

XIX JORNADAS NACIONALES DE LA EMPRESA AGROPECUARIA

TEMA:

Aspectos relativos a la valuación y exposición en las normas tributarias.

VALUACIÓN DE EXISTENCIAS DE HACIENDA BOVINA EN ESTABLECIMIENTOS DE CRÍA, SU TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, ASPECTOS CONTROVERTIDOS.

AUTORES:

Cr. COPPOLA, Ricardo

Cr. SILVERATI, Gustavo Alfredo

Tandil, 26 al 28 de Octubre de 2021

VALUACIÓN DE EXISTENCIAS DE HACIENDA BOVINA EN ESTABLECIMIENTOS DE CRÍA, SU TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, ASPECTOS CONTROVERTIDOS.

INDICE	
PRESENTACIÓN	3
INTRODUCCIÓN	4
Algunas definiciones y su consideración.....	4
Establecimiento agropecuario	6
Medición de los activos agropecuarios, según la resolución técnica 22, reformada por la RT 46.	8
CRITERIOS DE MEDICIÓN	9
Activos biológicos y productos agropecuarios.....	9
Destinados a la venta o a su consumo normal.....	9
Destinados a la utilización como factor de producción en el curso normal de la actividad:	9
Reconocimiento del resultado en la actividad agropecuaria.	9
Ingreso por producción	9
Resultado de la producción agropecuaria	10
Estará compuesto por:	10
Resultado por medición a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta:.....	10
TRATAMIENTO TRIBUTARIO	10
Algunos aspectos controvertidos	11
Establecimiento.....	11
Costo Estimativo por Revaluación Anual (CERA)	11
Desuso.....	11
Ventas representativas	12
Animales fuente y bienes de uso.....	12
El caso de los reproductores hembras	14
Valuación de hacienda en establecimiento de cría del ejercicio de inicio de la actividad.	15
CONCLUSIONES Y PROPUESTAS.....	18
BIBLIOGRAFIA.....	19

PRESENTACIÓN

La experiencia que nos da el ejercicio de nuestra profesión, nos lleva a la conclusión, que no siempre se parte de un análisis integral o global en el desarrollo de las distintas actividades económicas y la actividad ganadera no escapa a esta premisa.

Es fundamental analizar todo “el negocio”, desde el principio hasta el final, abarcando todos los aspectos, desde lo administrativo hasta lo productivo, no perder de vista aquella frase que dice *“la mejor decisión es la que lleva al mejor resultado”*, profesionalizar no solamente el área productiva, para lograr la mayor eficiencia en cantidad y calidad de productos, sino también la parte administrativa, analizar los costos y dentro de estos la incidencia de los distintos tributos.

Trabajar en forma interdisciplinaria, a partir de una conducción empresarial adecuada junto al productor, quien aportará su experiencia, permitirá obtener mejores resultados.

Una regla básica a tener siempre presente en toda actividad empresarial es que existen variables, tanto internas como externas, que afectan los resultados. Es por este motivo que, al ser las internas controlables, debemos tratar que las mismas estén claramente identificadas para lograr el mayor grado de eficiencia, ya que las externas resultan cada vez más impredecibles, ya sea por condiciones económicas cambiantes, por factores climáticas, por políticas regulatorias, por demandas del mercado internacional, etc.

Circunscribiremos el presente trabajo a analizar la incidencia impositiva del impuesto a las ganancias sobre los resultados de la empresa y en particular las distintas circunstancias que afectan la valuación de las existencias de hacienda, donde se plantean algunas situaciones controvertidas y aun no definidas.

Analizaremos el tratamiento para un establecimiento de cría de hacienda bovina, ubicado en la zona central ganadera y sus principales ventajas comparativas, con un establecimiento que se dedique al engorde (inverne) de la hacienda.

También trataremos de sintetizar las diferencias con las normas contables, incorporando una reseña de su tratamiento para este tipo de actividad, incluidos en la nueva redacción de la RT 22 (Resolución técnica N° 46).

A su vez consideramos interesante, comenzar el presente trabajo, compartiendo ciertos conceptos particulares de la actividad, con la premisa que los alumnos que cursan en las facultades de ciencias económicas y jóvenes graduados, contadores y licenciados, se vayan interiorizando en la terminología particular de este sector de la economía, ya que es común, en las conversaciones mantenidas con la gente de campo, y en lo particular con los productores ganaderos, que ciertas definiciones o expresiones, los profesionales en ciencias económicas, no terminemos de comprenderlas, por el solo hecho de no provenir de ese sector de la economía o dicho en otras palabras por “no ser del palo”.

INTRODUCCIÓN

Algunas definiciones y su consideración

El proceso ganadero comprende varias etapas, iniciando desde la selección de los tipos de raza, según el destino del establecimiento, nacimiento del animal, y crianza o engorde, finalizando con la comercialización.

Según las necesidades de consumo se producen distintos tipos de categorías de hacienda (terneros, novillos, toros, vaquillonas, vacas consumo y otros).

En lo referente a los animales, de hacienda bovina, podemos distinguir:

Hembras

Tenera

Desde el nacimiento – designados como mamones cuando se encuentran lactando – hasta el destete, hecho que ocurre aproximadamente a los seis meses. Son aquellos animales con menos de un año de edad, momento en que pasan a formar parte de una categoría superior (ternera – vaquillona)

Vaquillona

Hembras desde el destete, hasta la primera parición, momento a partir del cual se la considera vaca. Dentro de esta categoría se encuentran las vaquillonas de reposición que se están criando para recibir servicio y las vaquillonas preñadas, también conocidas como vaquillonas de primer servicio. Si bien existen criadores que realizan entores con animales de 15 meses, la generalidad es que deben tener entre 22 y 27 meses de edad, con un peso superior a 270 kg. Las vaquillonas que se engordan más fácilmente, generalmente son más aconsejables para mantener en el rodeo ya que son más aptos para volver a preñarse más temprano año tras año.

Vaca

Hembras adultas que han tenido cría al menos una vez.

Según su estado fisiológico se las denomina de distintas maneras:

Vaca preñada

Es la que está en gestación, siendo su duración de 9 meses, al cabo del cual pare un ternero de aproximadamente 35 kg el cual es destetado a los seis meses de edad, con alrededor de 160 kg de peso.

Vaca conserva

Son vacas que por su edad (entre los ocho y diez años) llegaron al final de su ciclo reproductivo. Su estado corporal no es el mejor y en ese momento salen del rodeo y se venden con destino a faena.

Vaca seca

Se denomina período seco al tiempo de reposo transcurrido entre dos lactaciones. Durante este intervalo, la glándula mamaria está descansando de una lactación que se prepara para la siguiente, cuando las vacas que padecen mastitis subclínicas se secan al final de la lactación aumenta el riesgo de infecciones intramamarias

Vaca vacía

Este concepto describe el estado de una vaca que ha pasado por un determinado manejo para conseguir una preñez, es decir, que ha sido montada por un toro o se le ha aplicado alguna tecnología reproductiva sin que el proceso resulte efectivo.

Como regla general aquellas vacas que después del tacto están vacías, deben ser separadas sean viejas o nuevas. Al quitar la vaca que no está preñada, en el rodeo quedan solo los animales más fértiles, es una forma de ir definiendo el rodeo por fertilidad.

Vaca con ternero al pie

En remates de cría, que son los de vaquillonas y vacas con cría, vacías o preñadas, si la hembra se presenta con una cría al pie, se oferta solo por la vaca, como si la cría no existiera. Como es lógico, la vaca se paga más que si no tuviera la cría al pie.

Vaca CUT (Cría de Último Ternero)

Se denomina comúnmente vaca CUT a aquella madre que, habiendo cumplido su ciclo productivo de cinco a seis pariciones, conserva su capacidad de alimentación como para mantener una condición corporal promedio del rodeo en el que está y como para mejorarla cuando quede seca.

Vaca Medio Diente

Es la vaca que en el tacto post-servicio está preñada, pero su dentadura le permitirá comer normalmente sólo por un año más. Esta vaca parirá, pero no se le da un servicio más, todo depende del tipo de pasturas de cada lugar.

Vaca con garantía de preñez

Al comprador de vientres para rodeos de cría, siempre le conviene saber si los animales que adquiere están gestando, a este estado del animal comúnmente se lo denomina preñez garantida. El diagnóstico puede incluir también la garantía de la fecha de parición. Generalmente las hembras para rodeos de cría con garantía de preñez obtienen mejor precio. El ganado con preñez garantizada deberá contar con un certificado otorgado por un médico veterinario, dicho certificado deberá emitirse dentro de los treinta días anteriores a la fecha de certificación del ganado. El comprador tendrá la opción de hacer tacto antes de retirar la hacienda, en este caso los gastos del profesional veterinario serán por su exclusiva cuenta y orden.

Machos

Ternero

Ídem a ternera, cuya categoría superior es el torito o el novillo en caso de haber sido castrado.

Novillito

Macho castrado de más de 1 año y hasta los 380 kg.

Novillo

Macho castrado de más de 380 kg de peso y de 2 a 3 años de edad, producto terminado cuyo destino es la venta para faena.

Torito

Macho en preparación para entrar en servicio (1 a 2 años). El peso promedio varía entre los 250 a 400 kg por cabeza.

Toro

Es el reproductor macho en condiciones de entrar en servicio. Constituyen una pequeña fracción del rodeo ya que en el manejo reproductivo un macho sirve a varias hembras. La vida útil de estos animales como reproductores es de aproximadamente 5 a 6 años, siendo su primera temporada de servicio a los 2 años.

Los toros, en general son adquiridos a otros establecimientos que se especializan en producir reproductores de alto valor genético, clasificados como cabañas. El toro se utiliza como reproductor para mejorar la genética del rodeo y su desempeño tiene una relación directa con el porcentaje de preñez, por lo tanto, se le deberá brindar una atención especial a su alimentación y a su sanidad.

Con respecto a este último punto, y al solo efecto ilustrativo, podemos mencionar dos enfermedades de transmisión sexual (ETS), que afectan a los toros reproductores, principales portadores asintomáticos de estas enfermedades y les son transmitidas a los vientres, estas enfermedades venéreas son Tricomoniasis Genital Bovina (TGB) y Campylobacteriosis Genital Bovina (CGB), que producen abortos, infertilidad temporaria, reducción en los porcentajes de preñez y pérdidas en la eficiencia reproductiva.

Estas enfermedades endémicas de no tratarse pueden afectar significativamente la productividad, generando importantes caídas. Por eso es fundamental incrementar los controles para reducir su prevalencia. La tasa de infección con ETS de rodeos en nuestro país se ubica entre 10% y 20%, con un porcentaje de toros afectados de 2% a 3%, lo que ocasiona que la pérdida de terneros producto de abortos a causa de estas enfermedades puede llegar hasta un 50% cuando la infección intrarodeo se encuentra entre 20% y 40%, a lo que se suman las dificultades que generan para que las vacas queden nuevamente preñadas. Actualmente se estima que solo 50% de los productores realiza controles ETS en su ganado.

Si bien la parte sanitaria obviamente es ámbito de los médicos veterinarios, como profesionales en ciencias económicas, no podemos perder de vista la incidencia en los resultados que puede ocasionar la falta de detección temprana y el recambio de los machos reproductores enfermos por sanos, para lo cual se deben implementar medidas de prevención, control y vigilancia del rodeo.

En otro punto del presente trabajo, analizaremos la incidencia tributaria del reemplazo de los toros afectados, por otros con buena sanidad.

Establecimiento agropecuario

El sustantivo establecimiento designa al lugar donde se desarrolla una profesión, oficio, negocio, industria o actividad.

Si nos referimos a un establecimiento rural es el predio localizado fuera del ejido urbano en los cuales se desarrollan actividades agrícolas, forestales o ganaderas.

La interpretación generalizada es la de un "campo" que puede individualizarse, en el cual se desarrollan actividades agrícola-ganadera, de un propietario en particular ya sea persona humana o jurídica.

Va de suyo que, al hablar de establecimiento, implícitamente estamos considerando no solo el inmueble rural, sino las actividades que en el mismo se desarrollan y aquí la importancia de tener claramente definido su concepto.

A su vez podemos dividir la actividad bovina, a los efectos de la valuación de su existencia final, fundamentalmente en dos tipos de establecimientos: CRIA o INVERNADA.

Establecimiento de cría

El establecimiento de cría es aquel cuya actividad principal es la producción de animales para la venta a invernadores, la categoría típica es el ternero (macho y hembra), después del destete, con un peso promedio de 160-180 kgs por animal. Debe contar con un plantel de hembras a las que se da servicio o insemina.

Se pueden distinguir algunas generalidades, que determinan si se trata de un establecimiento que se aboca exclusivamente a lo productivo o si es de ciclo completo:

- **Productivo:** Comprende la producción de terneros, para su posterior venta a establecimientos de invernada; cuando el animal llega a cierto peso o estado de madurez es vendido a otro establecimiento, para su engorde y posterior venta con destino a faena.

Comienza con el servicio. Este puede ser natural o artificial (inseminación). Continúa con el período de gestación o preñez, que comprende el lapso desde que es fecundada hasta el parto. La duración promedio de gestación es de 284 días. En esta etapa, ya se hace el primer relevamiento para ver la eficiencia de la actividad, medido en porcentaje de preñez. La próxima etapa es la de parición, momento en que nace el ternero o ternera. Aquí se determina la eficiencia del rodeo, calculado en función del índice de porcentaje de parición.

La próxima etapa es la de destete, que se produce en el momento en que el ternero o ternera se separa del pie de la madre. El destete puede ser natural o artificial. En esta etapa es donde el animal adquiere independencia y puede ser comercializado.

- **De ciclo completo:** Abarca desde el nacimiento del animal hasta la etapa definitiva de comercialización con destino a faena para consumo.

Consideramos a la formación de vientres, preparación de hembras para cría y servicio, como una fase común a ambas variantes.

Es una característica generalizada que, en este tipo de establecimiento, los productores concentren su esfuerzo a una mayor incorporación de tecnología, fundamentalmente en la parte de genética y en menor medida en sanidad y en gestión empresarial.

Establecimiento de Invernada:

Consiste en el engorde de animales, con el objetivo de venderlos en condiciones de ser faenados, para satisfacer las demandas de consumo interno y de exportación. Es la etapa final del proceso ganadero, y persigue el objetivo de adecuar el producto a las necesidades de mercado.

Existen diferentes tipos de invernada.

- **Invernada larga:** es la que supera el año en el campo, pasando dos inviernos en el mismo. El proceso de engorde es más lento, y el objetivo es lograr animales de entre 430 y 550 kilos. Su alimentación es a base de pastura, con lo cual se necesitan potreros extensos, con poca participación de mano de obra.
- **Invernada corta:** los animales no superan un invierno en el campo. La alimentación con pastura se complementa con granos, y el objetivo es producir animales con un alto ritmo de engorde, cuyo peso oscilará entre los 280 a 440, dependiendo de la categoría lograda.

Vinculado a estos conceptos, se puede agregar, que, dentro de las formas de producción de invernada, podemos encontrar la producción extensiva, que se realiza en grandes extensiones de campo, cuyo alimento principal es la pastura, y la producción intensiva, en la cual la producción se realiza con gran participación de mano de obra e insumos, una forma de producción intensiva es el engorde a corral, comúnmente denominado feed-lot.

Explotaciones mixtas

La mayoría de las explotaciones son de las denominadas "mixtas", es decir que realizan actividades de cría e invernada en forma conjunta, en consecuencia, las hembras, según la función a las que se las destine, deben tratarse como bienes de uso o bienes de cambio.

Medición de los activos agropecuarios, según la resolución técnica 22, reformada por la RT 46.

La RT 22 se encuentra aprobada y entró en vigencia, para nuestra jurisdicción para los estados contables anuales o intermedios correspondiente a los ejercicios que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2.005.

En función de su complejidad, la FACPCE, aprobó el 01/12/2017 la RT 46 que reemplaza el texto de la enunciada anteriormente. Se buscó con esta nueva resolución, facilitar su estudio y aplicación y que estos criterios de medición y exposición converjan con los establecidos en las normas internacionales.

El objetivo buscado por esta resolución, que nos interesa para compararla con las normas impositivas, es definir los criterios de medición y pautas de exposición aplicable a los activos biológicos generados y/o utilizados en la actividad agropecuaria, como también a los productos obtenidos en su etapa final de producción, (Cosecha, faena,). A su vez busca reflejar el resultado, en función de la transformación biológica.

En el presente trabajo, trataremos de reflejar los criterios de medición de activos, (bienes de cambio y bienes de uso), aplicables a una empresa ganadera, dedicada a la producción bovina.

Para dar una introducción es interesante recordar, que esta resolución la deben aplicar todos los entes que desarrollen actividad agropecuaria.

La norma define como **actividad agropecuaria**, a aquella actividad que produce bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales, incluyendo su reproducción, mejoramiento, degradación, y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico.

Luego define ciertos conceptos que nos van a servir para comparar con la ley tributaria.

Cabe aclarar, a su vez, que la resolución 46 modifica la resolución general N° 9, modificando la sección A. 4 (Bienes de cambio), excluyendo del concepto general de bienes de cambio a los activos biológicos, incorporando una nueva sección (Sección A5) donde se incluyen los activos biológicos, excepto las plantas productoras. Esto es importante destacarlo, porque a estos bienes, a efectos de su medición se van a aplicar los métodos instaurados específicamente en la resolución N° 22 (Actualizada por la RT 46)

Activo biológico: planta o animal vivo utilizado en la actividad agropecuaria.

Pueden estar:

En desarrollo: son los que no han contemplado su proceso de desarrollo hasta el nivel de ser considerados como en producción, consumibles o determinados. (por ejemplo, terneros)

En producción: son aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos, (por ejemplo, animales destinados a funciones reproductivas.)

Animales reproductores: animales machos y hembras, destinados a la procreación de nuevos individuos de su especie, desde su categorización como tales, hasta que dejen de estarlo

Desarrollo biológico: comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son las causas de los procesos cuantitativos y cualitativos en los activos biológicos.

Producción: es el incremento de valor en los activos biológicos, por cambios cuantitativos y cualitativos, (volumen físico o calidad) como consecuencia de su transformación biológica.

Transformación biológica: comprende los procesos de crecimiento, deterioro, producción y procreación que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos.

Valor razonable: es el precio que se recibiría por la venta de un activo en el mercado principal, (más ventajoso en caso de no existir un mercado principal) en la fecha de medición), en condiciones de mercados presentes. El valor razonable debe considerar la ubicación física de los activos y por ende los costos de transportarlos hasta los mercados que se utilicen como referencia.

Gastos estimados en el punto de venta, dice que son aquellos gastos directos en que incurre el vendedor desde que los bienes están en condiciones de ser vendidos, hasta que se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes, y que están relacionados con la venta.

CRITERIOS DE MEDICIÓN

Activos biológicos y productos agropecuarios

Destinados a la venta o a su consumo normal.

Se valuarán a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta. Si existe mercado activo en su condición actual, el valor razonable estará constituido por el precio en dicho mercado, que podrá ser el principal o más ventajoso.

En el caso de no existir precios directamente observables, el valor razonable se determinará

- 1) Al importe estimado a partir de una técnica de valoración que arriban a valores del presente a partir de importes futuros (flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados.
- 2) Al costo de reposición. Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o impracticable, se usará como sucedáneo el costo original.

Destinados a la utilización como factor de producción en el curso normal de la actividad:

Animales reproductores: Se medirá a su costo de reposición en el mercado (sin importar si fue adquirido o producido). A partir del momento en que el animal comience la etapa de producción se debe comenzar el cálculo de depreciación. Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado.

Reconocimiento del resultado en la actividad agropecuaria.

El nuevo texto de la resolución técnica N° 22, determina que el ingreso de la actividad agropecuaria, está dado básicamente en la producción, es decir en el desarrollo biológico del producto agropecuario, en nuestro caso la actividad bovina.

Ingreso por producción

El concepto de producción se basa en la variación patrimonial producida, no vinculada con los costos incurridos. El ingreso se verá reflejado al momento de la valorización de los productos agropecuarios al momento de la cosecha, recolección o faena, desde la última medición anterior a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.

También incluye la variación registrada durante el período en la valorización de los activos biológicos, resultante de su transformación biológica, a partir de la etapa posterior de desarrollo biológico hasta la medición al cierre del período si es anterior al momento de cosecha, recolección o faena.

Resultado de la producción agropecuaria

Estará compuesto por:

El valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de su recolección, faena, más o menos la valorización o desvalorización registrada por los activos biológicos durante el período, menos los costos devengados durante el período atribuibles a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo.

Resultado por medición a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta:

Es el generado por el cambio de valor en el valor razonable menos gastos de venta de los productos agropecuarios, controlados por sus productores y destinados a la venta, con posterioridad al momento de su cosecha, recolección o faena.

Resumiendo, y para poder hacer un análisis comparativo con las normas de la ley de impuesto a las ganancias, en la contabilidad agropecuaria, encontramos dos momentos fundamentales, de obtención de resultado. Uno determinado por la producción, que definimos como resultado por producción, que a su vez se compone de la producción al momento de la obtención del producto, complementado por el crecimiento biológico del bien, sin la intervención directa del ser humano, (engorde, cambio de categoría) y un resultado por tenencia, dado por la diferencia de valor del producto obtenido, al momento del cierre del ejercicio, a al momento de la venta, una vez terminado dicho producto.

Lo importante es que las normas contables, difieren casi en su totalidad con las normas impositivas, ya que, por las primeras, poco importa el valor de venta de los productos, ya que el resultado se va reflejando por su evolución o crecimiento biológico, y su diferencia de valuación al cierre, manteniendo las normas contables. En cambio, las normas impositivas siguen determinando el resultado por la diferencia entre ventas y costos, utilizando la fórmula de costo tradicional. Existencia inicial + compras menos + gastos de producción- existencia final.

TRATAMIENTO TRIBUTARIO

Desde el punto de vista tributario es fundamental distinguir a las explotaciones ganaderas, según su objeto principal: cría, invernada, tambo o cabaña. La importancia de una adecuada distinción radica en que la valuación de las existencias, al momento de determinar el resultado impositivo, es muy distinta.

Recordemos que la determinación del resultado impositivo, se realiza sustrayendo al importe de las ventas del ejercicio el costo de ventas, lo que nos da como resultado la renta bruta. A su vez el costo se obtiene con la siguiente ecuación: existencia inicial (existencia final del ejercicio anterior), más las compras del ejercicio, más los gastos de producción menos la existencia final.

Este esquema para la determinación del resultado impositivo (ventas – costo) es similar, tanto para un establecimiento de cría, como para uno de invernada, la diferencia sustancial radica en la forma de valuar las existencias al cierre del ejercicio.

La Ley del impuesto a las ganancias, establece normas de valuación distintas para los establecimientos de cría e invernada, sin definir las características de cada uno. En un establecimiento de cría, se valúan según el método denominado “costo estimativo por revaluación anual”, en cambio en el de invernada, al precio de plaza para el contribuyente

a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbre operar, menos los gastos de venta, determinado para cada categoría de hacienda. Art. 56 inc. d) LIG.

El procedimiento para aplicar el sistema de “costo estimativo por revaluación anual” (comúnmente denominado C.E.R.A), se detalla en el art. 57 de la LIG, pero más allá de las características de este procedimiento, lo que es dable destacar es que comparativamente el valor de las existencias finales de un establecimiento de cría es un 40% menor a uno de invernada, por ende, al aplicar la fórmula del costo ($E_i + C - E_f$) el resultado para este tipo de establecimientos es también un 40% menor.

Algunos aspectos controvertidos

Establecimiento

El impuesto a las ganancias, hace referencia, en reiterados artículos de su D.R., sobre el término “establecimiento”, sin definir qué se entiende por tal. Pese a esta falta de definición, el fisco puede plantear un ajuste significativo, si su pretensión implica escindir los cálculos de valuación de un stock, en varios independientes, planteando la existencia de más de un establecimiento.

Según Raimondi y Atchabaian, “Esa definición reglamentaria se justifica, en razón de tomar en cuenta que, sea por la distancia existente entre unos establecimientos y otros, o por la diversa forma de operar de cada uno de estos, la consecuencia principal es que no se verifica intercambio de hacienda entre ellos. El mero agregado de un nuevo campo, que se surte con animales de los ya existentes, o a la inversa, no implicaría nuevo establecimiento, sino ampliación del precedente.”

Costo Estimativo por Revaluación Anual (CERA)

Partimos de la base que este sistema incluye el concepto “estimativo” por lo tanto carece de precisión y en su determinación intervienen datos que si bien obedecen a operaciones “normales” o “habituales” del contribuyente, éste tiene la posibilidad, a partir de cierta planificación en las ventas y compras del último trimestre, de influir significativamente en el valor utilizado como base para establecer el valor de toda la existencia final, por ende en el costo de venta y finalmente en la determinación del impuesto.

Al buscar un grado de eficiencia económico, es fundamental que la actividad de cría no solo aumente su tasa de procreo, sino que realice un análisis integral de todo el desarrollo del negocio y en los aspectos administrativos, el análisis de la situación tributaria es de fundamental importancia. En el presente trabajo, nos centraremos fundamentalmente en la valuación de las existencias y en la deducción de ciertos gastos de sanidad y salud animal.

Desuso

Sobre este último punto, la salud animal y sus consecuencias económicas, planteamos la posibilidad de aplicar lo denominado en la ley del impuesto a las ganancias como “desuso” para lo cual remitimos a lo mencionado en el punto en el que definimos las características de los toros y las enfermedades de transmisión sexual que pueden sufrir.

Para el reemplazo de los reproductores machos, cuando se detecte que los mismos presentan algunas de las enfermedades venéreas mencionadas proponemos aplicar el artículo 70 de la ley (desuso). Este artículo permite al contribuyente ejercer la opción de continuar amortizando los bienes muebles anualmente, hasta la total extinción del valor del bien o imputar la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta, en el balance impositivo del año en que esta se realice. Consideramos que la aplicación de este instituto contemplado en la ley, se ajusta perfectamente a los requisitos establecidos en el art. 70 de la ley y art. 158 DR, cuando consideramos a los reproductores machos como bienes de uso, ya que son bienes amortizables y al reemplazarlos no por su edad, sino por presentar las enfermedades de transmisión sexual (ETS) ya mencionadas,

Tricomoniasis Genital Bovina (TGB) y Campylobacteriosis Genital Bovina (CGB), es muy probable que aún les resten años de vida útil a amortizar.

Ventas representativas

En el art. 142 DR, se establece que a los efectos del inciso a) del art. 57 de la Ley, se consideraran;

- a) Ventas de animales representativas: a aquellas que en los últimos 3 meses del ejercicio superen el 10% del total de la venta de la categoría que deba ser considerada como base al cierre del ejercicio.

De la redacción del inciso enunciado del art 57, no surge, al referirse como categoría más vendida, si se refiere a cantidad de cabezas, a kilos o a pesos de venta. Tampoco surge del DR. En la práctica se considera que se refiere a cantidad de cabezas.

En el caso de que durante los últimos tres meses el productor no haya realizado ventas, o estas no fueran representativas, y tampoco hayan realizado compras, cuando se realiza la valuación por el sistema de costo estimativo por revaluación anual, se debe optar por la alternativa de la categoría más vendida en el mercado, donde el ganadero acostumbra a operar; en dichos casos, se obtiene el valor promedio de dicha categoría, analizando los valores por los cuales la misma fue tranzada en los últimos tres meses del ejercicio en dicho mercado.

- b) El inconveniente aparece cuando se coteja el peso promedio de los animales del productor con el peso promedio de los animales más vendidos en el mercado, y como resultado del análisis surge que los animales, que según la ley deben conformar la base a través de la cual se debe valorar la existencia, tienen un peso notoriamente superior o son notoriamente distintos a los animales del contribuyente.
- c) En muchos casos, lo mencionado en el párrafo anterior genera una sobrevaluación de la categoría, dado que, por ejemplo, en el caso de novillos, estaríamos tomando el valor que tiene un ejemplar de 450kg; cuando en el campo, al cierre, esa categoría solo alcanza en promedio a los 360kg; además, el precio obtenido de las pizarras de los mercados es de animales terminados, siendo que quizás los del contribuyente no hayan alcanzado esa calidad al cierre.
- d) Para evitar groseras diferencias en contra o a favor del contribuyente, existe una postura que plantea la posibilidad de corregir la valuación obtenida, de acuerdo con el peso promedio y la calidad de los animales que existan en el campo, a efectos de alcanzar una mayor precisión al valorar la hacienda en su conjunto, evitando tomar, como base de valuación, un animal que directamente no existe dentro del rodeo. Para adecuar dichos valores, debiera estarse al kilaje promedio de los animales, y evaluar las variaciones según tamaño y calidad ocurren en el precio obtenido por kilo en el mercado, y que surge de publicaciones especializadas.
- e) Debe recordarse que el precio por kilo varía según el peso del novillo, y disminuye sensiblemente si el animal no está "terminado", es decir, con el nivel de gordura suficiente para venderse para carne, y que de enajenarse su comprador natural es el invernador.

Animales fuente y bienes de uso

Le ley prevé la valuación para distintas categorías de animales, tratándolos a todos como mercadería, con la excepción de ciertos reproductores, que son tratados como activo fijo.

Así lo establece el artículo 58 de la ley de Ganancias, al otorgar el tratamiento de activos fijos a la adquisición de reproductores, incluidas las hembras, cuando fuesen de pédigrée, o puras por cruce. El primer inconveniente que vemos en esta definición, es que sólo considera como amortizable, a los reproductores adquiridos, destacando como reproductores a todos los animales machos, y a las hembras, sólo cuando son de

pédregree, o puras por cruza. Lo refuerza el artículo 137 del decreto reglamentario, al enunciar en su inciso a) una opción de aplicación del artículo 88 (amortización de bienes muebles), para los animales adquiridos. En el inciso b) de dicho artículo, determina cómo será el tratamiento de los reproductores de propia producción.

Para aplicar el procedimiento del inc. a.), lo primero que debe determinarse es el valor amortizable, que generalmente está dado por el precio de adquisición, en feria y/o mercados, complementado por todos los gastos necesarios hasta incorporarlos al proceso de reproducción. Es decir que incluye los gastos de traslados y los realizados en el propio campo para terminar de preparar el reproductor, que a veces se adquiere no apto para el servicio, hasta ponerlo en condiciones productivas. Como una vez terminada la vida útil, con fines de reproducción, los animales tienen valor residual de carne, el valor amortizable admite la deducción de ese valor residual. Es por ello que el artículo 137 del decreto reglamentario, nos da dos opciones de reflejo de pérdida de valor de estos bienes:

- a) Amortizar en su totalidad, en función de la vida útil del reproductor,
- b) Asignar el costo estimativo para igual clase de hacienda de su producción. La diferencia entre el precio de adquisición y dicho costo estimado, se amortizará en función de los años de vida útil que restan al reproductor. Aclara dicho artículo que, con autorización de AFIP, la diferencia puede incidir íntegramente en el año de compra.

Cabe aclarar, que el segundo procedimiento puede ser aplicable en el caso en el que los ganaderos tengan igual clase de hacienda de su producción, ya que debería aplicarse el costo estimativo establecido para esa hacienda.

Como lo enunciamos anteriormente, el inciso b) del artículo 137 de DRIG, no permite amortizar, los animales reproductores de propia producción. Sólo prevé un valor definido como “un precio que representará el costo probable del semoviente, el cual se actualizará anualmente en la forma dispuesta del inciso c) del artículo 57 de la ley, para el caso de vientres”.

Encontramos tres cosas a destacar en esta circunstancia.

- 1) Se enuncia un precio de valuación que utiliza el concepto de valor probable. No se aclara, ni se dan precisiones sobre tal concepto. Hugo Arce opina que se refiere al costo probable directo de producción, es decir, el costo incurrido en obtener el reproductor por el método de costeo integral directo de producción sin tomar en cuenta los costos de los demás departamentos de la organización empresarial. No obstante, ello, en la práctica, cuando nos toca determinar este valor, es muy complejo, utilizándose como un criterio, la de aplicar el índice del 100 % del costo estimativo por revaluación anual. Sin entrar a un desarrollo crítico de esta interpretación, lo que queremos dejar en claro, que la ley o en su defecto, el decreto reglamentario, deberían dar una definición más exacta de este concepto de “valor probable del semoviente.”
- 2) A estos tipos de reproductores, no se los considera amortizables, lo cual entendemos, que se está aplicando un procedimiento disímil a el mismo bien, por el sólo hecho de que no es adquirido. Entendemos que una vez determinado el precio del reproductor, podría servir de base para aplicar la amortización respectiva.
- 3) Un tema no menor, y que quizá nosotros damos una rápida lectura, es la forma de actualizar el valor determinado del semoviente. Se aplica la actualización dispuesta por el inciso c) del artículo 57, para el caso de vientre. Por qué decimos que esto es importante, básicamente por el concepto de costo computable. Ya que el resultado de la venta de estos semovientes, va a incidir directamente en el resultado de la explotación.

Ahora bien, como ya dijimos, el artículo 58 incorpora a toda la hacienda como bien de cambio. Sólo da un tratamiento a los reproductores adquiridos, similar a un bien de uso. Esto es importante para determinar al momento de la venta, como se calcula el costo computable. Porque si se considera bien de cambio, que es el caso de los reproductores de propia producción, al aplicar un sistema de costo fijo, similar al de vientres, el valor del costo de venta de los mismos es ese valor determinado de acuerdo al inc. b) del Artículo 137 del DRIG, actualizado teniendo en cuenta el ajuste indicado en el artículo 57 inc. c) para vientres.

Si fuera considerado como un bien de uso amortizable, al momento de la venta, a efectos de determinar el costo computable, se determinaría de acuerdo a lo prescripto por el inc. b) del artículo 62 de la ley de Ganancias. Es lógico, que se debería incluir en dicho inciso, el concepto de bienes producidos.

Entendemos que esto es de suma importancia, cuando complementamos estos conceptos con el segundo párrafo del artículo 93 de la ley de impuesto a las ganancias. Recordemos que dicho artículo es el que se refiere a los índices de actualización, aclarando que se siguen aplicando a efectos de todas las actualizaciones de esta ley, lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073.

A efectos descriptivos, incorporamos dicho artículo, que dice:

LEY 24.073 ARTICULO 39. — A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para ser aplicadas a partir del 1º de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (ley 22.415 y sus modificaciones).

Es decir, que sigue rigiendo para todos los casos de actualizaciones previstas en las normas del impuesto a las ganancias el índice es 1, es decir, no se pueden ajustar por el índice real de inflación.

Agrega en su segundo párrafo, el artículo 93, que sólo en los casos de actualizaciones previstas en los artículos 62 a 66, 71, 78, 87 y 88 y en los artículos 98 y 99, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del primer de enero de 2.018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general.

Por lo tanto, vemos, en la parte que nos interesa para nuestro análisis, que si los reproductores de propia producción, son considerados bienes de cambio, su costo computable no puede ser ajustado, ni siquiera en los producidos en los ejercicios iniciados con posterioridad al 01 de enero de 2018. En cambio, si se los considera bienes de uso, tanto la amortización, como su valor de costo computable, permitirían su ajuste, para aquellos que produjeron y se destinaron a reproductores, en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018

El caso de los reproductores hembras

A diferencia de los machos es común renovar el plantel de hembras con productos de la propia explotación tomados del rodeo general.

Esta categoría de ganado se conceptúa como no amortizable y dentro de los bienes de cambio. Sólo son amortizables aquellas hembras adquiridas que sean de pedigrí o puras por cruce.

Resulta entonces el siguiente tratamiento:

1) Hembras de pedigrí o puras por crusa adquiridas: son amortizables siéndoles aplicables las bases señaladas para los reproductores machos:

a- amortización en su totalidad en función de su vida útil, o

b- asignación de un precio fijo y tratamiento de la diferencia, ya sea por amortización o por incidencia en el año de compra, previa autorización de la AFIP.

2) Hembras de pedigrí o puras por crusa de propia producción: no son amortizables, debiendo utilizarse el sistema de costo probable del semoviente a actualizar anualmente.

3) Hembras de rodeo general adquiridas o de propia producción: no amortizables.

Si bien entendemos, que en virtud de las cantidades de animales reproductores hembras, se buscó un sistema simple de valuación, debemos considerar los mismos argumentos para reproductores hembras de propia producción, de pedigrí o puras por crusa, que los vertidos para los reproductores machos de propia producción.

Valuación de hacienda en establecimiento de cría del ejercicio de inicio de la actividad.

El artículo 57, en su último párrafo, delega en el decreto reglamentario, el procedimiento de valuación de las existencias finales del ejercicio de iniciación de actividades.

El Decreto reglamentario en el artículo 140, en su inciso a) determina que la valuación de existencias finales de haciendas, en el ejercicio de iniciación de actividad de los establecimientos de cría, se efectuará por el sistema de costo estimativo por revaluación anual, pero define normas específicas para este caso en particular. Así sostiene que, para los establecimientos de hacienda bovina, se tomará como base de cada especie el valor de la categoría adquirida en mayor cantidad durante los últimos tres meses del ejercicio, y que será el 60 % del precio promedio ponderado abonado por las adquisiciones de dicha categoría en el citado lapso. Si no hubieran realizado adquisiciones en dicho período, se tomará como valor base el 60 % del costo de la última adquisición efectuada en el ejercicio, actualizada desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio, aplicando los índices del artículo 93 de la ley. El valor de las restantes categorías se establecerá aplicando al valor base determinado, los índices de relación contenidos en las planillas anexas a la ley N.º 23.079.

Si bien, parece no traer demasiados problemas, la forma de valuar las existencias finales, en el ejercicio de iniciación, dejaremos algunas apreciaciones que nos parecen interesantes y quizá que deberían aclararse en el texto normativo.

En primer punto, debemos considerar si cuando se refiere a la categoría adquirida, se aplica, el inciso b) del artículo 142 del DRIG, es decir a la adquisición de hembras destinadas a reponer o incrementar los planteles. Entendemos que es así, pero debería aclararlo o referenciarlo el decreto, para que no queden dudas, como no las quedaron con las compras referidas en el inciso a) del artículo 57 segundo párrafo.

El segundo planteo que nos hacemos, es que pasa con los vientres. No existe inconvenientes en el ejercicio de inicio, ya que se entiende que todo el stock de hacienda perteneciente a un establecimiento de cría, se va a valuar de acuerdo a lo que recién enunciamos, sin importar si son animales de rodeo general (destinados a su producción y venta) o vientres.

En el caso particular de los vientres, recordemos que su valuación va a ser el avalúo que resulte de aplicar al valor que al inicio tuviera la categoría a la que el vientre pertenece a su finalización, el mismo coeficiente utilizado para el cálculo del ajuste por inflación. Es decir, debemos determinar que categoría de vientre es, (ternera, vaquillona, vaca), ver qué valor tenía la misma categoría de vientre en el ejercicio anterior, y ajustar dicho valor por el coeficiente de inflación, que, en la actualidad, por aplicación del artículo 93, primer párrafo, es 1.

Es importante destacar, que la ley define vientre, como aquel destinado a cumplir dicha finalidad. Es decir que no sólo incluye a las hembras en servicio, sino que también incluye a todas las hembras, que el productor decidió separar y no destinar a la venta, sino a una reposición del plantel o incremento del mismo. Por lo tanto, dentro de las categorías de vientres vamos a encontrar a terneras, vaquillonas de 1 a 2, vaquillonas de 2 a 3 y vacas.

Generalmente, un productor cuando inicia actividad de cría de ganado bovino, lo que hace es comprar cierta cantidad de vientres, que pueden ser vacas con garantía de preñez, vacas con ternero al pie, u otras hembras, que se van a poner en servicio. Es decir, empieza con cierta cantidad de animales, generalmente hembras, y al cierre, una vez determinada su producción van a existir esos vientres, y los terneros y terneras producidos en dicho ejercicio. Si el productor destina algunas terneras, para que en un futuro sean puestas en servicio, (vientres), tanto las vacas como estas terneras, van a ser consideradas vientres, y el resto de los animales pertenecerán al rodeo general. Todo quedará valuado en función de las normas del artículo 140 del DRIG enunciadas anteriormente.

En el ejercicio siguiente, las terneras, que se apartaron para ser futuras madres, cambiaron de categoría, convirtiéndose en vaquillonas. Si queremos valorar esos vientres, tenemos que buscar que valor tenía esa categoría en el ejercicio anterior. Pero como el ejercicio anterior, era de inicio, y al cierre no tengo vaquillonas, no tengo valor de referencia, y por lo tanto no podré definir el valor de esa categoría.

Entendemos, que una aplicación práctica, pero que no surge, ni de la ley ni del decreto reglamentario, sería, que una vez definido en el ejercicio de inicio el valor de una determinada categoría de las que conforman el concepto de vientre, el valor de los demás tipos de categoría de vientres se determine aplicando los índices de relación contenidas en las tablas anexas a la ley N° 23.079. Le estaría dando, siguiendo con el espíritu buscado por la norma al valorar los vientres, un valor fijo a todas las categorías de vientres, siendo estos valores los que voy a utilizar durante toda la actividad de la empresa, ajustando por inflación dichos valores. Y en este caso, en el segundo o tercer ejercicio, tendría valores de referencia, que son los que determine para cada categoría (vacas, vaquillonas de 1 a 2, vaquillonas de 2 a 3 y terneras), en el ejercicio de inicio.

Un tema a considerar, a efectos de determinar el valor base de cada especie, es determinar cuál es el valor de la compra cuando se realiza con cría al pie. Esto ha dado origen a distintas opiniones doctrinarias y jurisprudenciales. En un contrato con cría al pie se compra la madre con la cría por un precio total. Estos mamones no tienen valor hasta que no pasen a la categoría de terneros o terneras (de tratarse de hacienda vacuna). El problema a dilucidar es qué valor se debe atribuir a la madre. Cabe destacar que el TFN en el fallo Amoroso Copello de Guevara, Blanca admitió tomar como valor de la madre el cincuenta por ciento del precio pagado en una causa que versaba sobre un contrato todo lo que pisa. Resuelve el fallo que es improcedente la aseveración de la actora de que en las compras de vacas con crías, la cría no vale nada pues se sacrifica o se vende a precio vil asignándose el precio de la compra en su totalidad a la vaquillona; máxime si se tiene en cuenta que la cría puede ser macho o hembra, y en este último caso, dedicándose la actora a una explotación de tambo, la cría hembra es una futura vaca, que producirá leche. (En el caso la actora se agravia por entender que las determinaciones realizadas por el ente recaudador en el impuesto a los réditos no se ajustan a la realidad en cuanto toma como valor de la hembra madre la mitad del precio abonado asignándole la mitad restante a la cría) al tratarse de una explotación tambora, no existen dudas de que la cría hembra es reservada como vaca productora de leche". Es decir, se consideró que resulta procedente el criterio sustentado por el fisco nacional de asignar igual valor a la vaca y a su cría.

Que tratamiento se le da a la existencia de terneros, adquiridos al pie de la madre, al cierre de ejercicio. ¿Se los considera como una compra y por lo tanto se los incorpora como un establecimiento de invernada?

Nuestra interpretación es que, al estar al pie de la madre, al momento de su adquisición, el sentido de la compra es la cría, y por lo tanto deberían incorporarse al rodeo general y valorar los mismos al costo estimativo por revaluación anual. Nada aclara la ley, ni el decreto reglamentario.

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Con el desarrollo de este trabajo, intentamos en principio, que el profesional, cuando asesore a un productor ganadero, se familiarice con los conceptos de la actividad. A su vez, incorporamos las normas profesionales en el campo de la contabilidad, a efectos de dejar en claro, su disímil tratamiento del resultado, como consecuencia de la diferente forma de valuar las existencias, y la de reconocer que la utilidad se va a expresar por su crecimiento vegetativo y no al momento de su realización. Estamos de acuerdo, con esta diferenciación, ya que es necesario que el dueño de una explotación agropecuaria, conozca su evolución económica y patrimonial, teniendo en cuenta estos conceptos. No obstante, ello, no nos parece justo, que pague por una utilidad, que puede llegar a reflejarse en ejercicios posteriores, que ocasionarían un perjuicio para el productor. Es por esto, que también consideramos, que no es justo que al productor que se dedique al engorde del animal, sin tener en cuenta si es su única actividad, utilice criterios de valuación similares al de las normas contables. Por tal motivo incorporamos los diferentes tipos de establecimientos de invernada, ya que no es lo mismo dedicarse a una invernada larga, corta o a un establecimiento mixto.

Encontramos en el tratamiento establecido en la ley del impuesto a las ganancias y en su DR, para la valuación de existencias en establecimientos ganaderos, algunas situaciones controvertidas o no definidas claramente.

Nuestra propuesta en este punto es la de rever la forma de valuar los bienes en estos tipos de establecimientos, considerando la posibilidad de que, en algunos casos, se utilice el C.E.R.A. (Por ejemplo, en las explotaciones mixtas). Complementariamente, es necesario aclarar el tratamiento de la existencia de terneros, que fueron adquiridos al pie de la madre, si se van a considerar como compras independientes, y por lo tanto incorporarlos a establecimiento de invernada o se van a considerar como “nacidos” y formar parte del rodeo general de establecimiento de cría. Entendemos que este último criterio es el correcto, no obstante, ello se necesita una definición, ya que la diferencia de resultado es importante.

Con respecto a los reproductores, consideramos aconsejable que se incluya dentro del activo fijo, no sólo a los reproductores adquiridos, sino que también se incluyan a los reproductores de propia producción. Para eso es importante, que el decreto reglamentario defina, o de pautas precisas de qué se considera “valor probable de semoviente”.

Por otro lado, al definir las características del reproductor macho (Toro), mencionamos las enfermedades de transmisión sexual (ETS), por considerar que la falta de un tratamiento adecuado, para prevenirlas, trae aparejado consecuencias económicas significativas. También proponemos la aplicación de un instituto establecido en la ley del impuesto a las ganancias, como lo es el de “desuso”, ya que se cumpliría con los requisitos establecidos en la ley y su DR.

Con respecto a los vientres y la problemática que planteamos en el ejercicio o ejercicios siguientes, entendemos que sería importante que el decreto aclare, que, en el primer ejercicio, se debe determinar el valor de todas las categorías de vientres, que el productor tiene posibilidades de poseer, y que ese sea el precio de referencia para aplicar la valuación enunciada en el artículo 57 inc. c).

A su vez se debería aclarar, en el artículo 142 del decreto reglamentario, que el concepto de hacienda adquirida es aplicable también para el método de valuación en el ejercicio de inicio de actividades. (Art 140 del DR).

BIBLIOGRAFIA

- Manual de impuestos en la actividad agropecuaria. Luis Omar Fernandez – Mario Carlos Uberti. Editorial Errepar.
- Los impuestos del campo en criollo. Director: Santiago Saenz Valiente (autores varios). Editorial Osmar D. Buyatti.
- Impuesto a las ganancias. Valuación de stocks en empresas agropecuarias. Mario L. Ghirardotti. Consultor Agropecuario N° 41. Editorial Errepar.
- Tritrichomoniasis y Campylobacteriosis. Dra M.V. Maria Catena- Facultad de Cs. Vet. UNCPBA.
- Tratado Agropecuario. Coordinadora: Claudia Chiaradía (autores varios). Editorial Errepar.
- Ley de Impuesto a las ganancias. necesita una definición, ya que la diferencia de resultado es importante.