

NOTICIAS TRIBUTAR-IAS

Abril 29 del año 2002

FLASH 062

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

AJUSTE POR DEVALUACIÓN NO CAUSA IVA

La diferencia en cambio que se cause sobre una operación sujeta al IVA en Colombia y que se facture en dólares, no hace parte de la base para liquidar y cobrar el impuesto. Así lo ha conceptuado en varias oportunidades la DIAN, pero más recientemente en el concepto 75982 de agosto 22 de 2001.

Indica el criterio oficial, reiterando la postura ya expresada en el concepto 04612 de enero de 2000, que si una operación, sea de comercio exterior o de mercado interno, se factura en moneda extranjera, el ajuste por diferencia en cambio que se cause sobre la obligación no causa el impuesto sobre las ventas por no hacer parte de la base gravable. Precisa el concepto que:

"No resulta raro que en transacciones, sujetas o no al impuesto al valor agregado, se estipulen precios en divisas y no en moneda colombiana, entre otras razones para tener mayor seguridad entre contratantes ante las variaciones del valor de la moneda nacional.

En todo caso, para efectos de la liquidación del impuesto al valor agregado debe tenerse claridad acerca de la conformación de la base gravable y del momento de causación del impuesto. En efecto, habiendo establecido la ley con precisión el tiempo en que se causa éste, e igualmente la forma como se integra la base de su liquidación, otras circunstancias que afecten los pagos ya no implicarán variación en el IVA, a no ser que se trate de reajuste del precio mismo. De donde se sigue seguridad jurídica para el responsable del impuesto y para el afectado económico, en vista de sus registros contables y aplicaciones fiscales.

En las normas pertinentes (...), la ley ha fijado la conformación de la base gravable y el momento de causación del IVA. De su aplicación se sigue que, una vez establecidos esos dos elementos del impuesto, quedan definidas ante el Estado las obligaciones propias de los responsables del recaudo y las correlativas del afectado económico (...)

Las eventuales variaciones que luego se produzcan sin afectar la base gravable, por ejemplo por efectos de variación en el tipo de cambio, ya no acarrearán variación en el IVA generado y causado; sus efectos podrán traducirse en costos y gastos de la empresa, pero no en el monto del IVA"



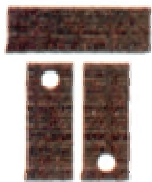
Conforme al criterio oficial, pues, el diferencial cambiario que resulte de ajustar a la tasa representativa del mercado obligaciones pactadas en moneda extranjera, no causa IVA.

Nos llama la atención que el concepto oficial hace mención tanto a las **operaciones de comercio exterior** como a las **de mercado interno**. En estricto sentido, siguiendo las normas del derecho aduanero, las operaciones de *comercio exterior* comprenden la importación y exportación de mercancías. El diccionario de ciencias jurídicas de Manuel Ossorio define, en la misma línea, el *comercio exterior* como el que cada país realiza con los demás y de cuyo resultado o *balanza de pagos* depende en gran parte su prosperidad en el concierto de las naciones. Del otro lado, entonces, está el *comercio interior*, que se define como el intercambio mercantil dentro de las fronteras de un país.

Síguese de lo anterior que, conforme a la doctrina oficial, si, por ejemplo, dos sujetos pactan en dólares una operación de compra venta en Colombia sobre un bien gravado, el IVA solamente habrá de causarse sobre el valor en pesos de la operación, liquidado al tipo de cambio del momento de la transacción, de suerte que la diferencia de valor que se derive de la variación en el tipo de cambio, sea a favor o en contra, no formará parte de la base gravable del IVA.

Resulta útil, dentro del tema acudir al derecho cambiario, ya que conforme a éste las operaciones pueden ser *operaciones de cambio y operaciones internas*. Son *operaciones de cambio* aquellas que deben ser pagadas en moneda extranjera, como la importación y exportación de mercancías, el endeudamiento externo, las inversiones del exterior y en el exterior, los avales y garantías en moneda extranjera, y las operaciones de derivados. Las transacciones distintas de las enunciadas son conocidas como *operaciones internas*. Para armonizar el tema, podríamos decir que las operaciones cambiarias equivalen a las operaciones de comercio exterior y las operaciones internas a las de comercio interior. Esto para significar que, según el derecho cambiario, las operaciones de cambio deben ser satisfechas, en todo caso, en la moneda en que se hayan contraído: si la obligación vale US\$1.000, el deudor está obligado a pagar US\$1.000 y en la contabilidad, por mandato legal, deberá reconocerse el ajuste por devaluación, como ingreso o gasto financiero.

Pero si la *obligación es interna*, y se pactó en US\$1.000, su pago siempre habrá de hacerse en pesos Colombianos, y su liquidación dependerá de lo que hayan pactado las partes; a falta de pacto expreso sobre el tipo de cambio de referencia, se tomará el tipo de cambio de la fecha en que se haya contraído la obligación. Si se pacta la obligación en US\$1.000 y el tipo de cambio de ese momento era de \$2.000, la obligación vale \$2.000.000. Si la partes no han estipulado tipo de cambio de referencia para hacer el pago, el deudor deberá cancelar los mismos \$2.000.000, así el tipo de cambio del momento de hacer



SOLUCIONES EFECTIVAS EN MATERIA TRIBUTARIA

el pago sea de \$2.200. Para que la *operación interna* deba liquidarse a \$2.200 por dólar, las partes han debido así acordarlo previamente.

Los ejemplos y clasificación anterior encuentran asiento en el artículo 79 del estatuto cambiario según el cual las obligaciones que se estipulen en moneda extranjera y *no correspondan a operaciones de cambio*, serán pagadas en pesos colombianos a la tasa de cambio de la fecha en que fueron contraídas, salvo que las partes hayan convenido una fecha o tasa de referencia distinta. Las obligaciones que correspondan a operaciones de cambio, pro su parte y conforme a la misma norma, se pagarán en la divisa estipulada.

En esa forma, atendiendo la circunstancia de que en las *operaciones internas*, cualquier ajuste en el valor, derivado de tomar una tasa de cambio de referencia diferente, depende de la voluntad de las partes y no de la misma ley, entendemos que ese pacto se traduce en un "reajuste de precio". Conforme al artículo 448 del E.T., así como el parágrafo del 429 ibídem, forman parte de la base gravable los "reajustes" del valor convenido causados con posterioridad a la venta. De ello se puede colegir que el valor de ajuste por tipo de cambio en operaciones internas sí debe hacer parte de la base para liquidar el IVA.

Sin embargo, en cuanto se trata de un "pacto de reajuste" convenido entre las partes, propio resulta considerar que esta figura encuentra origen en el artículo 335 del E.T. que regula el ajuste por inflación de los activos expresados en moneda extranjera, en UPAC o con "pacto de ajuste". Conforme a esta norma, los activos sobre los cuales se haya pactado algún reajuste de su valor, deben ajustarse con base en el respectivo pacto de ajuste. En esta forma, el ajuste por diferencial cambiario efectuado sobre *operaciones internas* resulta calificado por la propia ley como derivado del sistema de ajustes integrales por inflación. Ahora bien, conforme al artículo 330 del E.T., el sistema de ajustes por inflación a que se refiere el título V del E.T. (del cual hace parte el artículo 335 citado) no debe ser tenido en cuenta para la determinación de impuestos diferentes al de renta, de suerte que, por esta vía, el pacto de reajuste no entra a conformar base gravable del IVA.

En resumen, el ajuste derivado de pactar obligaciones nacionales en moneda extranjera, no hace parte de la base de liquidación del IVA, en la forma y con las connotaciones que quedan desarrolladas en este informativo.

***Este informativo puede ser reproducido, siempre y cuando se cite su fuente: **TRIBUTAR ASESORES LTDA.**