

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

**CICLO INTRODUCTORIO A LA ESPECIALIDAD TRIBUTARIA
Módulo I**

Cuestiones Específicas de los “Sujetos Empresa” (1era Parte)

Valuación de Bienes de Cambio: Métodos; Aspectos Controvertidos.

Expositor: Ramiro Fej
rfej@dlf.com.ar

Introducción

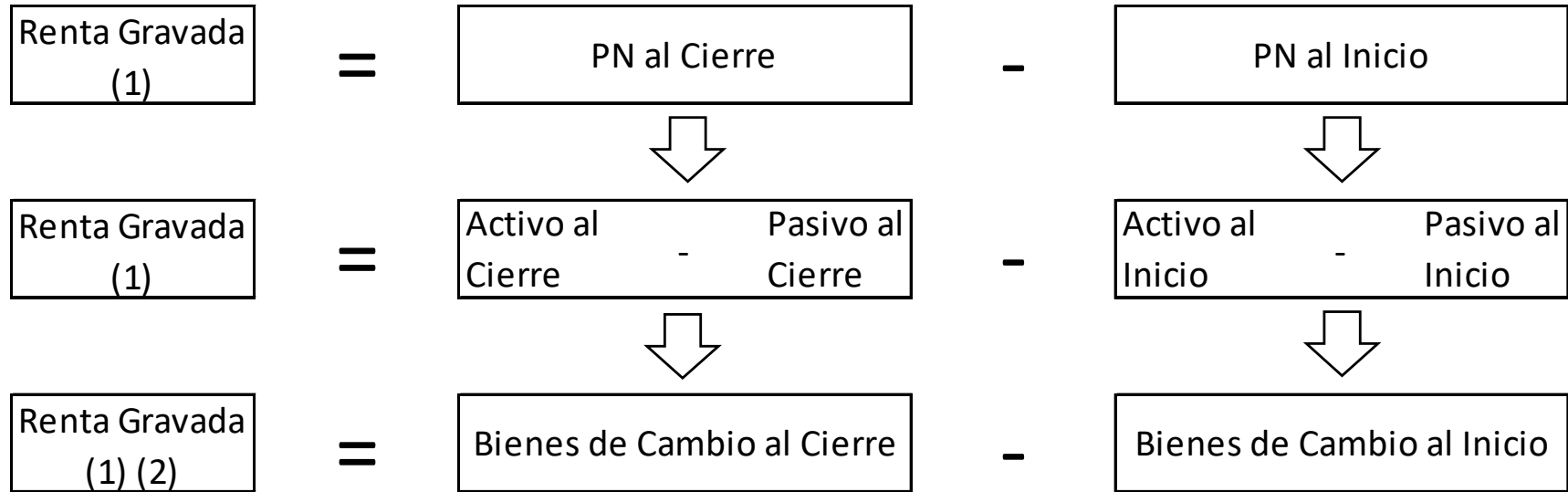
- **Principales normas legales:**

- Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG T.O. 2019): Arts. 55 a 61.
- Decreto Reglamentario (DR T.O. 2019): Arts. 135 a 147.

- **Contextualización del tema dentro de la ley del impuesto:**

- Título II – Capítulo III de la ley (Ganancias de la Tercera Categoría).
- Sujeto Empresa.
- Se aplica la conceptualización de Renta conforme la “teoría del balance” o “del incremento patrimonial”(Art. 2 Inc. 2do.).
- Implica dos mediciones del patrimonio: una al inicio del ejercicio fiscal y otra al cierre del mismo; la diferencia entre ambos patrimonios, neta de las transacciones con los propietarios, da como resultado la renta gravada.
- Hablar de Patrimonio obliga a hablar de Activo y Pasivo tanto al inicio como al cierre del ejercicio fiscal. En el Balance el Patrimonio será la diferencia entre ambos.
- Los Bienes de Cambio son parte del Activo y su valuación modificará el Patrimonio y consecuentemente la Renta Gravada.

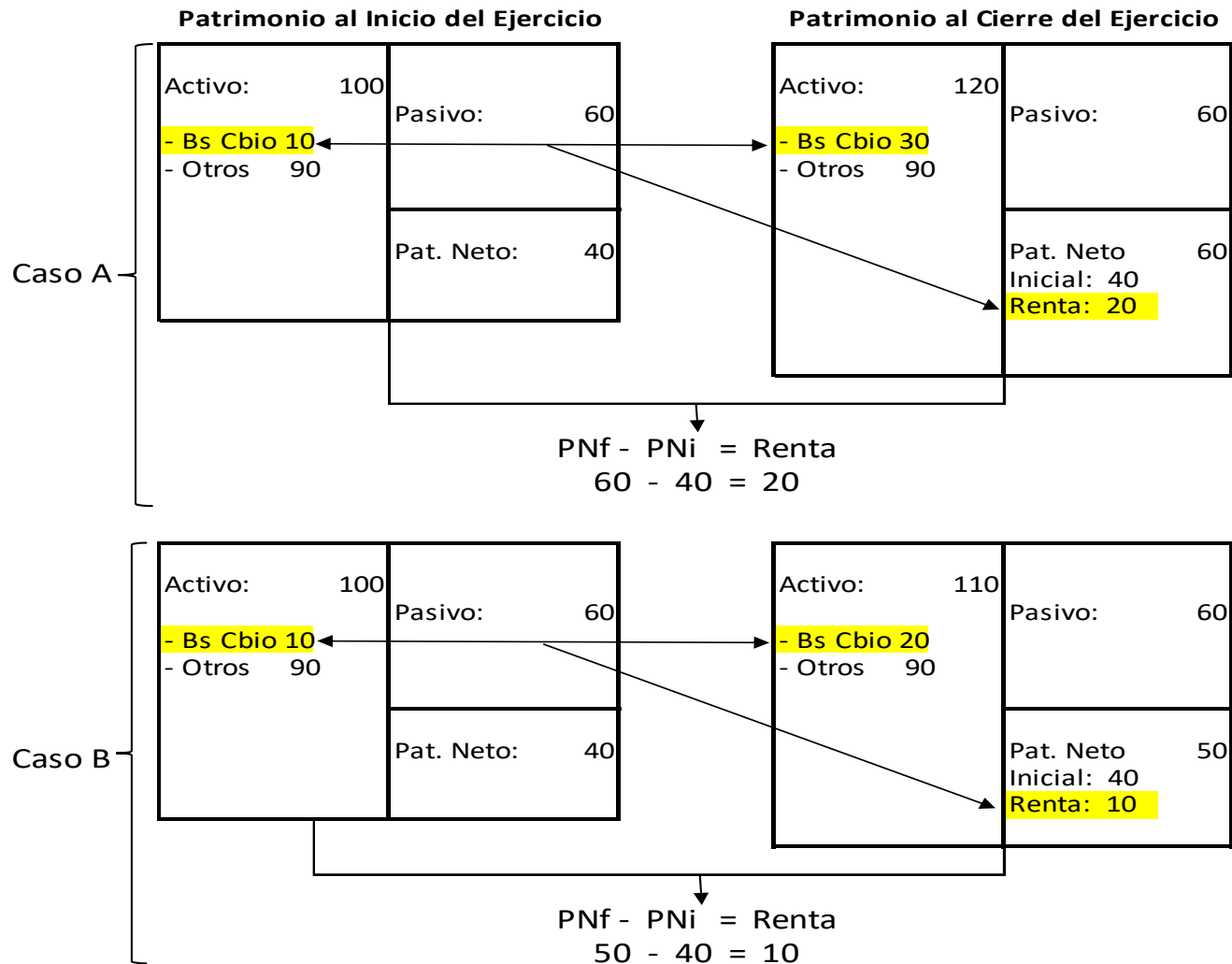
Introducción



(1) Si en el ejercicio económico no hubo aportes y/o retiros de los socios

(2) Si los demás activos y pasivos no sufrieron modificaciones durante el ejercicio

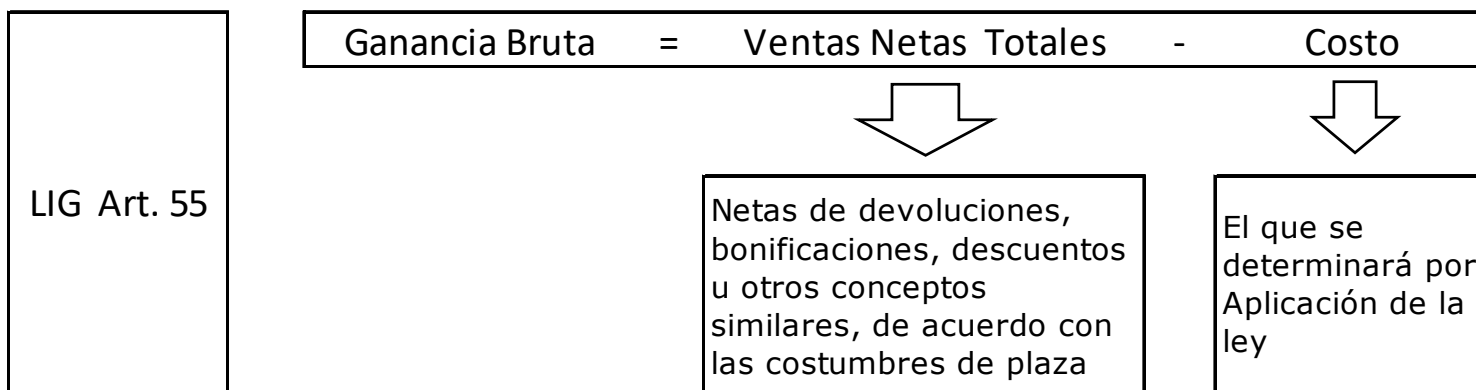
Introducción



Venta de Bienes de Cambio – Ganancia Bruta

- **Consideraciones Adicionales**

- La ley no ofrece una definición conceptual sobre qué bienes son considerados “Bienes de Cambio”.
- Si detalla, para distintas categorías de “Bienes de Cambio”, cómo valuarlos.
- En su artículo 3º define cuando venta diciendo que es “... *en general todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso*”.
- El precio de venta con el que se determinarán las “Ventas Netas Totales” será el precio de contado.
- También define el concepto de “Ganancia Bruta”, expresando que es la que proviene de la enajenación de Bienes de Cambio.



Costo de Venta Contable e Impositivo

Existencia Final del Ejercicio Anterior con Valuación según LIG	CMV con Valuación de Bs. De Cambio según:		Existencia Final del Ejercicio Anterior con Valuación según NCP
	LIG	Normas Contables	
	Existencia Inicial	Existencia Inicial	
	+ Compras	+ Compras	
Existencia Final del Ejercicio con Valuación según LIG	- Existencia Final	- Existencia Final	Existencia Final del Ejercicio con Valuación según NCP
	= Costo de Venta	= Costo de Venta	

Año 01	EI =	10.000		10.000
	Cpras =	50.000		50.000
	EF =	-14.000	(-\$ 3.000)	-17.000
	CMV =	46.000	\$ 3.000	43.000
Año 02	EI =	14.000	\$ 3.000	17.000
	Cpras =	50.000		50.000
	EF =	-14.000		-14.000
	CMV =	50.000	(-\$ 3.000)	53.000

La EF del Año 01 valuada con normas de la LIG es inferior a la contable en \$ 3.000

El CMV del Año 01 con EF valuada con normas de la LIG es superior al contable en \$ 3.000

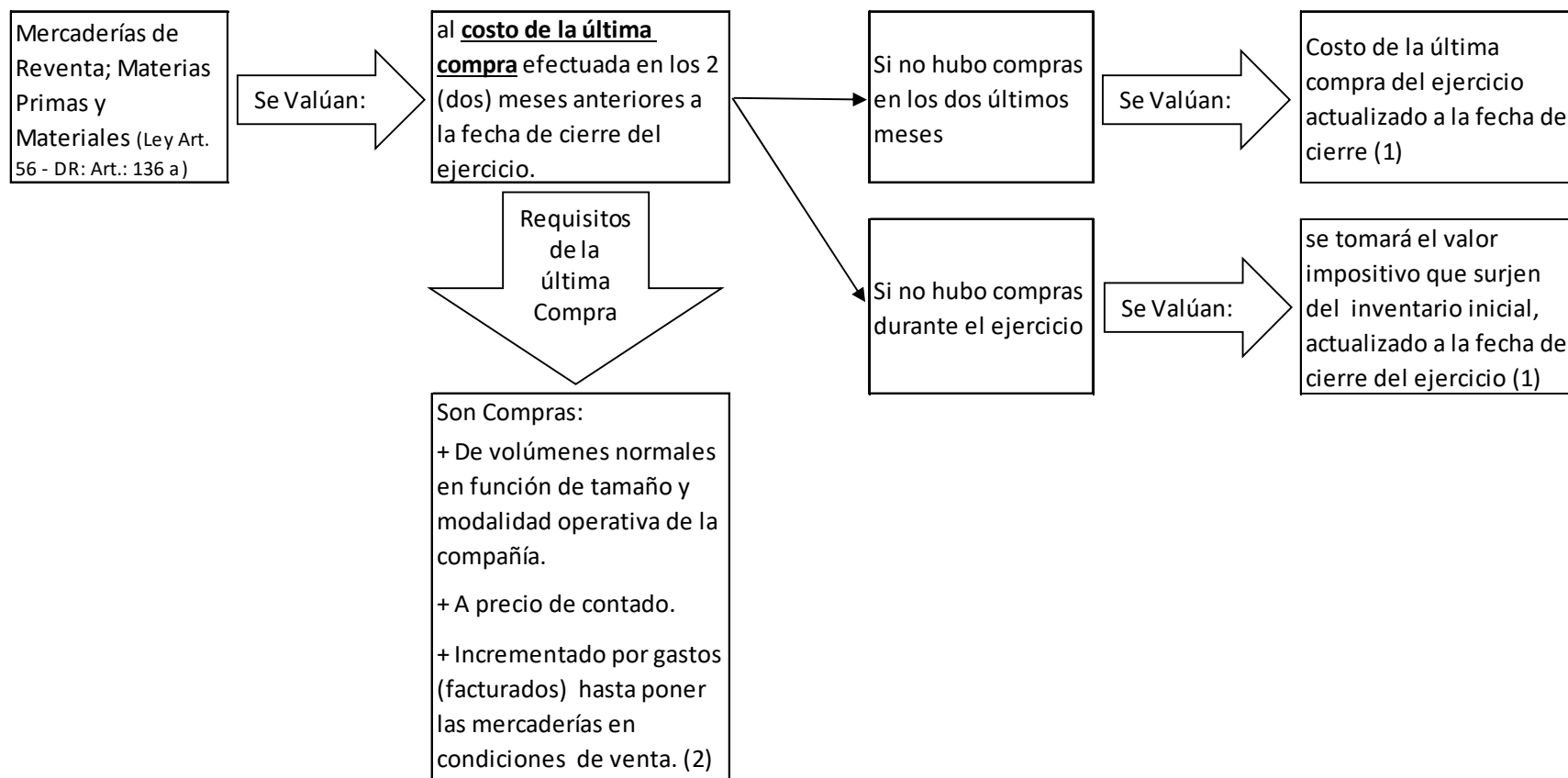
Costo de Venta

- El ajuste de Valuación de BC es un típico ajuste transitorio para el cálculo del Impuesto Diferido.
- El Costo es = a las compras +/- las diferencias de existencias.
- Para valuar el costo de venta no se va operación por operación (como en el caso de las ventas no operativas).
- La ley no determina el sistema de costo que se debe emplear, solo establece normas para las valuaciones finales.
- Es el Art. 128 inciso b) del DR quien menciona la Ecuación del CMV para los sujetos que no llevan contabilidad.
- La necesidad de valuar los Bienes de Cambio al cierre de cada ejercicio surge de la “anualidad” del cálculo de la base de imposición.

VALUACIÓN DE INVENTARIOS EN LA ACTIVIDAD COMERCIAL E INDUSTRIAL

MERCADERÍAS DE REVENTA

MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES



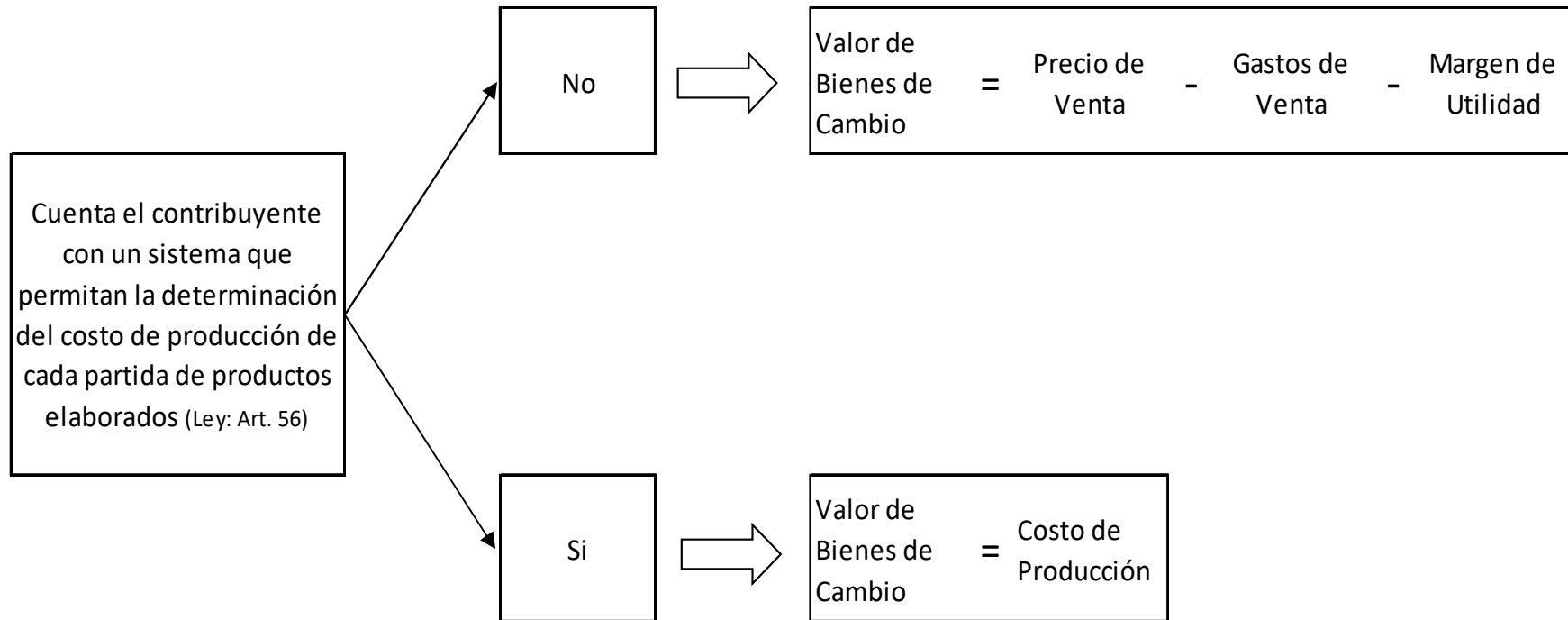
(1) La LIG en su Art. 93 primer párrafo, para realizar las actualizaciones, remite al artículo 39 de la ley 24.073 por el cual, a partir de abril de 1992, el coeficiente de actualización es igual a 1. Adicionalmente, en su segundo párrafo, contempla un régimen de actualización por IPC para una serie de bienes y las operaciones que se realicen con los mismos, pero no están incluidos los bienes de cambio

(2) Conforme el TFN y la CNA, respecto de estos gastos, no deben considerarse los que tienen el carácter de extraordinario. Barbuy S. A. - TFN Sala A - 03/03/2004 y CNA - Sala III - 08/09/2008

PRODUCTOS ELABORADOS – Métodos de valuación de las existencias

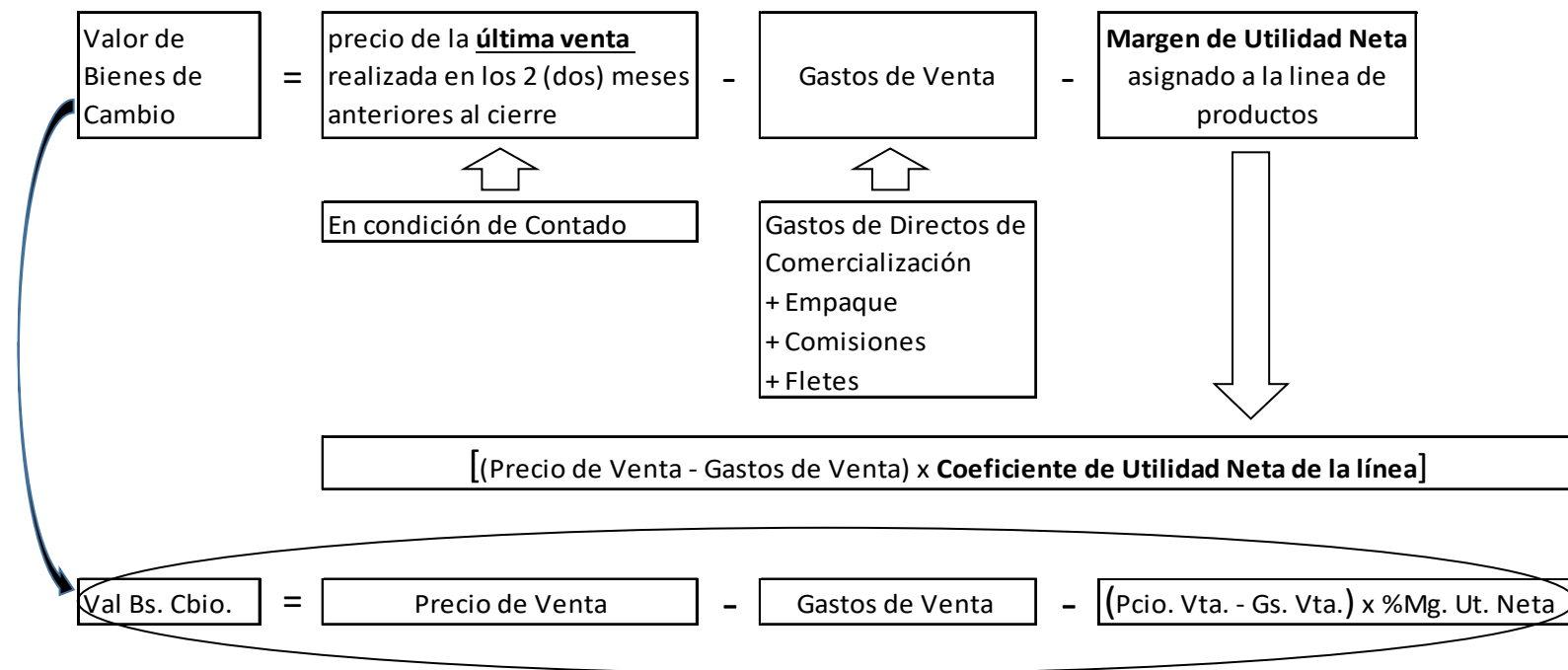
Cómo determino la valuación de las existencias de Productos Elaborados	Restando los componentes que no forman el costo de producción	Precio de Venta		215	
		Gastos de Venta	⊖	-15	
		Margen de Rentabilidad Neta		-100	
			<hr/>		
	Valor de los Bienes de Cambio			100	
			<hr/>		
	Sumando los Componentes que conforman el costo de Producción	Materiales		20	
		Mano de Obra	⊕	60	
		Gasto de Fabricación		20	

PRODUCTOS ELABORADOS – Métodos de valuación de las existencias



PRODUCTOS ELABORADOS –

Valuación por detracción (Ley: Art. 56 b) – DR: Art. 136)

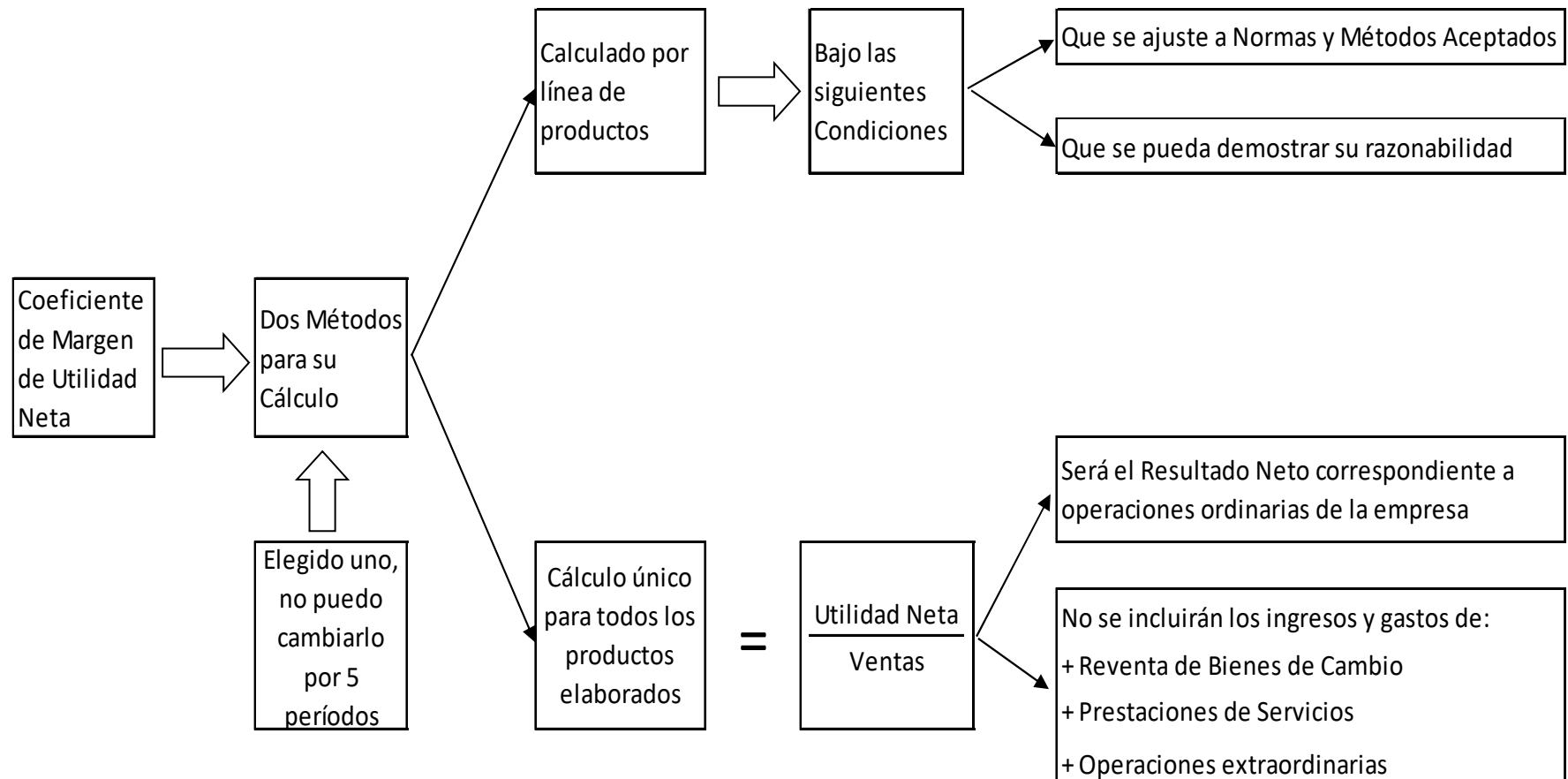


⇒ Opcionalmente se podrá considerar un Margen de Utilidad Neta en función de las **Ventas Netas del Ejercicio**

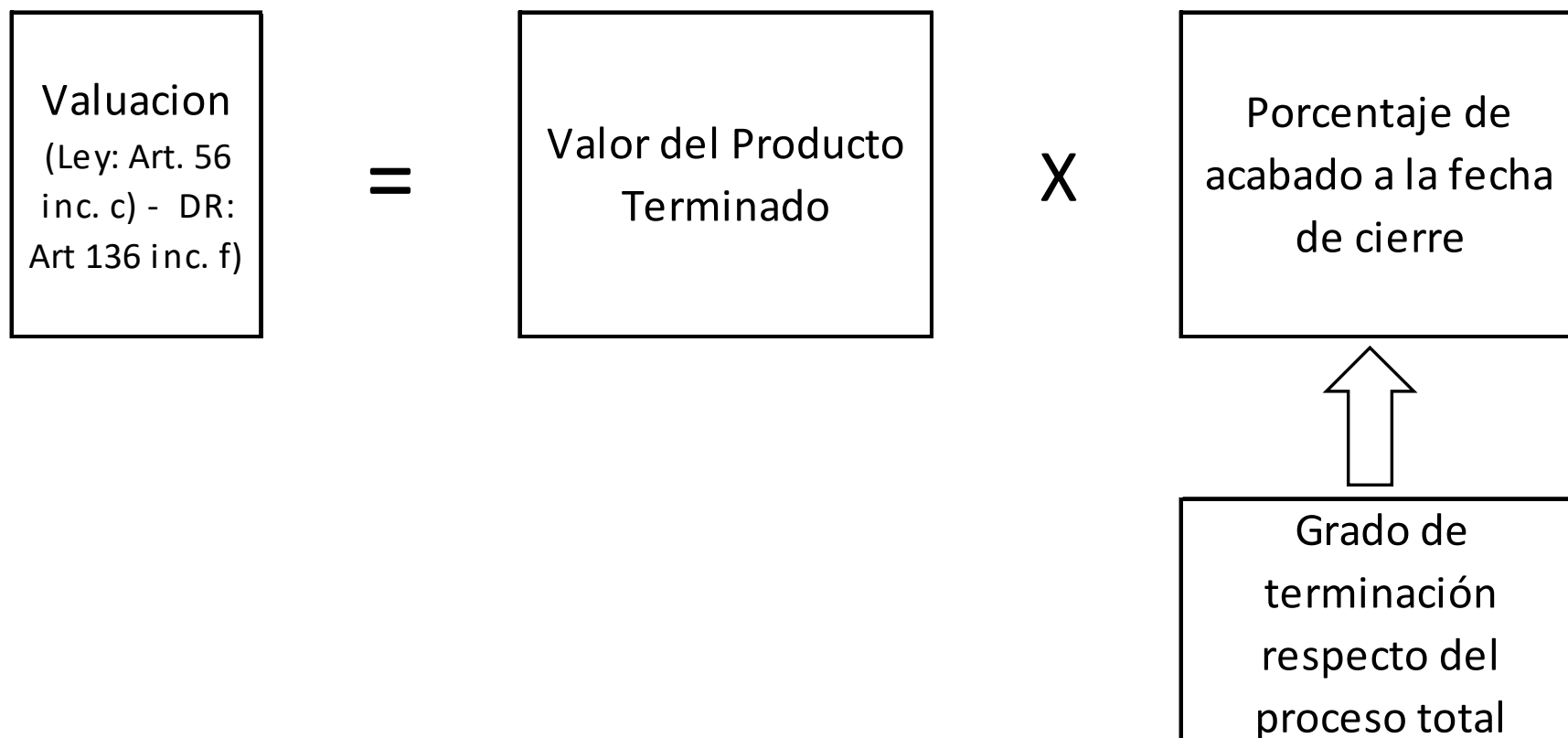
⇒ Si en los dos últimos meses antes del cierre no existieron ventas, se debe considerar el precio de la última venta realizada menos los gastos de venta y margen de utilidad (del momento de la venta) actualizados hasta el cierre del ejercicio

⇒ Cuando no se hubieran efectuado ventas durante el ejercicio, deberá considerarse el **precio de venta a la fecha de cierre del ejercicio** menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en dicho precio.

PRODUCTOS ELABORADOS – COEFICIENTE DEL MARGEN DE UTILIDAD NETA (DR: Art. 136 inc. d)

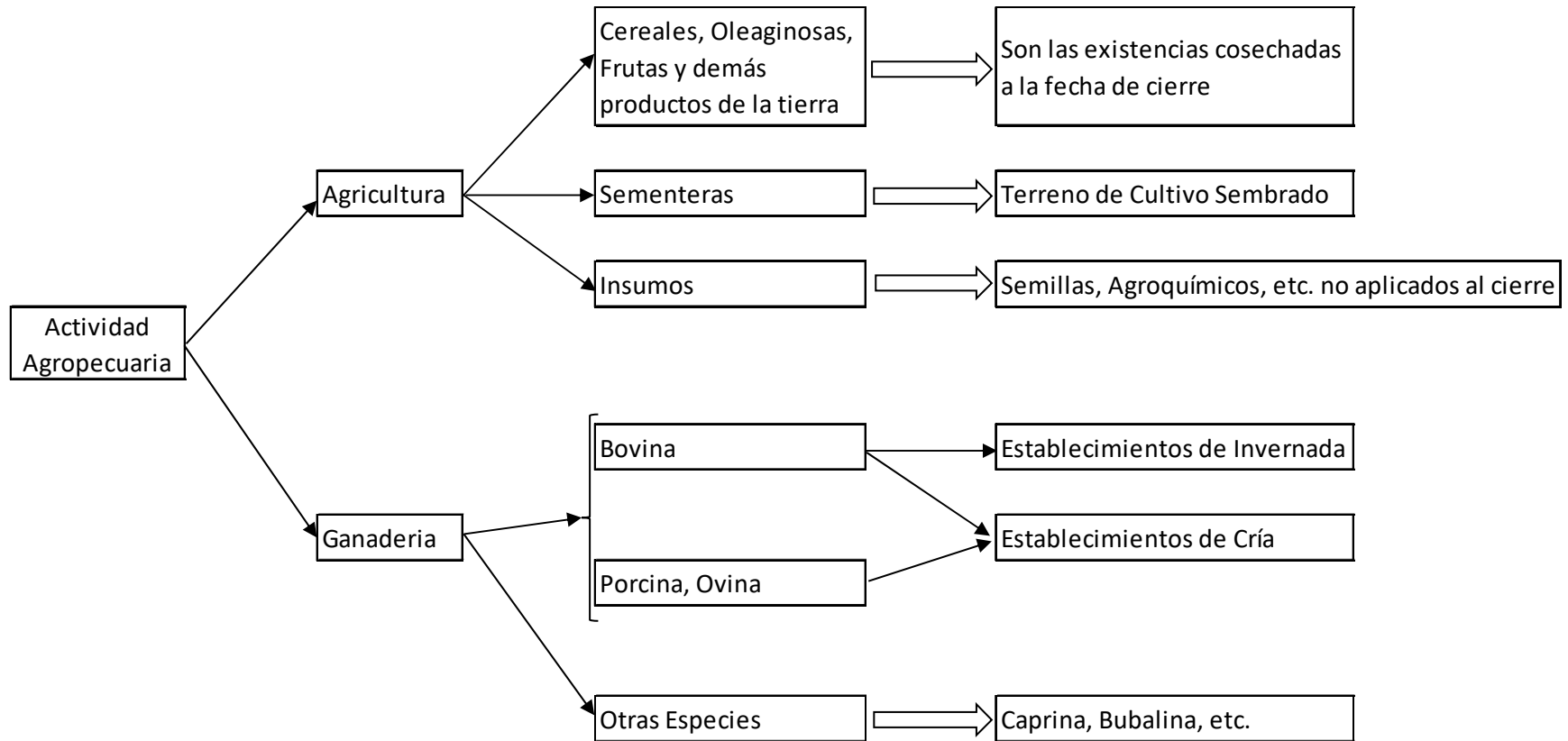


PRODUCTOS EN CURSO DE ELABORACIÓN

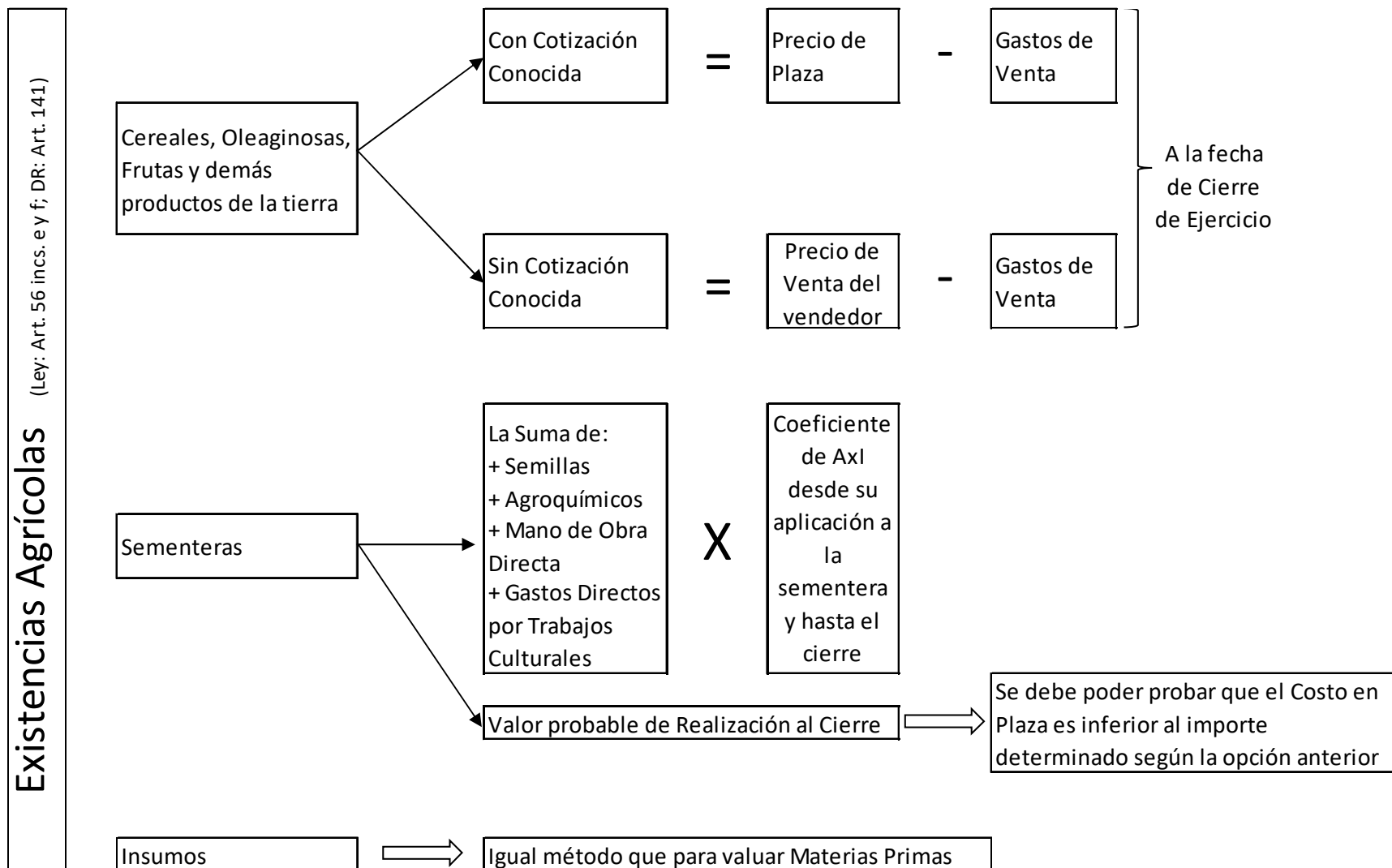


VALUACIÓN DE INVENTARIOS EN LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

ESQUEMA DE LA LEY Y EL DR



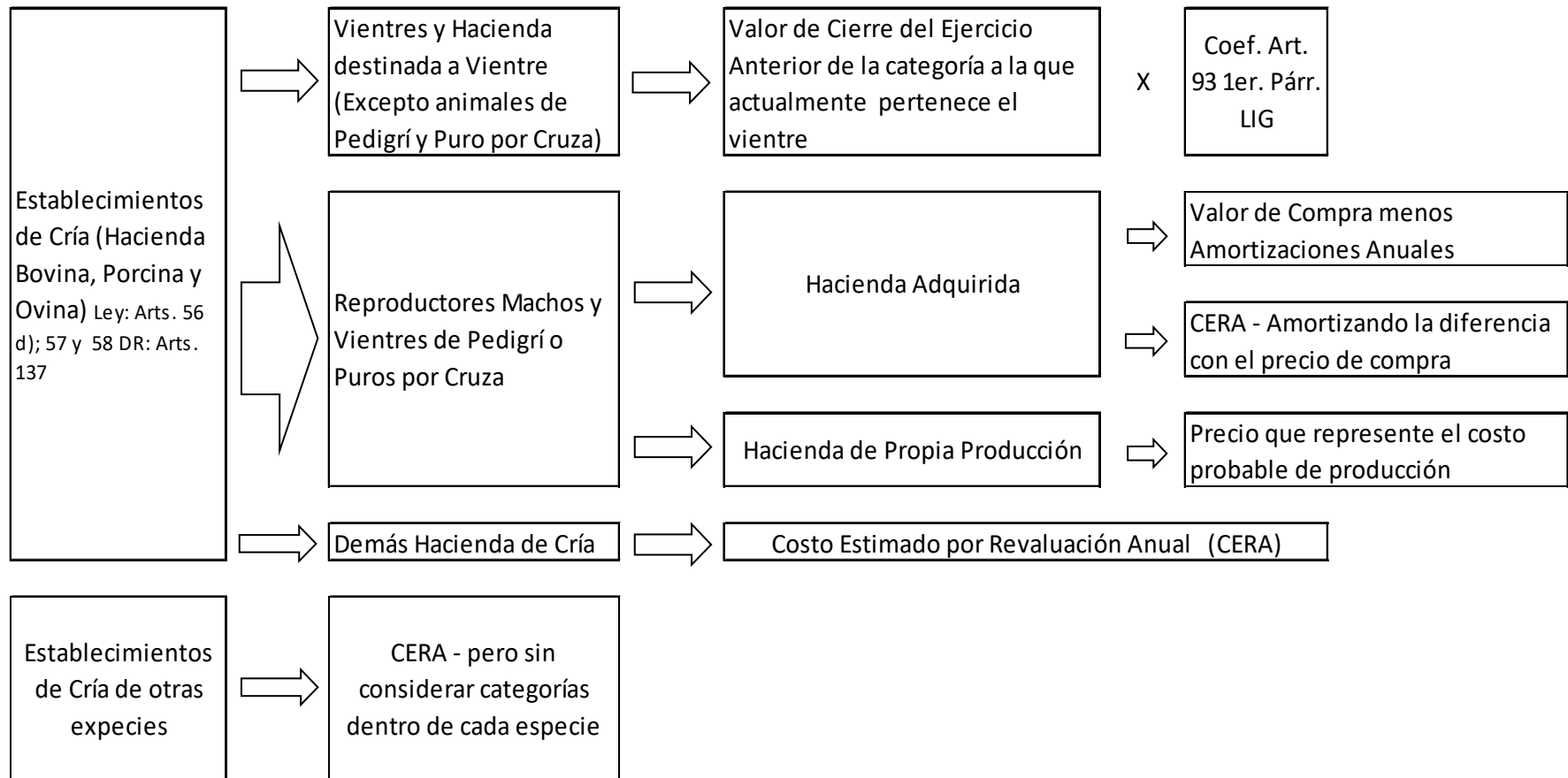
VALUACIÓN DE EXISTENCIAS AGRÍCOLAS



VALUACIÓN DE HACIENDA – Conceptos Generales



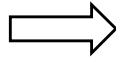
VALUACIÓN DE HACIENDA – Establecimientos de Cría



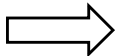
VALUACIÓN DE HACIENDA – C.E.R.A. -

Valuación de Vientres (Ley: Art. 57 incs. C y d)

Definición de
Ventre

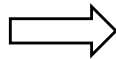


Ganado hembra que está destinada a cumplir dicha finalidad



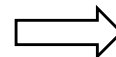
No es necesario que el animal esté en estado o condición de preñez

Valuación de
Vientres (Ley:
art. 57)



Se debe considerar el valor que al cierre anterior tenía la categoría a la que al cierre pertenece el vientre

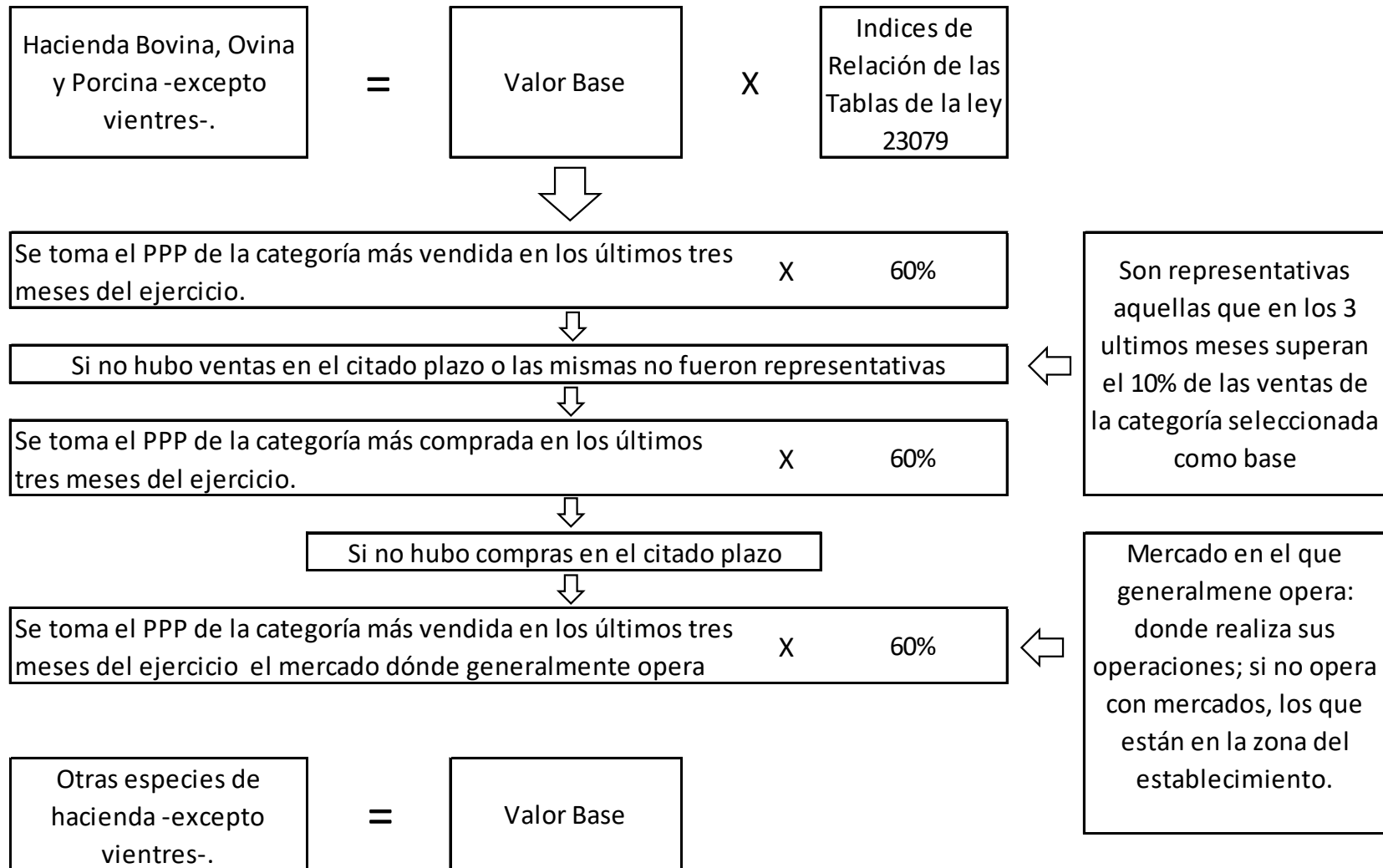
Aplicación del
método a toda la
hacienda de
Cría(Ley: Art. 57.)



El sistema de valuación aplicado a los vientres se podrá aplica a toda la hacienda de propia producción cuando todo el ciclo productivo se realice fuera de la ZONA CENTRAL GANADERA

VALUACIÓN DE HACIENDA – Costo Estimado por Revaluación Anual (C.E.R.A.)

(Ley: Art. 57 - DR: Art. 140; 142 a 144)



VALUACIÓN DE HACIENDA – C.E.R.A. - Tabla de Relaciones Ley 23079



Categorías	Indices de relación	Categorías	Indices de relación	Categorías	Indices de relación
HACIENDA VACUNA		HACIENDA VACUNA		HACIENDA VACUNA	
PEDIGRI		GENERAL		PURO POR CRUZA	
Shorthorn, Hereford, Aberdeen Angus, Charolais y otras		Shorthorn, Hereford, Aberdeen Angus, Charolais y otras		Shorthorn, Hereford, Aberdeen Angus, Charolais y otras	
Toros	100	Toros	100	Toros	100
Toritos de uno a dos años	70	Vacas	90	Toritos de uno a dos años	50
Vacas	35	Vaquillonas de dos a tres años	85	Vacas	45
Vaquillonas de dos a tres años	35	Vaquillonas de uno a dos años	70	Vaquillonas de dos a tres años	45
Vaquillonas de uno a dos años	25	Novillos de más de dos años	100	Vaquillonas de uno a dos años	30
Terneros hasta doce meses	20	Novillos de uno a dos años	75	Terneros hasta doce meses	25
Terneras hasta doce meses	15	Toritos	50	Terneras	20
Holando Argentino		Terneros	50	Holando Argentino	
Toros	100	Terneras	50	Toros	80
Vacas	70	Holando Argentino		Vacas	100
Vaquillonas de dos a tres años	70	Toros	100	Vaquillonas de dos a tres años	100
Vaquillonas de uno a dos años	45	Vacas	100	Vaquillonas de uno a dos años	60
Terneros y terneras hasta doce meses	20	Vaquillonas de dos a tres años	100	Terneros y terneras hasta doce meses	20
Toritos de uno a dos años	40	Vaquillonas de uno a dos años	70	Toritos de uno a dos años	40
		Novillos de más de dos años	80		
		Novillos de uno a dos años	70		
		Toritos	50		
		Terneros	35		
		Terneras	50		
		Toritos de uno a dos años	70		
		Terneros y terneras hasta doce meses	35		

VALUACIÓN DE HACIENDA – C.E.R.A. - Tabla de Relaciones Ley 23079

Categorías	Indices de relación	Categorías	Indices de relación	Categorías	Indices de relación
HACIENDA PORCINA		HACIENDA OVINA		HACIENDA OVINA	
Lechones animales hasta tres meses	9	PEDIGRI		PEDIGRI	
Cachorros animales de tres a cinco meses	22	Romney Marsh, Corriedale, Lincoln, etc.		Merino australiano	
Capones animales de más de cinco meses	44	Carneros	100	Carneros	100
Hembritas sin servicio	44	Ovejas	25	Ovejas	30
Madres	77	Borregas	25	Borregos	30
Padrillos	100	Carneritos	100	Borregas	20
Padrillitos	44	PURO POR CRUZA		Corderos	15
		Carneros	100	PURO POR CRUZA	
		Ovejas	45	Carneros	100
		Borregas	50	Ovejas	30
		Carneritos	100	Borregos	40
		GENERAL		Borregas	20
		Carneros	100	Corderos	15
		Ovejas	65	Carneritos	100
		Capones	70		
		Borregos	45	GENERAL	
		Borregas	65	Ovejas	100
		Corderos	45	Capones	100
		Carneritos	100	Borregas	75
		Carneritos de quince meses	50	Corderos	50

VALUACIÓN DE HACIENDA – C.E.R.A. -

Valuación de Vientres – Zona Central Ganadera

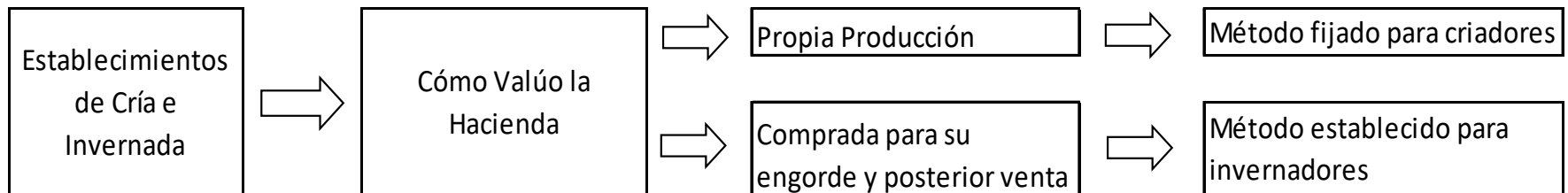
CONFORMACIÓN DE LA ZONA CENTRAL GANADERA (Res JNC 478/62 y 315/68)	
	
Buenos Aires	Toda la provincia excepto los partidos de Villarino y Patagones
Santa Fe	Toda la provincia excepto los departamentos de: Nueve de Julio, Vera General Obligado, San Javier y Garay
Córdoba	Los siguientes departamentos: San Justo, Tercero Arriba, General San Martín, Unión, Marcos Juárez, Juárez Celman, Río Cuarto, Pte. Roque Saenz Peña, y Gral. Roca
San Luis	Departamentos de San Martín, Chacabuco y General Pedernera
La Pampa	Departamentos de Chapaleufú, Maracó, Quemú Quemú, Capital, Catriló, Atreucó, Guatraché, Conhello, Runcal, Realicó, y Trenel
Entre Ríos	Departamentos de Diamante, Victoria, Gualeguay, Rosario Tala, Gualeguachú, Concepción del Uruguay y Nogoyá

VALUACIÓN DE HACIENDA – Hacienda de Invernada

(Ley: Art. 56 d) – DR: Art. 138)

Definición	Hacienda adquirida para su engorde y posterior venta
------------	------------------------------------------------------

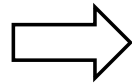
Valuación por cada Categoría	=	Precio de Plaza (Neto) a la fecha de cierre, en el mercado dónde acostumbra operar	-	Gastos de Venta
------------------------------	---	------------------------------------------------------------------------------------	---	-----------------



VALUACIÓN DE INVENTARIOS EN EMPRESAS CONSTRUCTORA

EMPRESAS CONSTRUCTORAS – Valuación de Inmuebles como Bienes de Cambio (Ley: Art. 59)

Inmuebles
Adquiridos

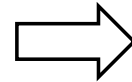


Valor de
Adquisición

+

Gastos

Inmuebles
Construidos y
Obras en
Curso

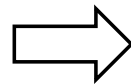


Valor de
Adquisición
del Terreno

+

Sumatoria de
Importes
Invertidos en la
Construcción

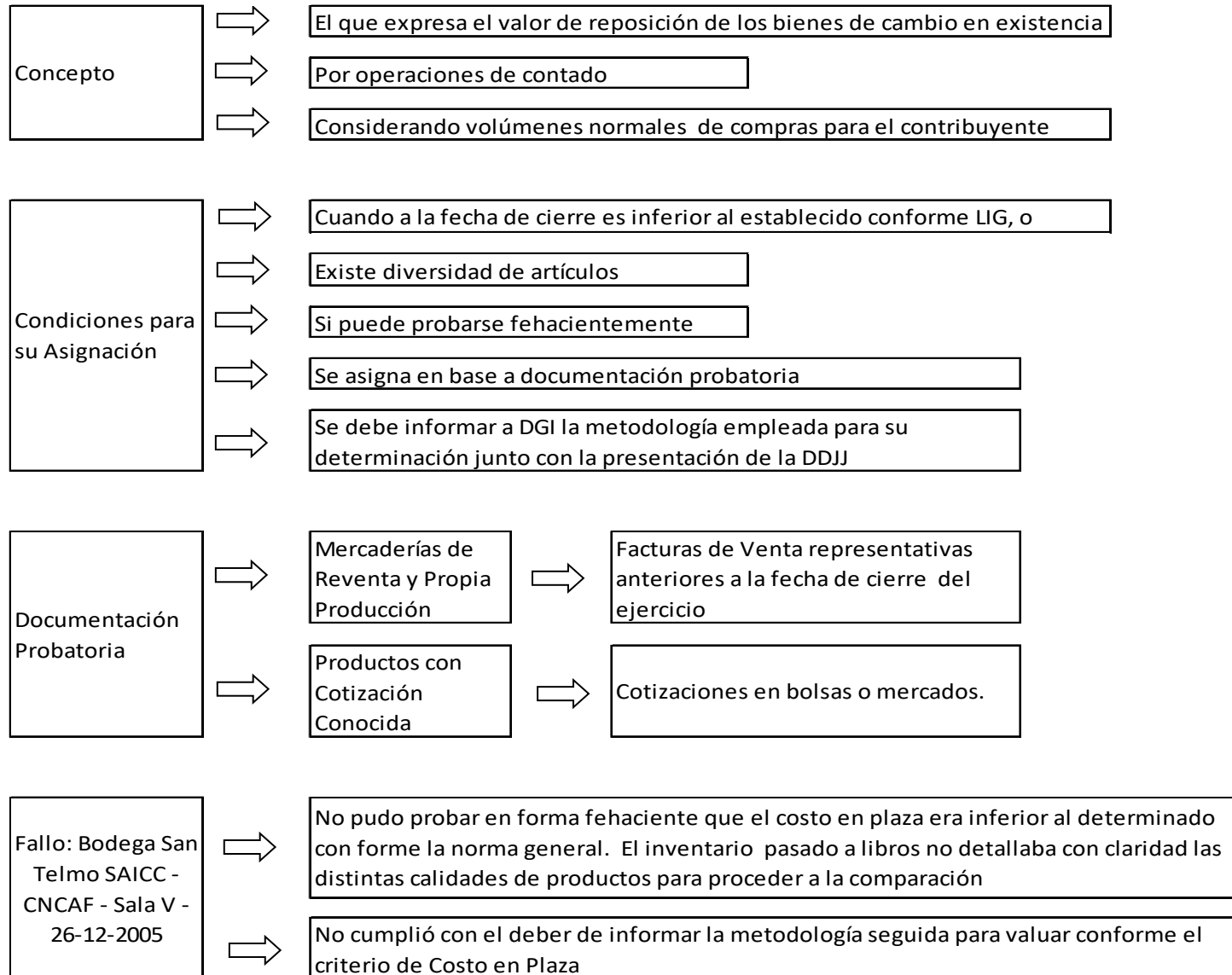
Mejoras



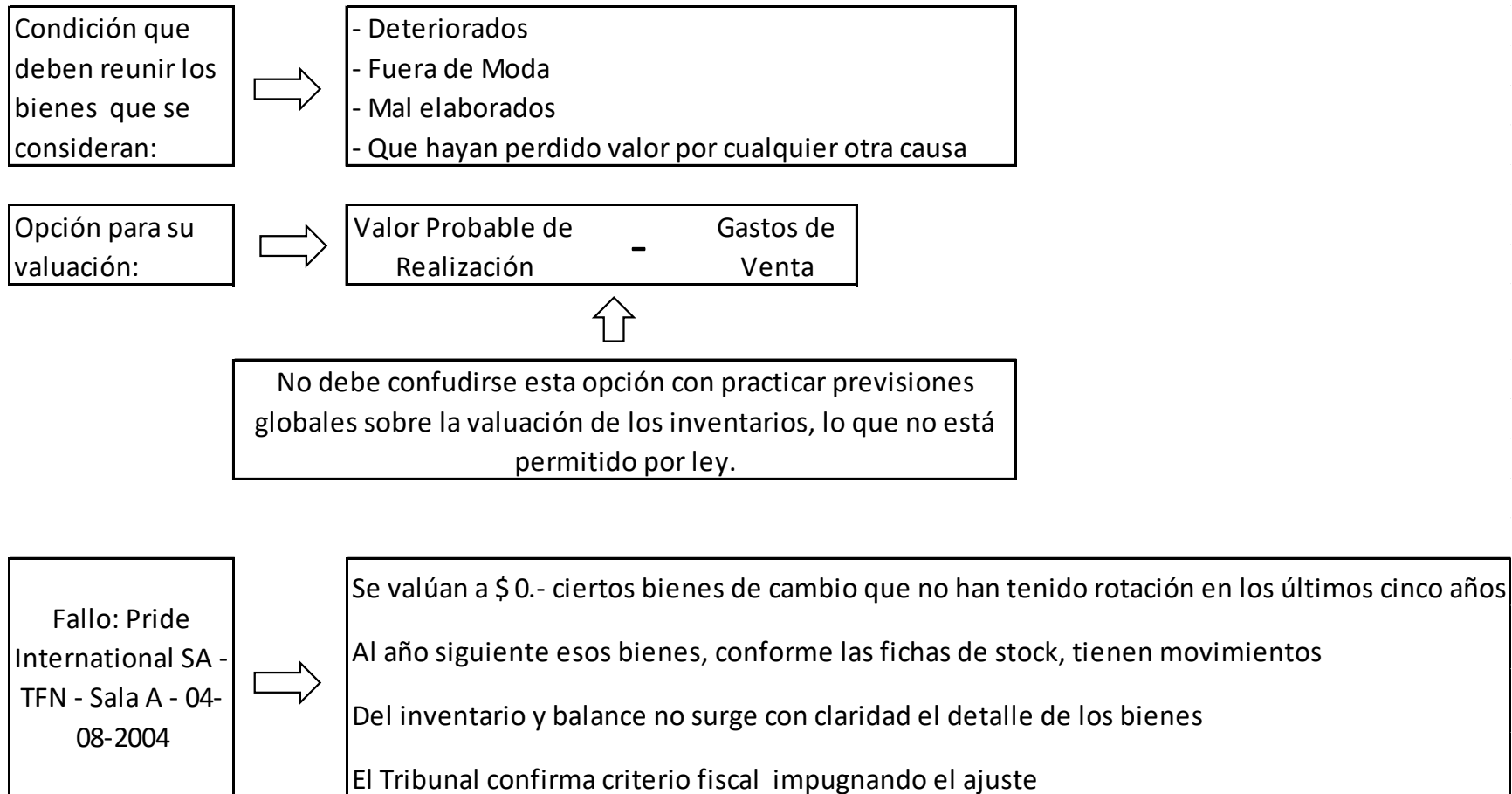
Sumatoria de Importes Invertidos en la Mejora

ASPECTOS CONTROVERTIDOS

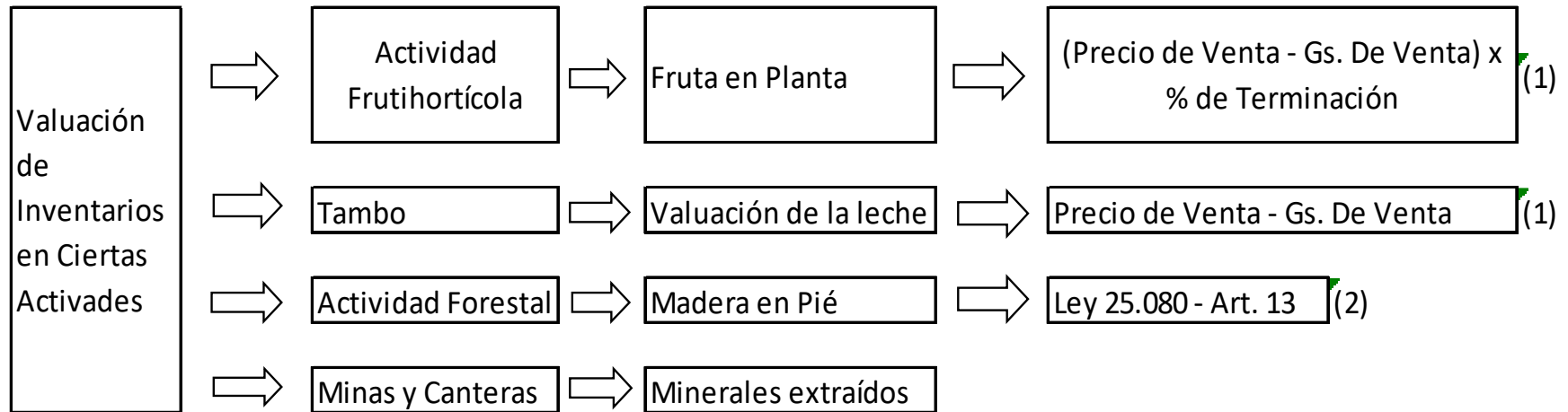
ASPECTOS CONTROVERTIDOS – Costo en Plaza



ASPECTOS CONTROVERTIDOS – Valor Probable de Realización (DR Art. 147 2do Párr.)



ASPECTOS CONTROVERTIDOS – Varios.



(1) DGI - Personas Humanas y Suc. Indivisas - Explotaciones Agropecuarias - Instructivo "C" - 1994

(2) Ley de Inversiones para Bosques Cultivados Nro. 25.080

Bibliografía

- Ley del Impuesto a las Ganancias.
- Decreto Reglamentario.
- Instructivo “C” para Personas y Suc. Indivisas – Explotaciones Agropecuarias - DGI 1994
- Ley 25.080 de Inversiones para Bosques Cultivados.
- Impuesto a las Ganancias - Enrique Reig – 8va. Edición – Editorial Macchi.
- Impuesto a las Ganancias – Gustavo E. Diez – 3ra Edición – Editorial La Ley.
- Contabilidad Vs. Impuestos – E. Fowler Newton – Editorial La Ley.
- Tratamiento fiscal de la actividad tampera. Valuación de existencias de hacienda en el impuesto a las ganancias. Balán, Osvaldo - Chiaradía, Claudia A., Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.) XXIII - N° 267 ps. 511 6/2002.
- Valuación de bienes de cambio en el impuesto a las ganancias. Cotta Ramusino, Antonio J., Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.) XXII – Julio2001.
- Valuación de bienes de cambio en empresas comerciales e industriales. Lorenzo, Armando R. - Bechara, Fabián - Cavalli, César M, Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.) XV, ps. 779.