretender que se tribute sobre ellas importaría tanto como aplicar un sistema cuando es más conveniente al organismo recaudador (nótese que el criterio de lo devengado lleva a que el impuesto se adeude con anterioridad al cobro efectivo de fa operación, resguardando al crédito fiscal, por ejemplo, de la desvalorización producto de la inflación), mientras que vendría a recurrirse a otro, sin norma expresa que así lo autorice, cuando de ello se derivan nuevas diferencias que pueden aumentar, a su vez, la base imponible considerada. Tanto más arbitrario deviene el criterio comentado, desde que, por la estructura del gravamen en cuestión, la incidencia de las eventuales diferencias de cambio negativas (que, en la misma línea de análisis, disminuirían la obligación fiscal resultante), nunca pueden ser tenidas en cuenta..." (del voto del Dr. Lapine en autos "Siagro S.R.L.", Sentencia del 14 de agosto de 2018."



**Conclusión del caso:** “...Por ello, compartiendo el criterio expuesto, corresponde desestimar el criterio del Fisco, debiéndose dejar sin efecto el ajuste efectuado en este ítem, lo que así decidió.

Concluye, respecto de ese punto, que el Fisco pretende gravar dos veces el mismo impuesto, primero en base a la provisión contable, y luego, en base a la facturación del ingreso, lo que es manifiestamente improcedente.

En otro punto se agravia al sostener que el Fisco también les gravó las diferencias de cambio, argumentando que las mismas no consisten ni provienen del ejercicio de actividad habitual por parte del contribuyente.”

En relación con el fallo, ARBA expone que las diferencias de cambio se vinculan directamente con la actividad gravada, por lo tanto, el precio final facturado se modifica, computando de esta manera la base imponible del impuesto. En contraposición, el contribuyente apela que dicha diferencia se genera por la oscilación del momento de facturación (devengado) y el pago de la obligación (diferido), en consecuencia, no está alcanzada por el gravamen.

Recapitulando lo expuesto por ambas partes y el fallo correspondiente se acompaña la postura del partícipe debido que el impuesto sobre los ingresos brutos, en cuanto a su principio general, se apoya en el devengado como forma de determinar su base imponible. Con lo cual entendiéndose que la diferencia de cambio es la que se comienza a generar luego de la generación del hecho imponible seguida de la constitución de la base por la cual se tributa ingresos brutos (devengado) no correspondería tomarla dentro de ella ya que en el momento de la liquidación por imperativa legal no la tenemos determinada fehacientemente.

#### *Doctrinas*

Martin Caranta afirma que el hecho imponible está originado por la actividad del contribuyente, no por las consecuencias de esta, y que dichos conceptos corresponden a una modalidad contable de valuación de los créditos en moneda extranjera, y no a una actividad del sujeto pasivo. Adicionalmente, entiende que un concepto que no está comprendido dentro del hecho imponible no debería



reconocerse como gravado, como tampoco forzar la norma para evitar detraer algo que nunca debió incluirse a la base imponible.

Ricardo M. Chicolino conserva la idea de no considerar las diferencias de cambio para el cálculo del impuesto ya que las mismas no están expuestas dentro de la base imponible en los códigos fiscales de las provincias.

A nuestro entender y según el tratamiento de los fallos expuestos y los criterios de las doctrinas, las diferencias de cambio no están gravadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos porque no implican el desarrollo de una actividad ejercida en forma habitual y que cumpla con las condiciones impuestas en la definición del hecho imponible del tributo, sujeto a la aplicación del principio del devengado.

#### Exposición de caso práctico tratamiento en el IVA e IIBB de una empresa dedicada al transporte internacional, entre otras.

Presentación de la empresa y tipo de facturación en cuanto a su actividad:

Tiene por objeto la compra-venta, comercialización y distribución de todo tipo de producto. Para dicha actividad en el país, utiliza factura A. Además, presta los siguientes servicios:

- a) Asesoría integral en comercio interior y exterior
- b) Agencias de cargas aéreas, marítimas y terrestres
- c) Logística nacional e internacional
- d) Transporte nacional e internacional

Respecto de la prestación de servicios, si la utilización económica se realiza dentro del país, usa factura A y B. En el exterior, cuando actúa como intermediaria utiliza nota de débito tipo B ya que debe refacturar los gastos por cuenta y orden del tercero interviniente (comprador).

En el caso de una actividad de comercio exterior directa con utilización económica fuera del país, emplea factura E.



*Para el caso se analizará el periodo diciembre 2020*

La Base Imponible IIBB<sup>10</sup> se conforma de la siguiente manera:

- + Ventas gravadas
- + Exportaciones exentas (de IVA)
- + IVA DEBITO FISCAL (de las ventas gravadas)
- + Ventas exentas de exportación (venta local exenta)
- Total ventas

Como el impuesto sobre los ingresos brutos en una empresa intermediaria debe calcularse sobre la base de la comisión y no por la venta, para la conformación de la base imponible (ventas-costo) debe detraerse los conceptos que a continuación se exponen:

- + Total de las ventas netas gravadas y exentas
- Nota de débito en concepto de reintegro de gastos y cheques rechazados
- Gastos computables que son descontables de la base imponible. Parten del Subdiario IVA compras.
- Gastos operativos

Total comisiones estimadas (representando un 42% de la venta total sin IVA en el caso del mes de diciembre 2020).

Esta comisión es la base imponible a distribuir mediante los coeficientes unificados en las jurisdicciones operantes por la empresa debido que se encuentra encuadrada bajo la figura del convenio multilateral.

---

<sup>10</sup> Ver anexo adjunto, "IIBB 12-2021".



Una vez determinada la misma, se aplican las correspondientes alícuotas en cada provincia concluyendo con la determinación del impuesto a los ingresos brutos en cada una de ellas.

#### Base Imponible IVA<sup>11</sup>

Tomando la base de ingresos brutos, el débito fiscal surge del subdiario ventas de contemplar el IVA de las facturas A y B menos las notas de créditos A y B.

Procediendo con la liquidación, se toma el débito fiscal de las ventas gravadas totales sin considerar los descuentos que se toman para determinar la base imponible de ingresos brutos teniendo en cuenta que aquí la misma es conformada por la comisión resultante de ventas menos costos computables contra las ventas, como anteriormente se expuso.

En cuanto a las ventas que realiza la empresa, todas las actividades se gravan al 21%.

#### *Aspectos para considerar sobre la actividad de la empresa.*

¿Por qué el flete (transporte internacional marítimo y aéreo) no es considerado exportación de servicios?

Según lo mencionado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el flete se encuentra eximido del impuesto por no pertenecer a un servicio prestado en el país o al menos no en su totalidad, por lo tanto, no es posible aplicar un criterio de territorialidad para la imposición, es decir existe un gris para la normativa, en cuanto a donde se considera la utilización económica del servicio.

Esta conclusión está apoyada por el art. N°43 de la Ley de IVA y el dictamen N°6/2007 de AFIP. Con lo cual no se considera al flete como una exportación de servicios.

---

<sup>11</sup> Ver anexo adjunto, "Subdiario IVA ventas".



### *IIBB vs gravabilidad de la diferencia de cambio*

La empresa considera el devengamiento de los ingresos por ventas del mes para la determinación de la base imponible de IIBB, al valor y tipo de cambio factura, con lo cual, se respeta absolutamente la normativa, y por lo tanto el principio de fondo que es utilizado para determinar dicha base.

Ahora bien, si tuviéramos que contemplar la diferencia de cambio, en primer lugar, tendríamos que saber con exactitud cuando se va a cobrar esa factura. En segundo lugar, esa factura se debiera cobrar en el mismo mes que se está devengando el hecho imponible que la genero, y en todo caso cuando se genere facturarla, pero este comprobante seria accesorio a una actividad que según la norma está exenta, como lo es la exportación.

Por ejemplo: si facturó una exportación de USD 1.500 en marzo del 2022 a un tipo de cambio factura de \$109,14, el valor de la exportación en pesos es de \$163.710 es decir, en el anticipo mensual de marzo 2022, la empresa debiera declarar por el devengado \$163.710 en concepto de exportación. Si esa factura, la cobrase el 5 de abril, lo hará a un tipo de cambio de \$116,75, es decir \$175.125. En consecuencia, se genera una diferencia de cambio de \$11.415 producto de una venta devengada en marzo y cobrada en abril (es lo más habitual). Reiterando el principio que rige en la determinación del impuesto sobre los IIBB, si contempláramos la diferencia de cambio generada, estaríamos tomando lo percibido por esa venta, es decir, estaríamos mezclando el principio del devengado con el percibido.

En el caso de efectuarse una facturación por esa diferencia de cambio generada, ocurriría lo que exponíamos anteriormente, es decir se generaría un ingreso, pero el mismo seria accesorio a una actividad que para la norma se encuentra exenta del impuesto.

Esta validación practica apoya lo que sostienen los doctrinarios respecto de la no gravabilidad de la diferencia de cambio en el impuesto sobre los IIBB, distinguiendo que al ser un concepto que no está incluido dentro del hecho imponible, no debería reclamarse como gravado, que van en contra de la posición del fisco en los fallos analizados SIAGRO SRL y NORDELTA SA, que si pretende gravarla.



## CONSIDERACIONES FINALES

En el presente trabajo comenzamos abordando la problemática del perjuicio tributario para los contribuyentes que realizan operaciones de exportación, que originan las premisas del fisco nacional y provincial en base al tratamiento de la diferencia de cambio en materia de IVA e Ingresos Brutos en Provincia de Buenos Aires, a raíz del contexto de desvalorización monetaria.

La inflación que se presenta en la actualidad provoca una mayor variación del tipo de cambio y, en consecuencia, la constante fluctuación de la moneda nacional, generando así, diferencias de cambio a diario. Debido a esto, analizamos la operatoria de la economía argentina, enfocando el estudio en las exportaciones.

Se analizo arduamente el encuadre de estos impuestos en las empresas exportadoras y fallos/dictámenes respectivos junto a doctrinas vinculadas, siendo estas contradictorias a la norma dictada por el Fisco tanto a nivel nacional como en la Provincia de Buenos Aires.

Para poder explicarlo con métodos prácticos, recurrimos a estudiar lo siguiente:

- Fallos: Siagro SRL y Nordelta SA.
- Dictámenes emitidos por diversas empresas con la misma temática: 24/1991 y 31/2003.

En relación con esto último, el Fisco pretendía determinar la gravabilidad de ambos impuestos respectivos en los casos mencionados vinculados a la diferencia de cambio.

Ante nuestro planteo inicial: “los fundamentos del fisco nacional para ejercer la gravabilidad en el IVA de la diferencia de cambio en operaciones de exportación son incompatibles con la legislación, ya que no se considera gasto financiero”. Se determina finalmente en primer lugar, que en base a lo estudiado en el capítulo 4, el concepto de gasto financiero se vincula directamente a las pérdidas o costos que derivan de una financiación, con lo cual esta no participa en la generación del hecho imponible de la exportación, actividad principal exenta por Ley, en el Impuesto al Valor Agregado.



En segundo término, se concluye que la diferencia de cambio se encuentra arraigada directamente a la variación del tipo de cambio, producto del contexto inflacionario que vive el país desde hace ya más de dos décadas. En un contexto de paridad cambiaria, el hecho tendría nula relevancia ya que por ejemplo una empresa que hoy exporta a USD 100 y la cobra al mes siguiente, al no desvalorizarse la moneda, debería percibir el mismo valor por el cual se generó el hecho imponible. Esto demuestra que no se trata de una financiación sino de las variables del mercado.

Del párrafo anterior, podemos apoyarnos en lo que fundamenta Martín Caranta cuando sostiene que “Las diferencias de cambio no son gastos financieros ya que no son el resultado de la financiación sino del manejo de las variables del mercado cambiario por parte de las autoridades que llevan a cabo la política monetaria del país.”. Pero sobre todo nos apoyamos en la normativa, que exige a la operación principal de exportación.

En cuanto al planteo realizado sobre el tratamiento en el impuesto a los ingresos brutos, donde se expuso lo siguiente: “En el caso de ingresos brutos, su gravabilidad no es compatible por imperativa legal, al liquidarse por el devengado y las diferencias de cambio al generarse en el momento del pago, es decir del percibido, por lo expuesto, resulta contradictorio tributar bajo este concepto” nos apoyamos en las doctrinas de Martín Caranta y Ricardo Chicolino, además de conocer los fallos a Siagro SRL y Nordelta SA para concluir que para la liquidación de este impuesto se utiliza el criterio del devengado y no del percibido. Adicionalmente, al ser accesoria a la actividad principal que no está alcanzada por IIBB, es un hecho que no se debería incluir en la base imponible, por lo tanto, no se debería tributar bajo este concepto. Incluso sin ir más allá de una compleja exposición, la norma jurisdiccional exige a las exportaciones del impuesto. Aquí la cuestión redundó, en que el Fisco se apoyo de definiciones particulares y de grises de la norma para intentar gravar un accesorio por mero afán recaudatorio.

Nosotras como profesionales apoyamos las doctrinas emitidas y nos parece que tienen un basamento normativo total y detectamos que el fisco se apoya en conceptos que la norma no esclarece para generar grises en la temática, si



dichas normas no darían margen a la generación de dudas, o se la haría cumplir objetivamente, no tendríamos que tener estas discusiones en casos particulares, por ello como profesionales que somos apoyamos, luchamos y haremos cumplir la Ley, en cualquier contexto.

Como palabras finales, entendemos que hay un afán recaudatorio por parte de los fiscos, nacional y provinciales, pero a su vez para no generar un malestar entre contribuyentes y fiscos, se aconseja seguir exactamente lo que dice la Ley. Si la misma exime a la actividad principal, los accesorios también están exentos, con lo cual se solicita una mayor seguridad y claridad legal en un voraz sistema tributario argentino.

Se enfatiza cada vez mas la incertidumbre y poca confiabilidad que se genera mediante los actos descritos en este trabajo, y es por ello que la única manera de minimizar el riesgo ante dicha incertidumbre y protegerse de los embates de los fiscos provinciales y nacional es contar con un asesoramiento minucioso en materia jurisdiccional y a nivel nacional, en consecuencia debemos todos los contadores estar capacitados y actualizados para proteger al contribuyente, pero a su vez cumplir correctamente con la recaudación fiscal.

## BIBLIOGRAFIA

- Cáceres, Alberto I. y Dreiling, Paola E. “El impuesto al valor agregado”. Editorial La Ley págs. 434 y 435, Año 2004.
- Caranta, Martín R. “Tratamiento fiscal de las diferencias de cambio positivas”. ERREPAR (DTE)-XXXVII, Año 2016.
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas CABA, 18° Congreso Tributario, Día 1, Año 2021.
- Convenio Multilateral, COMARB, Año 1977, <https://ca.gov.ar/2016-03-21-17-33-41?showall=1>
- CPCECABA. “Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria.” Editorial Edicon. 2º Edición ampliada y actualizada. Pág.225.
- Decreto 280/97, Impuestos, “Apruébese el texto ordenado de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, sustituido por el artículo 1° de la Ley N° 23.349 y sus modificaciones.” 26 de marzo de 1997, <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>
- Decreto N° 1201/2018 “Derechos de exportaciones”. Ciudad de Buenos Aires. Año 2018. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/315000-319999/318254/norma.htm>
- Dictamen 24/1991 – Dir. De Asesoría Técnica AFIP, Año 1991, de [http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID\\_T\\_000024\\_1991\\_06\\_27](http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_T_000024_1991_06_27)
- Dictamen 31/2003 Dir. De Asesoría Técnica AFIP, Año 2003, de [https://archivo.consejo.org.ar/Bib\\_elect/septiembre03\\_CT/documentos/dat3103.htm#:~:text=dispone%20que%20%22Las%20operaciones%20en%20se%20perfeccione%20el%20hecho%20imponible.%22](https://archivo.consejo.org.ar/Bib_elect/septiembre03_CT/documentos/dat3103.htm#:~:text=dispone%20que%20%22Las%20operaciones%20en%20se%20perfeccione%20el%20hecho%20imponible.%22)
- Fallo NORDELTA SA, Tribunal Fiscal de Apelación, La Plata, Año 2019, de <http://www.tfaba.gov.ar/Sentencias/1-2227-2360-0072312-2008-NORDELTASA.pdf>
- Fallo SIAGRO SRL, Tribunal Fiscal de Apelación, La Plata, Año 2018, de <http://www.tfaba.gov.ar/Sentencias/8-3996-2360-033673-2011-SIAGROSRL.pdf>

- Marcelo Elizondo. “Inflación y exportaciones”, 10 de abril de 2013, de <https://eleconomista.com.ar/economia/inflacion-exportaciones-n3568#:~:text=%C2%BFC%C3%B3mo%20afecta%20la%20inflaci%C3%B3n%20a,es%20decir%2C%20p%C3%A9rdida%20de%20competitividad.>
- Oklander, Juan. “Ley del Impuesto al Valor Agregado”. Editorial La Ley. 2ª Edición. Pág. 634, Año 2009.
- Piccinelli, Oscar. “Las diferencias de cambio en el IVA a la luz de las causas “Chryse” y “Angulo”, Año 2014.
- Resolución General 5173, Administración Federal de Ingresos Públicos. Ciudad de Buenos Aires, 23 de marzo de 2022, <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/259896/20220328>
- Resolución General N°5/2021, Comisión Arbitral, 01 de enero de 2022, <https://www.ca.gob.ar/rg-n-5-2021-interpretativa-comercializacion-de-bienes-y-o-servicios-a-traves-de-medios-electronicos-plataformas-digitales-y-o-similares#:~:text=La%20Comisi%C3%B3n%20Arbitral%20dict%C3%B3%20la,el%20marco%20del%20r%C3%A9gimen%20general.>
- Resolución N°39 del Ministerio de Economía “Apruébese el texto ordenado del Código Fiscal – Ley N°10.397 y modificatorias.” 14 de febrero de 2011, <https://www.arba.gov.ar/Intranet/Legislacion/Codigo/CodigoFiscal.pdf>
- Scherz Jorge, “Material clase de Impuestos 2”.
- Volman Mario. “Facturación en dólares o pactada en moneda extranjera: diferencia de cambio. Sus implicancias en el IVA. Doctrina Tributaria”. Errepar, Año 2014.
- Yerisse, Mónica S. “Tratamiento en el IVA de las diferencias de cambio por operaciones facturadas en moneda extranjera y canceladas en moneda nacional.” Errepar. Consultor Tributario, Año 2010.



# ANEXOS

Dictamen 24/1991 – Dir. De Asesoría Técnica AFIP, Año: 27 de junio de 1991



BIBLIOTECA ELECTRÓNICA

CREADOR | CONTRAER | IMPRIMIR

## Dictamen N° 24/XXXX

Dir. de Asesoría Técnica

27 de Junio de 1991

### DATOS DE PUBLICACIÓN

Boletín N° . 0000

Carpeta N° 15, página 199

### ASUNTO

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-VENTA PACTADA EN MONEDA EXTRANJERA -LICITACIÓN PÚBLICA N° ...-PROVISION EQUIPOS PROCESADORES DE DATOS

### TEMA

IVA-HECHO IMPONIBLE-BASE IMPONIBLE -REGIMEN DE FACTURACION Y REGISTRACION-REQUISITOS -FACTURA-CONVERTIBILIDAD DEL AUSTRAL -LEY DE CONVERTIBILIDAD-ALCANCES

### SUMARIO

I- 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:

II- 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.

III- En la facturación respectiva, a efectos de determinar la base imponible y si corresponde el IVA, debe indicarse asimismo la conversión de las cifras respectivas en australes.

### TEXTO

Atento la consulta realizada por la firma X.X. S.A. y dada la operatoria planteada en la licitación del rubro, la Dirección... solicita se le aclare el tratamiento a aplicar en cada pago en relación al impuesto al valor agregado, teniendo en cuenta que las cuotas a cobrar serán en moneda extranjera.





La presentante solicita se le confirme si se reconocerá el IVA sobre el mayor valor que pudiera producirse como consecuencia de la aplicación del tipo de cambio vigente a la fecha de cada pago si éste difiere del aplicado en el momento de la entrega de la mercadería, sea por movimiento dentro de la banda cambiaria, o por una posible modificación de la relación establecida en el artículo 1° de la Ley N° 23.928 por el Congreso Nacional o por libre flotación cambiaria en caso de derogación de la Ley N° 23.928 y su Decreto N° 529/91.

En el Dictamen N° 27/91 de fecha 11/2/91 publicado en el Boletín de la DGI N° 448,449, pág. 382, se trata el caso de la emisión de facturas en moneda extranjera, antes del dictado de la ley de convertibilidad. En la mencionada actuación se transcribe parte del artículo 9° de la ley del gravamen, donde se dispone que "Son integrantes del precio neto gravado - aunque se facturen o convengán por separado- y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen... 2) los intereses, actualizaciones, comisiones, recupero de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos difendidos o fuera de término".

En el mencionado acto de asesoramiento se manifiesta que en lo referente a las operaciones en moneda extranjera, la cuestión no es tratada específicamente por la ley del impuesto al valor agregado, tal como se sostuvo en el caso denominado "IVA. Moneda de pago Paridad Cambiaria". Por otra parte también subraya que lo que no prevé la ley citada, lo hace en cambio la Ley N° 11.683 de procedimiento, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, la que en su articulado establece el sistema de conversión o determinación de su equivalencia (Artículo 108), disponiendo que las operaciones y réditos en moneda extranjera serán convertidos a su equivalente en moneda de curso legal resultante de la efectiva negociación o conversión de aquella, o en defecto de ésta, al equivalente al que en atención a las circunstancias del caso, se hubiera negociado o convertido dicha moneda extranjera. Por lo tanto, siendo que la base imponible debe valorarse en la moneda de curso legal, será también en esta moneda con la que se deberá cancelar el gravamen ante el fisco. Es decir que cuando se convenga el pago en moneda extranjera se producirán diferencias de cambio, en relación al momento en que nazca el hecho imponible, y asimismo, si el crédito fiscal del impuesto al valor agregado se ha facturado en tales monedas, procede su convertibilidad de acuerdo a la correlativa cotización del mercado de cambio.

Analizaremos ahora las alternativas que produce la promulgación de la Ley N° 23.928; que declara la convertibilidad del Austral, en relación al dictamen señalado. Dicha ley en su artículo 11 modifica los artículos Nros. 617 y 619 del Código Civil, que quedaron redactados como sigue:

"Artículo 617: Si por el acto por el que se ha constituido la obligación se hubiera estipulado dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar sumas de dinero".

"Artículo 619: Si la obligación del deudor fuese de entregar una suma de determinada especie o calidad de moneda, cumple la obligación dando la especie designada, el día de su vencimiento".

Asimismo, el artículo 10 de la misma ley deroga: "con efecto a partir del 1° de abril de 1991 todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de bienes, obras o servicios".

Del análisis de las normas transcritas en relación al asunto que tratamos, se deduce que si la obligación se paga en dólares calculándose el IVA en esa misma moneda, se cumple con ella dando esa especie el día de su vencimiento, por lo que respecto a la base imponible de este gravamen debería entenderse que no produce gasto financiero alguno, independientemente de la incidencia que la diferencia en el valor de cotización pueda tener en los resultados para otros tributos. Ello por cuanto se da poder cancelatorio al pago en moneda extranjera de manera que no podría exigirse un cargo adicional por el IVA de esa diferencia.

Se estima que distinto sería el tratamiento si se pactase la operación en el equivalente en australes de una moneda extranjera al día de efectuarse los pagos; en este caso todos los pagos que se efectúen pueden producir diferencias en más o en menos que indudablemente tendrán que ser consideradas en relación con el impuesto al valor agregado, dado que existe una efectiva diferencia de precio en australes o sea la moneda utilizada en la operación.

En lo atinente a los demás aspectos impositivos, y sin perjuicio de lo concluido respecto a los pagos en moneda extranjera, cabría tener en cuenta que el Fisco percibe sus impuestos en australes y que la contabilidad de las empresas se expresa en la misma moneda, entendiéndose en este sentido que en realidad, lo que permite la modificación del Código Civil es simplemente estipular y en su caso exigir, la cancelación de las obligaciones en moneda distinta de la de curso legal.

En lo específicamente tributario, el aspecto procesal está regido por la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, que prescribe que la base imponible debe valorarse en la moneda de curso legal vigente. En función de ello y de las propias normas del gravamen, se estima que aun cuando la operación se convenga y cancele en otra moneda, la base imponible y en su caso el impuesto pertinente que será computable como crédito fiscal por el adquirente, deberán también indicarse en australes en la facturación respectiva.

De acuerdo con lo señalado precedentemente se llega a las siguientes conclusiones, en vigencia de la citada Ley N° 23.928:

- 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.
- 3) En la facturación respectiva, a efectos de determinar la base imponible y si corresponde el IVA, debe indicarse asimismo la conversión de las cifras respectivas en australes.

#### Referencias Normativas:

- Código Civil Artículo N° 619
- Ley N° 11683 (T.O. 1978) Artículo N° 108 (LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO)
- Ley N° 23349 Artículo N° 9 (LEY COMPLEMENTARIA DE IVA)
- Ley N° 23928 Artículo N° 1 (LEY DE CONVERTIBILIDAD DEL AUSTRAL)

Dictamen 31/2003 Dir. De Asesoría Técnica AFIP, Año: 21 de mayo de 2003.

**Dictamen D.A.T. N° 31/2003 AFIP-DGI**

**Dictamen D.A.T. N° 31/2003 AFIP-DGI**  
**DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA**  
**21 de Mayo de 2003**

**Asunto:**

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - OPERACIONES CONVENIDAS EN MONEDA EXTRANJERA. DIFERENCIAS DE CAMBIO. BASE IMPONIBLE. COMPAÑÍAS N.N. PETROLERAS S.A.**

**Voces:**

**I.V.A.-BASE IMPONIBLE- OBLIGACIONES EN MONEDA EXTRANJERA**

**Sumario:**

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.

**Texto:**

**I-** La empresa del asunto efectúa una consulta en los términos de la Resolución General N° 858, acerca del tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado de las diferencias de cambio resultantes en las operaciones de venta de petróleo crudo a la firma "Z.Z." Petrolera Argentina S.R.L. (en adelante "Z.Z."), concertadas en dólares y abonadas en pesos con posterioridad al nacimiento del hecho imponible.

Al respecto, señala que como el petróleo es un commodity que se comercializa sobre la base de precios internacionales que cotizan en dólares, ésta es la moneda de referencia para la negociación y posterior facturación de las ventas de dicho producto en el mercado local.

Expresa que hasta la sanción de la Ley N° 25.561, las operaciones se facturaron en dólares y se cobraron en dólares; a partir de las nuevas reglas impuestas por la citada Ley de Emergencia Pública, la obligación contraída por "Z.Z." y la facturación se han mantenido en dólares pero la cobranza comenzó a efectuarse en pesos, conforme lo acordaron las partes, al tipo de cambio vigente al día anterior al del vencimiento de la factura respectiva, generándose así una diferencia con relación al importe en pesos correspondiente a la fecha de la factura original, sobre la cual también debe cargarse el I.V.A.

Aclará que el espíritu del acuerdo radica en respetar el precio en dólares convenido por las partes más allá de la moneda con que se cancela la factura, de forma tal que siempre el importe en pesos abonado por "Z.Z." y cobrado por "X.X." S.A. refleje el precio en dólares originalmente acordado.

En relación con su postura, anticipa que no cuestiona la gravabilidad con el I.V.A. del mayor monto en pesos de una operación concertada originalmente en dólares, generado entre el momento en que se configura el hecho imponible y la oportunidad del correspondiente pago en pesos de la factura.

Asimismo, especifica que la consulta efectuada apunta a que se confirme con carácter vinculante que el Impuesto al Valor Agregado debe ser aplicado sobre:

- a)** el precio en dólares del petróleo crudo resultante de la factura original (convirtiendo los dólares al tipo de cambio vigente al momento del nacimiento del hecho imponible), y
- b)** el complemento de la diferencia de cambio en pesos calculada a la fecha de pago sobre dicho precio en dólares.

Por otra parte, aclará que el mecanismo adoptado por esa empresa para convertir a pesos el importe en dólares acordado libremente para la compraventa de petróleo crudo es, en principio, una materia ajena a la competencia de este Organismo ya que hace a las relaciones jurídicas o contractuales entre las partes.

En relación con ello, señala que la circunstancia de que puedan pactarse obligaciones en moneda extranjera resulta del hecho de que la Ley de Convertibilidad ha mantenido la redacción de los artículos 617 y 619 del Código Civil, en función de los cuales quien se obliga a dar una suma determinada de moneda extranjera por la compra de un bien o servicio cumple su obligación dando, el día del vencimiento, la cantidad expresada o su equivalente en pesos.

Asimismo, manifiesta que durante la vigencia de la Ley de Convertibilidad, antes de las modificaciones introducidas por la Ley N° 25.561, cuando estas operaciones se cancelaban en dólares no se generaban diferencias a los efectos del I.V.A. ya que los dólares que se recibían al vencimiento de la factura tenían poder cancelatorio de la obligación original contraída por "Z.Z.", destacando que ello fue reconocido a través del Dictamen N° 24/91 (D.A.T.).

Con respecto a las normas impositivas involucradas, señala que el artículo 10 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece que la base imponible del I.V.A. estará constituida por el precio neto que resulte de la factura o documento equivalente que, en el caso de la operación en consulta, vendrá dado por el precio en dólares del petróleo crudo vendido.



Por todo lo expuesto se concluyó, en lo pertinente, que las diferencias de cambio que se generen entre el momento del nacimiento del hecho imponible y el del efectivo pago, 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 debían 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.

En consecuencia, atento a que las conclusiones arribadas oportunamente resultan plenamente aplicables al caso en consulta, cabría comunicar al contribuyente el criterio expresado.

Finalmente, con relación al Dictamen N° 17/81 (D.A.T. y J.) que cita la consultante, cabe señalar que en el mismo se analizó el tratamiento en el impuesto al valor agregado de la actualización por mora en contrataciones con el Estado, dispuesta por la Ley N° 21.391 (antes de que fuera expresamente excluida), interpretándose que las actualizaciones - legales, pactadas o fijadas judicialmente -, estaban comprendidas en el concepto genérico de gastos financieros, integrantes del precio neto gravado, "resultando irrelevante a los fines tributarios su causa u origen".

**Publicacion Oficial:**

Carpeta N° 30 Página 200



Fallo SIAGRO SRL, Año: 2018. Tribunal Fiscal de Apelación, La Plata

  
Provincia de Buenos Aires  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
9 de Mayo de 1955 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0336673/2011  
"SIAGRO SRL"

  
Dr. CARLOS ARIEL LAPINE  
Vocal Subrogado (A.E. N° 67)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

116808/09, lo que así se declara.-----

C.-) En lo relativo a la incorporación a la base imponible -tal la pretensión fiscal, gravadas al 6%- de las denominadas "diferencias de cambio", el apelante propugna su revocación aludiendo -si se quiere, de un modo contradictorio- que "las mismas se deben tomar como un hecho accesorio del principal y deben liquidarse con el 1%", para explayarse a continuación alegando que los montos así originados no se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, apoyándose en el precedente de este Tribunal "Aerolíneas Argentinas S.A." del 20/3/2013.-----

-----Al respecto, es de observar que la Representación Fiscal (fs. 1958 y vta) defiende el criterio sentado en el acto impugnado, reproduciendo lo que este expone a fs. 1754 cuando adujo que "...de la revisión del mayor de la cuenta "Diferencia de Cotización" (fs. 488/497), se verifica que el fiscalizador procedió a discriminar de la misma aquellas diferencias generadas por la venta de fertilizantes conforme se expone en papeles de trabajo de fs. 1393 y 1396, constatando que los montos consignados en el ajuste surgen del resultado de considerar los montos percibidos y los transferidos, aplicándose la alícuota correspondiente a la actividad principal generadora del ingreso sobre las diferencias de cambio positivas", a lo que añade que los argumentos traídos deben rechazarse por no haberse "ofrecido ninguna prueba útil que permita modificar las conclusiones antes señaladas".-----

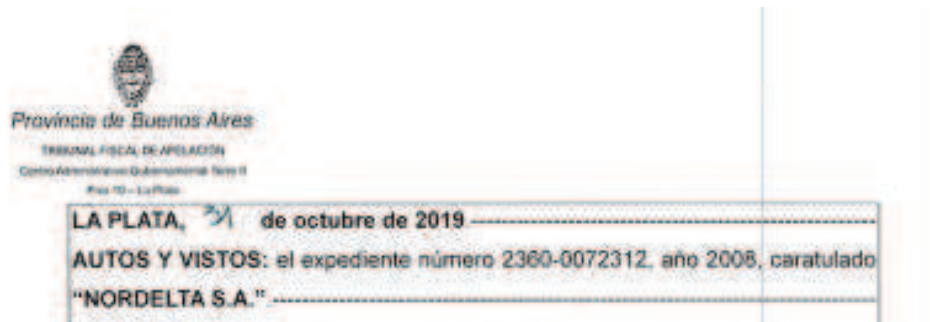
-----En este marco de discusión, considero que el punto a dilucidar no transita por el carril vinculado a una cuestión de hecho y prueba, tal como se desprende de los dichos contenidos en el alegato fiscal, sino que se trata de situaciones que se dirimen de un modo conceptual, tal como tuve oportunidad de expedirme en el antecedente citado por la empresa apelante, al sostener -en lo medular- que tales diferencias "...constituyen el resultado de la fluctuación del valor de la moneda extranjera expresada en moneda local, entre la fecha de facturación y su equivalente a la fecha del cobro. Sucede, como puede apreciarse, que de estos dos momentos, es sólo el primero el que debe tenerse en cuenta a los efectos de valorar la obligación fiscal correspondiente. Así, las diferencias derivadas de las fluctuaciones entre el devengamiento y un



*momento posterior que en modo alguno es computado por la legislación aplicable, tal el del cobro efectivo, no resultan alcanzadas por el impuesto de tratas. En otras palabras, la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos debe hacerse, por imperativo legal, siguiendo el método de lo devengado, mientras que las diferencias de cambio sólo surgen cuando en el cálculo se incluye la referencia del momento en que el pago se efectiviza, propia del criterio de lo percibido. De este modo, a mi entender, es la propia normativa la que las excluye del ámbito de imposición. Pretender que se tribute sobre ellas importaría tanto como aplicar un sistema cuando es más conveniente al organismo recaudador (nótese que el criterio de lo devengado lleva a que el impuesto se adeude con anterioridad al cobro efectivo de la operación, resguardando al crédito fiscal, por ejemplo, de la desvalorización producto de la inflación), mientras que vendría a recurrirse a otro, sin norma expresa que así lo autorice, cuando de ello se derivan nuevas diferencias que pueden aumentar, a su vez, la base imponible considerada. Tanto más arbitrario deviene el criterio comentado, desde que por la estructura del gravamen en cuestión, la incidencia de las eventuales diferencias de cambio negativas (que en la misma línea de análisis, disminuirían la obligación fiscal resultante), nunca puede ser tenida en cuenta."-----*

*-----En razón de la postura sentada por el suscripto, corresponde desestimar el criterio del Fisco, lo que así decido.-----*

Fallo NORDELTA SA, Año: 2019. Tribunal Fiscal de Apelación, La Plata.



c) En relación a las diferencias de cambio y su gravabilidad, recientemente ha tenido oportunidad de expedirse este Cuerpo: *"...En este marco de discusión, considero que el punto a dilucidar no transita por el camino vinculado a una cuestión de hecho y prueba, tal como se desprende de los dichos contenidos en el alegato fiscal, sino que se trata de situaciones que se dirimen de un modo conceptual, tal como tuve oportunidad de expedirme en el antecedente citado por la empresa apelante, al sostener -en lo medular- que tales diferencias "...constituyen el resultado de la fluctuación del valor de la moneda extranjera expresada en moneda local, entre la fecha de facturación y su equivalente a la fecha del cobro. Sucede, como puede apreciarse, que de estos dos momentos, es sólo el primero el que debe tenerse, en cuenta a los efectos de valorar la obligación fiscal correspondiente. Así, las diferencias derivadas de las fluctuaciones entre el devengamiento y un momento posterior que en modo*




Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Guzmán/Torres II  
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 72312/2008  
"NORDELTA S.A."

*ninguno es computado por la legislación aplicable, tal el del cobro efectivo, no resultan alcanzadas por el impuesto de tratas. En otras palabras, la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos debe hacerse, por imperativo legal, siguiendo el método de lo devengado, mientras que las diferencias de cambio sólo surgen cuando en el cálculo se incluye la referencia del momento en que el pago se efectiviza, propia del criterio de lo percibido. De este modo, a mi entender, es la propia normativa la que las excluye del ámbito de imposición. Pretender que se tribute sobre ellas importaría tanto como aplicar un sistema cuando es más conveniente al organismo recaudador (nótese que el criterio de lo devengado lleva a que el impuesto se adeude con anterioridad al cobro efectivo de la operación, resguardando al crédito fiscal, por ejemplo, de la desvalorización producto de la inflación), mientras que vendría a recurrirse a otro, sin norma expresa que así lo autorice, cuando de ello se derivan nuevas diferencias que pueden aumentar, a su vez, la base imponible considerada. Tanto más arbitrario deviene el criterio comentado, desde que por la estructura del gravamen en cuestión, la incidencia de las eventuales diferencias de cambio negativas (que en la misma línea de análisis, disminuirían la obligación fiscal resultante), nunca pueden ser tenidas en cuenta..." (del voto del Dr. Lapine en autos "Siagro S.R.L.", Sentencia del 14 de agosto de 2016, Sala III, Registro 3996).*

  
J.C. Ángel C. Carbajal  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

—Por ello, compartiendo el criterio expuesto, corresponde desestimar el criterio del Fisco, debiéndose dejar sin efecto el ajuste efectuado en este ítem.





Caso práctico tratamiento en el IVA e IIBB de una empresa dedicada al transporte internacional.

- Determinación - IIBB 12-2021

Empresa XX S.A		dic-21 YTD 17/01/2022		Sede 901	
INGRESOS BRUTOS CONVENIO MULTILATERAL					
NRO: xxx-xxxxxx					
ACTIVIDAD: 635000 Servicios de gestión y logística para el transporte de mercadería					
VENTAS (NG+EX)					
VENTAS GRAVADAS	4.094.581,08	Sub Vtas col AD	EXENTO NOTAS DE DEBITO	14.174.961,58	
VENTAS EXENTAS (IVA)	10.080.380,50	Sub Vtas col AC	GASTOS S/IVA COMPRAS	-704.716,08	(reintegró de gastos y ch/rechazados)
IVA DEBITO FICAL	859.862,22	Sub Vtas col AE	GASTOS OPERATIVOS OP	-91.948,07	Gastos computables
VENTAS EXENTA EXPO	415.052,84	Sub Vtas col AC *E*	COMISIONES ESTIMADAS	5.883.370,84	Datos activ-Base IIBB
VENTA BS USO					4,2%
TOTAL VENTAS	15.449.876,64				
Total Sub Ventas	15.449.876,64				0,00 Ok

		Carga Aplicativo SIFERE Web	
ING IVA	EXPQ	Total NG	
670.606,55	323.699,71	994.306,26	901
188.223,84	90.855,07	279.078,91	902
			919
945,85	456,56	1.402,41	921
85,99	41,51	127,49	923
859.862,22	415.052,84	1.274.915,06	

JURISDICCION	COEFICIENTE	BASE IMPONIBLE	AJUSTE	BASE IMPONIBLE	ALICUOTA	IMPUESTO DETERMINADO	ADICIONAL	SIDO A FAVOR MES ANTERIOR	RETENCIONES	PERCEPCIONES	SIRCREB	SALDO A FAVOR
901 CAPITAL FEDERAL	0,7799	4.588.440,91		275.306,45	6,00%	16.500,00		981.328,77	51.624,03	72.583,57		830.229,92
902 BUENOS AIRES	0,2189	1.287.869,88		19.318,05	1,50%	290,27		700.680,97	1.572,49	4.467,82		687.403,23
919 SAN LUIS	0,0000	0,00			0,00%			4.295,62		131,45		4.427,07
921 SANTA FE	0,0011	6.471,71		291,23	4,50%	13,12		17.281,23	525,40	73,68		17.589,08
923 TIERRA DEL FUEGO	0,0001	588,34		17,65	3,00%	52,95	8,83	858,93				832,45
	1,0000	5.883.370,84	0,00	294.933,38		294.933,38	8,83	1.704.445,52				1.540.481,75
			0,00									

- Determinación IVA

Empresa XX S.A		dic-21	Vto	17/1/2022				
LIQUIDACION IVA								
IVA DEBITO FISCAL		1.198.456,43						
NETO	IVA	TOTAL			Subd	DJ	Dif DJ vs SUB	Dif DJ vs CITI
5.667.807,38	1.190.239,55	6.858.046,93			4.094.581,08	4.094.582,00	0,92	-0,92
VENTAS RESP. INSCRIPTO								
VENTAS MONOTRIBUTO					859.867,22	859.867,22	-	-
VENTAS RESP. EXENTO					10.495.433,34	10.495.433,34	0,00	-
VENTAS EXPORTACIONES					15.449.876,64	15.449.877,56	0,92	-0,92
VENTAS EXENTAS (CTA 3EROS)		415.052,84						
TOTAL VENTAS (1)		10.080.380,50						
TOTAL SUBIDIARIO VENTAS		17.353.480,27						
		15.449.876,64	1.903.603,63					
			Ctri					
NOTAS DE CREDITO COMPRAS CE								
COMPRAS 21%	39.128,00	8.216,88	47.344,88					
COMPRAS 10,5%								
COMPRAS 27%								
Ajuste Percepciones NC								
	39.128,00	8.216,88	47.344,88					





<b>RETENCIONES Y PERCEPCIONES</b>			-74.478,98	
RETENCIONES	AFIP	73.106,88		
PERCEPCIONES	AFIP	1.372,10		
<b>SALDO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR</b>			-494.339,65	ok con SCT AFIP
<b>SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD DEL PERIODO</b>			-568.818,63	
<b>IVA A PAGAR/A FAVOR</b>			-745.829,97	saldo a FAVOR total

- Subdiario IVA VENTAS 12/2021 - Resumen

EXENTO	GRAVADO						
415.052,84	-	-					
10.080.380,50	3.819.489,88	802.093,07					
-	275.091,20	57.769,15					
10.495.433,34	4.094.581,08	859.862,22			ok		
10.495.433,34	4.094.581,08	859.862,22					

IVA	según
-859.862,22	Mayor
859.862,22	Subdiario
0,00	Control