

Diferencias de Cambio: Comentarios al Fallo "SIAGRO SRL", emitido por el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, Sala III, de fecha 14/08/2018

Cabe señalar que de la interpretación de las normas locales se advierte que es habitual la pretensión de los fiscos locales de considerar a las diferencias de cambio vinculadas con operaciones gravadas, y por ello sujetas a imposición.

El fundamento reside entre otros, en que integran el concepto de ingreso bruto y particularmente que en todas las legislaciones, las diferencias de cambio no han sido mencionadas entre las exclusiones, deducciones o exenciones de base imponible que las normas prevén.

Ello, es lo que acontece también en la Provincia de Buenos Aires, y a lo que los contribuyentes deben enfrentarse al tributar en dicha jurisdicción.

Al respecto, es menester destacar que ese accionar del fisco provincial encuentra entre otros, su fundamento en el art. 187 y 201, inc g, del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, al enunciar la definición genérica de base imponible, como el momento de imputación de los ingresos.

No obstante ello, ante el reciente fallo emitido con fecha 14 de agosto de 2018, por la Sala III del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, los contribuyentes tienen un nuevo antecedente (que se suma al de "Aerolíneas Argentinas de fecha 15/12/2000 y 20/03/2013 emitidos por el mismo Tribunal) para sostener que el criterio del fisco es erróneo y por consecuente podrían sostener la improcedencia pretensión relacionada con la gravabilidad de las diferencias de cambio en el Impuesto a los Ingresos Brutos.

El Fallo:

Ante la determinación de oficio dispuesta por Arba, la empresa y los solidarios presentan recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires.

En lo que concierne a este informe, el contribuyente discrepa, por errónea, la incorporación de las diferencias de cambio a la base imponible y particularmente la alícuota aplicada por el fisco (del 6%), dado que considera que deben liquidarse al 1%, como actividad accesoria a la principal, y sin perjuicio de lo cual- seguidamente- aduce que dichas diferencias no estarían alcanzadas por el gravamen por no existir ingreso en los términos del art. 161, 2° párrafo del Código Fiscal 2011, con cita y transcripción in extenso de jurisprudencia del Tribunal (causas TFABA Aerolíneas Argentinas del 15/12/2008 y 20/03/2013).

El Representante Fiscal contesta el traslado y en la parte pertinente sostiene que la revisión surge de las ventas de fertilizantes, y que los montos ajustados por diferencia de cambio provienen de considerar los montos percibidos y los transferidos, aplicándose la alícuota correspondiente a la actividad principal generadora de ingresos sobre las diferencias de cambio positivas, y no habiendo ofrecido prueba útil correspondería se rechacen los argumentos expuestos por la empresa.

Así luego de vertidos los argumentos planteados por ambas partes, se produce el llamamiento de autos y el Vocal Carlos Ariel Lapine emite el primer voto.

En lo que respecta a este informe destacamos, el punto "C" del Considerando III, en el cual expresa lo siguiente:

"En este marco de discusión, considero que el punto a dilucidar no transita por el carril vinculado a una cuestión de hecho y prueba...sino que se trata de situaciones que se dirimen en 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 de 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 alcanzados 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 diferencia 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 ese 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 el 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 diferencia de cambio negativas (que en la misma línea de análisis, disminuirían la obligación fiscal resultante), nunca puede ser tenida en cuenta".

El Representante Fiscal contesta el traslado y en la parte pertinente sostiene que la revisión surge de las ventas de fertilizantes, y que los montos ajustados por diferencia de cambio provienen de considerar los montos percibidos y los transferidos, aplicándose la alícuota correspondiente a la actividad principal generadora de ingresos sobre las diferencias de cambio positivas, y no habiendo ofrecido prueba útil correspondería se rechacen los argumentos expuestos por la empresa.

Así luego de vertidos los argumentos planteados por ambas partes, se produce el llamamiento de autos y el Vocal Carlos Ariel Lapine emite el primer voto.

En lo que respecta a este informe destacamos, el punto "C" del Considerando III, en el cual expresa lo siguiente:

"En este marco de discusión, considero que el punto a dilucidar no transita por el carril vinculado a una cuestión de hecho y prueba...sino que se trata de situaciones que se dirimen en 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 de 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 alcanzados 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 diferencia 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 ese 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 el 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 diferencia de cambio negativas (que en la misma línea de análisis, disminuirían la obligación fiscal resultante), nunca puede ser tenida en cuenta "