



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



# Nuevo método de valuación de hacienda en el Impuesto a las Ganancias

Durán, Juan Manuel

2007

Cita APA: Durán, J. (2007). Nuevo método de valuación de hacienda en el Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.  
Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

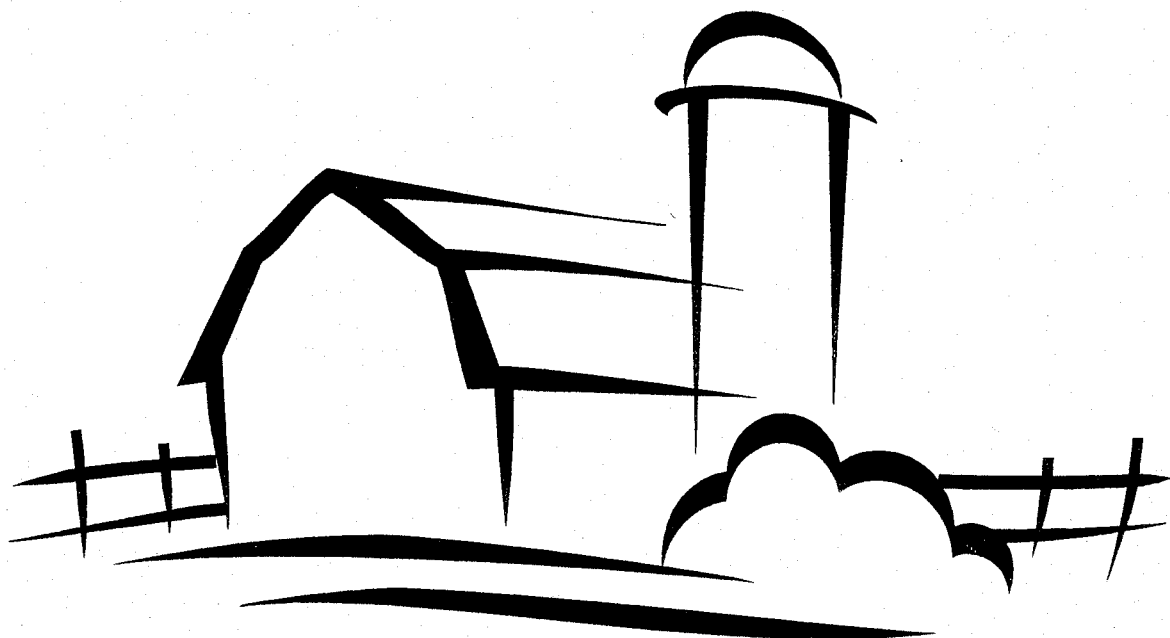
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

21  
Col. 1502/0610

# Nuevo método de valuación de hacienda

en el Impuesto a las Ganancias

CATALOGADO



Dep. N. 1110; N. 23211; N. 23550; N. 23521  
DSN  
Trab. Progr.

Por

**Durán Juan Manuel**

*Universidad de Buenos Aires*

*Facultad de Ciencias Económicas*

Septiembre 2007

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

## TABLA DE CONTENIDO

|                    |   |
|--------------------|---|
| Introducción ..... | 3 |
|--------------------|---|

## Capítulo I: Definiciones preliminares

|                                      |    |
|--------------------------------------|----|
| Proceso Productivo .....             | 6  |
| Conceptos básicos de valuación ..... | 10 |

## Capítulo II: Problemas de valuación

|                                                  |    |
|--------------------------------------------------|----|
| Tabla Anexa Ley 23.079.....                      | 18 |
| Costo probable .....                             | 20 |
| Diferencia de establecimientos y planteles ..... | 20 |

## Capítulo III: Principios de la imposición

|                              |    |
|------------------------------|----|
| Economía .....               | 23 |
| Neutralidad .....            | 23 |
| Igualdad .....               | 23 |
| Capacidad contributiva ..... | 24 |
| Capacidad de pago .....      | 25 |

## Capítulo IV: Situaciones conflictivas

|                                                            |    |
|------------------------------------------------------------|----|
| Balance contable vs. Balance impositivo .....              | 28 |
| Normas contables vigentes .....                            | 29 |
| Reconocimiento del resultado por crecimiento biótico ..... | 30 |
| Fines extrafiscales .....                                  | 32 |

## Capítulo V: Método propuesto

|                                             |    |
|---------------------------------------------|----|
| Valuación de hacienda.....                  | 34 |
| Diferimiento del ingreso del impuesto ..... | 36 |
| Propuesta legislativa .....                 | 38 |

## Capítulo IV: Consideraciones Finales

|                               |    |
|-------------------------------|----|
| Consideraciones finales ..... | 39 |
| Anexo I: Ley 23.079 .....     | 41 |
| Bibliografía .....            | 43 |

*Universidad de Buenos Aires*

**Introducción**

**Nuevo método de valuación de hacienda**

en el Impuesto a las Ganancias

por

Durán Juan Manuel

Trabajo Final

Carrera de posgrado de especialización en tributación

Con el objetivo de lograr un sistema de imposición más eficiente sobre las rentas que genera la actividad pecuaria se inserta el presente trabajo, el cual pretende ahondar en el tratamiento dispensado por las normas impositivas vigentes en nuestro país, como se podrá apreciar al recorrer cada uno de los capítulos de la presente exposición.

La renta, juntamente con el patrimonio y el consumo constituyen las manifestaciones de capacidad contributiva susceptibles de ser alcanzadas por tributos admitidas por la doctrina. Los impuestos sobre la primera de dichas manifestaciones tienen usualmente una importancia significativa en los sistemas tributarios. La propiedad de semovientes, de por sí, genera una renta por el mero crecimiento biótico de los mismos y puede ser un indicador de capacidad contributiva.

Hoy la riqueza acumulada se concentra en forma diversificada, en la propiedad de empresas comerciales o industriales, en valores mobiliarios, en objetos suntuarios, en derechos creditorios, en automotores, etc.. Al momento de gravarla con algún tributo, se deben seguir lineamientos uniformes. Entre estas riquezas encontramos al sector agropecuario. Para gravar esta, como el resto de las actividades, se deben respetar los principios de la imposición tratados por vasta doctrina, algo que en la actualidad no sucede en todos los casos. Estos principios no deben colisionar con límites —derechos y obligaciones— que tiene tanto la administración fiscal como los contribuyentes, sino, por el contrario favorecer el desenvolvimiento de ambos.

El Estado debe procurar políticas económicas capaces de generar rentas y adaptar su sistema tributario de manera que garantice una adecuada coordinación y armonización con sus planes de desarrollo económico y procurar dentro del marco constitucional y legal que esa coordinación y armonización se extienda a los

diferentes niveles del poder público con potestades tributarias, de manera tal que las políticas de desarrollo económico permitan estar en armonía con la política fiscal.

La recuperación de la economía, que ha sorprendido a muchos observadores locales y principalmente extranjeros, crea un marco propicio para un replanteo de fondo. A ello quiere contribuir el presente aporte. Efectuamos el análisis tomando como base de estudio la hacienda bovina que se encuentra destinada a cría o a invernada. A priori, no implica que no pueda ser aplicado a otro tipo de especie animal, en la medida que posea características similares.

Luego de un análisis minucioso del proceso productivo y de las normas actuales de valuación, enumeraremos los inconvenientes o incompatibilidades que encontramos vinculados con los principios de la imposición entre los que se detecta la igualdad y capacidad o comodidad de pago como principal inconveniente y la descapitalización de las explotaciones que genera.

Considero que la Argentina ha comenzando a transitar un camino de cambios en cuanto a la metodología empleada en su legislación tributaria. Es cada vez más puntual y específica para las distintas actividades económicas. Es aquí donde se inserta el presente trabajo aportando un pormenorizado esquema de valuación, acorde a los requisitos imperantes hoy en día.

Por otra parte, luego de concurrir a diversos Congresos, haber presentado trabajos en los mismos y especializarme en la vida profesional en este tipo de explotaciones, observo una falencia importante en nuestro actual sistema impositivo que intentaré exponer a lo largo del trabajo y cuyas propuestas cumplirán más acabadamente con los principios de la imposición.

Es por todos conocido la gran influencia que tiene la actividad agropecuaria en la prosperidad del país, siendo ello de vital importancia para que el tratamiento impositivo a dispensar sea el correcto, sencillo y aplicable.

Como consecuencia de este análisis, desarrollaremos un nuevo método que contemple las desventajas del actual sistema y que cumpla en mejor medida con los principios de la imposición pregonados por importante como Adam Smith, Adolfo Wagner y Luigi Einaudi, los que en muchas oportunidades no prosperan por enfrentarse a una necesidad de recaudación imperante.

Mi intención en este trabajo es profundizar el tema habitual de valuación de hacienda que maneja la literatura tributaria y vincularlo con las nuevas normas contables aprobadas por la F.A.C.P.C.E., especialmente la Resolución Técnica N° 22.

La base de este trabajo puede encontrarse en las diferencias de las denominadas "temporarias", es decir, que hacen a la segregación de la renta entre distintos periodos fiscales, ya que:

- la sistemática sobrevaluación de los inventarios provocaría constantes adelantos en el ingreso del tributo, y

- los efectos en otros tributos, como el impuesto a la ganancia mínima presunta, que por ser complementario al impuesto a las ganancias, podría llegar a tener efecto permanente (si dicho impuesto no se utiliza en los diez ejercicios siguientes).

Ello nos conduce a la problemática de los llamados "resultados por tenencia", que pueden caracterizarse como aquellos producidos por la mera posesión de bienes, sin que exista, a su respecto, transacción alguna con terceros. En el caso del rubro que nos ocupa, este resultado se produciría en la medida en que la valuación de la existencia final resultara superior al costo efectivamente incurrido en la obtención del bien, ya sea por diferencia de precios o por el crecimiento biótico de los animales.

De tratarse de bienes que no requieren esfuerzo de venta, de modo que el contribuyente elige el momento que considera más propicio para su enajenación -ello, desde ya, en la medida de sus posibilidades financieras-, podría entenderse que la ganancia es generada por el proceso de obtención del producto y no por su enajenación. Este mecanismo resulta coincidente con el propuesto por las normas contables profesionales, y evita posponer el ingreso del impuesto, para cuya satisfacción monetaria el contribuyente no tendrá dificultades en obtener, con relativa sencillez, y aunque ello requiera "realizar" parte de su stock, los recursos necesarios.

Tratándose de bienes que carecen de un mercado que permita su venta sin esfuerzo o cuyo crecimiento biótico se extienda por largos períodos, teniendo siempre un precio "transparente", es evidente que el esfuerzo de venta forma parte esencial del proceso de generación de ganancias. En ese marco, el mero incremento de los precios corrientes -reposición- de los productos comercializados no constituye una ganancia "realizada". No solamente podría resultar dificultoso al contribuyente hacerse de los fondos necesarios para afrontar el pago del impuesto generado por la ganancia por tenencia, sino que además el tributo así calculado constituiría una mayor exigencia de capital de trabajo, que obstaculizaría el normal desenvolvimiento de la empresa.

Este fenómeno de la valorización de inventarios, que se daría cuando parte de la existencia final fue adquirida a un costo menor que la última partida, por valuarse el total del stock al valor de última compra o venta, y la consecuente "ganancia por tenencia", se ve más acentuado en épocas de inflación, como menciona Alejandro Almarza<sup>1</sup>, en la medida en que no se adopten mecanismos para reflejar sus efectos en la determinación de la ganancia impositiva.

---

<sup>1</sup> Almarza, Alejandro, *Valuación de inventarios en hiperinflación*. Revista Impuestos, Tomo 1990-B, página 1425.

*Capítulo 1***DEFINICIONES PRELIMINARES****Proceso productivo**

Con el fin de tomar conocimiento de la actividad ganadera, sus ciclos, períodos de reproducción o crecimiento biótico, comenzaremos explicando el proceso productivo de los establecimientos de invernada y continuaremos con los de cría, donde la complejidad es mayor. Tomaremos como sustento de análisis la hacienda<sup>2</sup> bovina a lo largo de todo el trabajo. Es importante tener en cuenta que los conceptos que trabajaremos no son estáticos sino todo lo contrario. Según la zona de producción, las necesidades financieras, las cuestiones climáticas y otras no menos importantes, el esquema básico que desarrollaremos puede variar. En algunos casos puede serlo en forma significativa, dependiendo de la administración que se lleve a cabo sobre la explotación (vinculado con los mecanismos de trabajo de los Ing. Agrónomos y Médicos Veterinarios).

**Establecimientos de Invernada**

En esta rama de la actividad pecuaria el propósito de los establecimientos es comprar hacienda flaca para someterla a procesos de engorde en sus distintas variedades -p.e. feed lot- hasta la faena. Este proceso no suele extenderse mucho más allá del año (doce meses). Debemos tener presente que el período de mayor capacidad alimenticia de los campos se encuentra comprendido entre los meses de octubre y marzo de cada año. Para el resto de los períodos se debe planificar un adecuado abastecimiento, que puede ser por lotes no utilizados, es decir, que permanecen con pasturas no consumidas en los períodos anteriores o a través de suplementos de cereales forrajeros.

Demás está decir que cuanto mayor sea el peso del animal, mayor será el precio de venta y por ende, mayor será la utilidad del productor. Aquí, empezamos a observar la problemática que nos ocupa en el Impuesto a las Ganancias, al tener que valorar bienes a la fecha de cierre del ejercicio comercial y/o fiscal, sin estar dicha operación o resultado realizado al momento de pago del tributo.

Es importante tener presente el destino que tiene cada una de las razas de animales, ya que esto determinará la existencia o no de las distintas categorías. Por citar un ejemplo, un campo destinado a la cría y mejoramiento de la raza, no va a poseer novillos, sino que tendrá toritos o toros por sus cualidades reproductoras.

En vieja jurisprudencia<sup>3</sup> ante la ausencia de elementos probatorios y partiendo de la premisa de que se enajenaba el cuero de todos los animales muertos, el fisco estimó el coeficiente de mortandad de hacienda. Esta postura no prosperó porque el contribuyente pudo demostrar que mientras se transportaba la hacienda

---

<sup>2</sup> Según el diccionario hacienda es un conjunto de bestias mansas que andan juntas, más las abejas.

<sup>3</sup> *Bazze, Amín y ot.*, T.F.N., Sala C, 17/10/1977.

se producían muertes. Finalmente, y a nuestro entender, con buen criterio se adopta el índice de mortandad aplicado por el Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria –I.N.T.A.– para esa zona –Roldán–, el que coincide con la Sociedad Rural de Rosario.

### Establecimientos de Cría

Si bien no hay una definición en la Ley del Impuesto a las Ganancias sobre estos establecimientos, del art. 78 del decreto reglamentario de la norma mencionada, parece desprenderse que debe entenderse como establecimiento de cría aquellos que tengan “propia producción”, es decir, en los que se produce la parición de los animales. En estos tipos de explotaciones, el productor se dedica a procrear animales mejorando su fenotipo a medida que se encadenan los procesos reproductivos. Del plantel que tiene a un determinado momento, selecciona aquella hacienda que cumple en mayor medida los requisitos de la raza y desecha al resto. Al servirlos posteriormente con toros Pedigrí<sup>4</sup> o Puros por Cruza<sup>5</sup>, el rodeo incrementa las condiciones buscadas (mejor carne, mayor productor de leche, etc.).

El “Manual de la empresa agropecuaria”<sup>6</sup> menciona que existe una interpretación de la D.G.I. que asimila a las explotaciones tamberas a las de cría, pero no hace referencia a ninguna norma en concreto, salvo el dato de su antigüedad. Sí encontramos en la Ley 23.525 un sistema transitorio en el cual la actividad tambera debía seguir el mismo criterio de valuación que los establecimientos de cría.

He aquí el comentario efectuado por distinguida doctrina que manifiesta que “debiera plasmarse en una norma reglamentaria el método de valuación en estos establecimientos, dado que asimilarlos a un establecimiento de cría no pareciera lo más correcto ya que la finalidad de estos últimos es la obtención de carne en tanto que la de un tambo es la de producir leche”<sup>7</sup>.

Por otra parte, no debemos confundirlo con las Cabañas que se dedican a la procreación de animales de raza. Aquí, el valor de la hacienda es muy superior al de un animal de rodeo general. En el caso que estamos analizando, el objetivo principal puede variar entre la venta de terneros destetados, la venta de novillos terminados o vaquillonas.

En el mismo sentido que el fallo “Bazze, Amín” se expidió el T.F.N. en la causa “Ballester, sucesión de Zacarías E.”<sup>8</sup> sobre el uso de índices, en este caso, de parición. Indica que “es correcto por parte del organismo recaudador, ante la inexistencia de datos ciertos al respecto, el uso de índices normales de parición para determinar los nacimientos de hacienda. El número de ventas sobre el que debe calcularse la parición se determinará tomando en cuenta el número de vacas y vaquillonas al principio del ejercicio y de vacas al

<sup>4</sup> Genealogía controlada y avalada por la Sociedad Rural Argentina. Se establecen los padres y madres de cada animal.

<sup>5</sup> La Sociedad de Criadores de la especie controla el fenotipo del animal. No hay necesidad de saber la descendencia. Originalmente se lleva el Registro preparatorio hasta que se llega al animal puro por cruza.

<sup>6</sup> Senderovich, Isaac A. y Berenstein, Regina, *Manual de la empresa agropecuaria*, Editorial Rei, 1988.

<sup>7</sup> Balán, Osvaldo, Chiaradía, Claudia A., Labroca, José D., Olego, Perla R. y Sáenz Valiente, Santiago A., *La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales*, 1ra. Edición, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2004, pág. 175.



momento de la finalización del mismo. Las vaquillonas no deben incluirse en el inventario final pues fueron terneras al comienzo del período y por lo tanto no fueron vientres en ese ejercicio”. Agrega posteriormente que “dichos índices deben ser coherentes de acuerdo con los conocidos por zona y año resultando que si el índice de pariciones informado por la Secretaría de Agricultura y Ganadería es inferior al que determina el Fisco sobre la información suministrada por las declaraciones juradas del contribuyente, la determinación efectuada no tiene una ajustada base de sustentación”.

A continuación confeccionaremos un cuadro que muestra la evolución del animal y los períodos del año en que suceden los hechos más relevantes. Reiteramos que es un esquema seguido por el común de las explotaciones pecuarias sin ser la única posibilidad con que se cuenta.

*Proceso productivo en Establecimientos de Cría<sup>8</sup>*

| <u>Período</u> | <u>Detalle 1º ciclo</u> | <u>Categoría</u>         | <u>Detalle 2º ciclo</u> | <u>Categoría</u>      |
|----------------|-------------------------|--------------------------|-------------------------|-----------------------|
| Oct-03         | Período de Servicio     | <b>Vaca servida</b>      |                         |                       |
| Nov-03         | Período de Servicio     |                          |                         |                       |
| Dic-03         | Período de Servicio     |                          |                         |                       |
| Ene-04         |                         |                          |                         |                       |
| Feb-04         | Tacto                   |                          |                         |                       |
| Mar-04         | Tacto                   |                          |                         |                       |
| Abr-04         |                         |                          |                         |                       |
| May-04         |                         |                          |                         |                       |
| Jun-04         |                         |                          |                         |                       |
| Jul-04         | Parición                | <b>Vaca con mamón</b>    |                         |                       |
| Ago-04         | Parición                |                          |                         |                       |
| Sep-04         | Parición                |                          |                         |                       |
| Oct-04         |                         |                          |                         |                       |
| Nov-04         |                         |                          | Período de 2º Servicio  | <b>Vaca servida</b>   |
| Dic-04         |                         |                          | Período de 2º Servicio  |                       |
| Ene-05         |                         |                          | Período de 2º Servicio  |                       |
| Feb-05         | Destete                 | <b>Vaca y Ternero</b>    | Tacto                   |                       |
| Mar-05         | Destete                 |                          | Tacto                   |                       |
| Abr-05         |                         |                          |                         |                       |
| May-05         |                         |                          |                         |                       |
| Jun-05         |                         |                          |                         |                       |
| Jul-05         |                         |                          | Parición                | <b>Vaca con mamón</b> |
| Ago-05         |                         |                          | Parición                |                       |
| Sep-05         |                         |                          | Parición                |                       |
| Oct-05         |                         |                          |                         |                       |
| Nov-05         |                         |                          |                         |                       |
| Dic-05         |                         |                          |                         |                       |
| Ene-06         |                         |                          |                         |                       |
| Feb-06         |                         |                          | Destete                 | <b>Vaca y Ternero</b> |
| Mar-06         |                         |                          | Destete                 |                       |
| Abr-06         |                         |                          |                         |                       |
| May-06         |                         | <b>Novillo Terminado</b> |                         |                       |

<sup>8</sup> Ballester, sucesión de Zacarías E., T.F.N., 16/05/1973.

Procederemos a efectuar algunas aclaraciones al cuadro anterior:

- Los períodos del cuadro previo fueron seleccionados a modo de ejemplo para poder apreciar la evolución.
- En el período de parición, se entiende que el 65% de las hembras presentadas para servicio, deben quedar preñadas dentro de los primeros 45 ds., para poder cumplir el ciclo y estar nuevamente a disposición para el segundo ciclo (octubre de 2004) y sucesivos.
- Los vientres poseen la función de reproductores y “una rotación muy lenta”<sup>10</sup>.
- Cuando se efectúa el tacto, se descartan los vientres vacíos.
- En el momento del destete, se puede proceder a vender los terneros del plantel (aproximadamente 180 kgs. los machos y 160 kgs. las hembras), o destinarlos a engorde para llegar a la categoría más conveniente de la especie, p.e. novillos de 400 kgs. o más.
- Los animales incrementan su peso a razón de 500 a 600 grs. promedio por día en zonas muy aptas para esta actividad.
- Los establecimientos de cría venden los machos en el momento del destete y retienen el 25% de terneras para reemplazar al plantel procreador de vacas en 4 o 5 años. En zonas de pastos blandos tiene una mayor vida útil que en campos de pastos duros o arenosos. Las hembras viejas se determinan por el estado de la dentadura. Se van descartando las que no cumplen las condiciones de fertilidad y parición.
- Promedios de pérdidas:
  - 5% no servido.
  - 5% desde preñez a parición (abortos, muertes, etc.).
  - 2% vacas<sup>11</sup> preñadas que mueren.
  - 5% eliminación de vacas viejas (antes del servicio o destete).
- El celo del vientre depende del peso del animal, no de la edad. Comienza cuando llegan al 50% del peso del adulto (Hereford o Shorton aproximadamente 400 a 450 kgs. de peso adulto).
- Si desde el destete (febrero – marzo de 2004) el vientre se alimenta bien, llegando en octubre de 2004 al 75% del peso adulto (aprox. 300 kgs.), se puede servir (sería el primer servicio del animal).
- Cuando dicho vientre pesa el 90% del peso adulto puede parir.
- Si al momento del destete se destina al animal macho para recría, adquirirá la categoría de toro recién entre los 18 meses y los 2 años.

Dependiendo de la tecnología que utilice el productor, se calcula que hace falta 4 toros para servir a un promedio de 100 vacas (cuando hablamos de vacas, incluyen otras categorías como vaquillona de 1° y 2° servicio). En caso de utilizar técnicas de inseminación artificial, este número se reducirá hasta llegar en la mayoría de los casos al mínimo (se utilizan para estimular el proceso hormonal de los animales destinados a vientres).

---

<sup>9</sup> Confeccionado con la colaboración del Ing. Alejandro Humbert Maguire y del Veterinario Federico Tomé.

<sup>10</sup> Balán, Osvaldo, Chiaradía, Claudia A., Labroca, José D., Olego, Perla R. y Sáenz Valiente, Santiago A.. *La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales*, 1ra. Edición, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2004, pág. 136.

<sup>11</sup> Nos referimos a la categoría destinada a vientres (incluyen otras categorías como vaquillona de 1° y 2° servicio). A partir del segundo servicio se las considera dentro de la categoría Vacas.

### Conceptos Básicos de Valuación

A los fines del Impuesto a las Ganancias, los bienes que conforman el activo del contribuyente que se encuentren ubicados en el país deben valuarse de acuerdo con los métodos que veremos a continuación. A modo de introducción y para ordenar nuestro estudio, efectuaremos un cuadro ilustrativo de las distintas posibilidades de valuación que encontramos, según el tipo de especie a la cual nos referimos.

#### Diferentes métodos de valuación

| <div>Destino</div> <div>Proce-<br/>dencia</div> | Reproductores                   |                  |                                 |                  | Bienes de cambio |          | Fuera del<br>área<br>Ganadera<br>Central |
|-------------------------------------------------|---------------------------------|------------------|---------------------------------|------------------|------------------|----------|------------------------------------------|
|                                                 | Sementales                      |                  | Vientres                        |                  | Macho            | Hembra   |                                          |
|                                                 | Pédigri o<br>Puros por<br>cruza | Rodeo<br>General | Pédigri o<br>Puros por<br>cruza | Rodeo<br>General |                  |          |                                          |
| Comprada                                        | I                               | II               | III                             | IV               | Invernada        |          | Invernada                                |
| Propia<br>Producción                            | V                               | VI               | VII                             | VIII             | C.E.R.A.         | Vientres | Vientres                                 |

*I – Reproductores Sementales Pedigri o Puros por Cruza comprados*

*II – Reproductores Sementales de Rodeo General comprados*

*III – Reproductores Vientres Pedigri o Puros por Cruza comprados*

*IV – Reproductores Vientres de Rodeo General comprados*

*V – Reproductores Sementales Pedigri o Puros por Cruza de propia producción*

*VI – Reproductores Sementales de Rodeo General de propia producción*

*VII – Reproductores Vientres Pedigri o Puros por Cruza de propia producción*

*VIII – Reproductores Vientres de Rodeo General de propia producción*

**Invernada** – Bienes de Cambio (Establecimientos dentro y fuera del área ganadera central) comprados

**Costo estimativo por revaluación anual** – Bienes de cambio machos de propia producción

**Vientres** – Bienes de cambio hembras y la totalidad de establecimientos fuera del área ganadera central, ambos, de propia producción.

## **REPRODUCTORES:**

### **I – II – III:**

Aclaremos que los procedimientos de valuación denominados bajo el grupo Bienes de Cambio, se refieren a la hacienda considerada "mercadería". Este último concepto está definido en el artículo 54 de la Ley de Impuesto a las Ganancias que considera mercadería, a los fines del impuesto, toda la hacienda, cualquiera sea su categoría, de un establecimiento agropecuario. Agrega el mencionado artículo que, sin embargo, y a los efectos del régimen de amortizaciones de bienes muebles, establecido en el artículo 84 de la Ley de Impuesto a las Ganancias se otorgará el tratamiento de "activo fijo" a las adquisiciones de reproductores, incluidas las hembras, cuando fuesen de pedigrí o puros por crusa, los que adquieren, repetimos, el carácter de "bienes de uso".

El decreto reglamentario dispone, en su artículo 76, que, tratándose de hacienda reproductora macho o hembra -en este caso, de pedigrí, o pura por crusa- adquiridos, de un establecimiento de cría que se destine a funciones de reproducción, su valuación, a los efectos del balance impositivo, se determinará en base a las siguientes pautas:

El contribuyente podrá optar por los siguientes tratamientos:

- a) Amortizarlos anualmente en base a los valores de adquisición -incluyen gastos de traslados y otros-, es decir, considerarlos bienes de uso.
- b) Asignarles el costo estimativo por revaluación anual, es decir, brindarles tratamiento como bien de cambio -lo veremos más adelante.

En esta alternativa, la diferencia entre el valor asignado y el costo de adquisición se amortizará en función de la vida útil del reproductor, salvo que la Administración Federal de Ingresos Públicos autorice que la diferencia incida en el año de compra, lo cual no ha sido aún reglamentado. Esta opción sólo tiene ventajas en los casos de explotaciones con quebrantos acumulados, ya que estaría amortizando un menor valor en cada ejercicio hasta la realización del bien o su desafectación -mortandad, vejez, etc.).

### **IV:**

Se valúan como vientres, tal como lo desarrollaremos más adelante.

### **V – VI – VII:**

Las normas disponen para la valuación de animales de propia producción la utilización de un precio que representará el "costo probable" del semoviente<sup>12</sup>. La falta de definición legal de la expresión "costo probable" nos lleva a analizar más detenidamente el concepto en el capítulo 2. Bajo este mismo criterio, distanciado de nuestra propuesta, deberíamos seguir un criterio razonable, alternativamente, entre el valor probable de realización del bien, o el costo de producción, determinado conforme los "criterios generales de la contabilidad de costos"<sup>13</sup> como dicen algunos autores o el costo probable de adquisición o reposición. Dicho valor debe actualizarse utilizando los coeficientes del ajuste por inflación impositivo, cálculo que actualmente es neutro, en virtud de las disposiciones de la Ley 24.073.

### VIII:

Se valúan como vientres, tal como lo desarrollamos a continuación

#### Vientres:

La ley define estos bienes como aquellos que estén destinados a cumplir dicha finalidad. Esta definición abarca a las futuras madres, es decir, a las terneras nacidas en el campo en el momento que se define que parte de ellas se retendrá con destino a vientres. Entonces, impositivamente pueden ser vientres las terneras, vaquillas, vaquillonas y vacas. La valuación de los mismos será igual al valor al inicio del ejercicio de la categoría a la que el vientre pertenece al cierre.

La norma aclara que dicho valor debe actualizarse utilizando los coeficientes del ajuste por inflación impositivo, cálculo que como dijimos es neutro, en virtud de las disposiciones de la Ley 24.073.

Es evidente que "esta mecánica de valuación trae implícita un régimen de promoción a los establecimientos agropecuarios que retienen vientres, aunque en la práctica se necesitarían otras medidas adicionales para incentivar la actividad"<sup>14</sup>.

Se aplicará idéntico procedimiento para la valuación de la hacienda de propia producción en los casos en que la totalidad del ciclo productivo se realice fuera de la "zona central ganadera" establecido en las resoluciones de la Junta Nacional de Carnes 478/62 y 315/68.

En la llamada zona marginal son distintas las condiciones climáticas y de suelos en relación con la zona central, lo que trae aparejada la necesidad de utilizar en la producción razas más rústicas adaptables a esas condiciones productivas; ello representa hacienda de inferior calidad, con riesgos climáticos mayores y más

<sup>12</sup> Citado por Rivero, Silvia S. *Actividad agropecuaria. Análisis sectorial o institucional*. Periódico Económico Tributario número 192, 1999: Es aquel que puede moverse por sí mismo, y eso únicamente pueden hacerlo los animales. Jurídicamente constituyen un tipo de bien mueble.

<sup>13</sup> Lorenzo, Armando R. - Bechara, Fabián - Cavalli, César M. *Valuación de inventarios en el impuesto a las ganancias*. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXIV. Página 320. 04/2003.

<sup>14</sup> Balán, Osvaldo, Chiaradía, Claudia A., Labroca, José D., Olego, Perla R. y Sáenz Valiente, Santiago A.. *La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales*, 1ra. Edición, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2004, pág. 140.

ásperas situaciones productivas. En base a esto, la ley otorga un beneficio al permitir un criterio de valuación distinto para dichas zonas.

Al valuar la hacienda de propia producción según el criterio de costo fijo aplicable para los vientres, se obtiene un significativo beneficio impositivo dado que los machos y las hembras de rodeo general se valuarán con precios que se mantienen fijos, por lo tanto se difiere la ganancia impositiva al momento de la venta de la hacienda.

La resolución J-478/62 de la Junta Nacional de Carnes del 8/8/62, con la exclusión dispuesta por la resolución J-315/68 del 19/6/68, determina como zona central, en función de los pesos promedio de tropas de novillos, al área que comprende las siguientes Provincias y/o departamentos:

Provincia de Buenos Aires: todos los partidos que la integran, con excepción de Villarino y Patagones.

Provincia de Santa Fe: todos los departamentos que la integran con excepción de Nueve de Julio, Vera, General Obligado, San Javier y Garay. Provincia de Córdoba: departamentos de San Justo, Tercero Arriba, General San Martín, Unión, Marcos Juárez, Juárez Celman, Río Cuarto, Presidente Roque Sáenz Peña y General Roca.

Provincia de San Luis: departamentos de San Martín, Chacabuco y General Perdomo.

Provincia de La Pampa: departamentos de Chapaleufú, Maracó, Quemú-Quemú, Capital, Catrilo, Atreucó, Guatraché, Conhelo, Runcal, Realicó y Trenel (el departamento de Hucal ha sido incorporado a la zona marginal a través de la R. 315/68 de la JNC).

Provincia de Entre Ríos: departamentos de Diamante, Victoria, Gualaguay, Rosario Tala, Gualaguaychú, Concepción del Uruguay y Nogoyá.

Se considerará como zona marginal o fuera del área ganadera central a los departamentos o Provincias no incluidos en la nómina interior.

Este método también se aplica para la hacienda considerada Bienes de Cambio y aquella que se encuentra fuera de la zona central ganadera, tal como lo expresa el cuadro anterior.

Es importante tener en cuenta el antecedente del T.F.N. en la causa "Amoroso, Copello, Blanca Guevara"<sup>15</sup> donde el contribuyente alega que al comprar una vaquillona con cría para un establecimiento de tambo – Holando Argentino-, se compra una vaquillona parida y no una vaquillona y un ternero, ya que el ternero se sacrifica o vende a un precio vil. Como el contribuyente no presentó pruebas referidas a este valor casi nulo del ternero, este tribunal ratificó el ajuste efectuado por el fisco, considerando que se compraba una

---

<sup>15</sup> *Amoroso Copello, Blanca Guevara*, T.F.N., Sala B, 14/08/1973.

vaquillona y un ternero porque 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.

Hugo S. Arce critica esta sentencia manifestando que “los fundamentos del fisco no tienen asidero, pues no importa la posibilidad futura y que lo que vale es la realidad al cierre del ejercicio...”<sup>16</sup> y el “... destino surge de la categorización que le asigne el contribuyente en los estados contables”. En los autos en discusión, “se compró un rodeo por el contrato ganadero “todo lo que pisa” y no un contrato con “cría al pie” que es lo que ocurre con los animales recién destetados y generalmente orejanos y por ende aún no marcados”<sup>17</sup>. Sigue manifestando que “... en un contrato “todo lo que pisa”, los animales son terneros o terneras y aunque se comprenden globalmente, fiscalmente tienen un porcentaje de asignación establecido por la ley al cierre del ejercicio conforme al índice de relación”.

### **BIENES DE CAMBIO:**

Tratándose de haciendas destinadas a la venta (es decir, consideradas bienes de cambio), para la valuación de este tipo de bienes, las normas diferencian entre los establecimientos cuya actividad consiste en la cría o invernada de animales, o en ambas actividades en forma simultánea. Igualmente, a todos ellos se le puede aplicar como tope el valor de costo en plaza. El artículo 56 de la ley establece que, en caso de que el costo en plaza de los bienes resulte inferior al determinado de acuerdo con los procedimientos de valuación establecidos por las normas, se podrá, como opción, adoptar aquel valor, en la medida en que se cumplan los siguientes requisitos:

\* Que los valores respectivos surjan de documentación probatoria.

Al respecto, el artículo 82 del decreto reglamentario establece que podrá considerarse documentación probatoria a los siguientes elementos:

- Facturas de ventas representativas anteriores a la fecha de cierre del ejercicio.
- Cotizaciones en bolsas o mercados para aquellos productos que tengan una cotización conocida.

\* Que se informe a la Dirección General Impositiva la metodología empleada para la determinación del costo en plaza, en oportunidad de presentar la declaración jurada del correspondiente período fiscal.

La disposición precedente debe ser complementada con la propia definición contenida en el art. 75, primer párrafo, inc. g) del decreto reglamentario, en el que se define “costo en plaza” como el “valor de reposición de los bienes de cambio en existencia, por operaciones de contado, teniendo en cuenta el volumen normal de compras que realiza el sujeto”.

Recordemos que las ex.stencias de hacienda de los establecimientos estables definidos en el art. 128 de la Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628 (t.o. 1997) —organizados en forma de empresa y que se encuentren instalados en el exterior siendo sus titulares residentes en el país- y de los adquiridos o elaborados fuera del territorio nacional por residentes en el país, para su venta en el extranjero se valuarán, en el caso de establecimiento de cría, aplicando el método establecido en el inc. d), apartado 2 del art. 52 la la ley citada,

<sup>16</sup> Arce, Hugo S., La actividad agraria y sus impuestos, Segunda Sección, C.E.I.A., pág. 132, 2000.

según surge del art. 151 de la misma ley. Es decir, se considerarán igual que los establecimientos destinados al invernaje de animales.

Para el resto de los bienes de cambio no contemplados en el párrafo anterior, pero pertenecientes a los mismos sujetos, se utilizarán los métodos establecidos en el art. 52 antes mencionado.

#### **Invernada:**

Las existencias en establecimientos de invernada se valorarán 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 determinados para cada categoría de hacienda. Se entiende por "gastos de venta" aquellos incurridos directamente con motivo de la comercialización de los bienes de cambio, como por ejemplo fletes, comisiones del vendedor, empaque, etc. Tal como lo establece el art. 75, primer párrafo, inc. c). Respecto del impuesto sobre los ingresos brutos, o gravámenes de similares características, que inciden sobre el precio de venta, seguimos la postura "que deberían incluirse dentro de los conceptos enumerados precedentemente, ya que por definición constituyen gastos que se devengan directamente por la comercialización de los bienes"<sup>18</sup>.

El decreto reglamentario en el art. 77 aclara que se considera:

- Precio de plaza para el contribuyente al precio neto, excluidos gastos de venta que obtendría el ganadero en la fecha de cierre del ejercicio, por la venta de su hacienda en el mercado en el que acostumbra realizar sus operaciones;
- Que el mercado en que el ganadero acostumbra a operar es aquel en el que realiza habitualmente sus operaciones, o los mercados ubicados en la zona del establecimiento, cuando los ganaderos efectúen sus propias ventas o remates de hacienda sin intermediación.

El artículo 78 de la reglamentación dispone que los criadores que se dediquen, a la vez, al invernaje (compraventa) del ganado, valorarán la hacienda de propia producción mediante el método fijado para los ganaderos criadores, y la comprada para su engorde y venta por el establecido para los invernadores.

#### **Costo estimativo por revaluación anual:**

Las existencias en establecimientos de cría se valorarán conforme al denominado "costo estimativo por revaluación anual". La determinación del referido costo deberá efectuarse de acuerdo al siguiente procedimiento, establecido en el artículo 53 de la Ley de Impuesto a las Ganancias:

- a) Ejercicios siguientes al de inicio de actividades:

<sup>17</sup> Arce, Hugo S., La actividad agraria y sus impuestos, Segunda Sección, C.E.I.A., pág. 133, 2000.

<sup>18</sup> Lorenzo, Armando R. - Bechara, Fabián - Cavalli, César M. *Valuación de inventarios en el impuesto a las ganancias*. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXIV. Página 320. 04/2003.



## a.1) Haciendas bovina (excepto vientres):

a.1.1) Supuesto en que existen ventas de animales durante los últimos 3 (tres) meses del ejercicio que sean representativas:

- \* Determinar la categoría más vendida durante los últimos 3 (tres) meses del ejercicio.
- \* Calcular el precio promedio ponderado obtenido por las ventas de dicha categoría en el citado lapso.
- \* El 60% de dicho precio ponderado constituye el denominado "valor base".

El decreto reglamentario en el art. 81 inc. a) aclara que se considerarán ventas de animales representativas las que en el lapso citado superen el 10% del total de las ventas de la respectiva categoría (es decir, la que deba ser considerada como base al cierre del ejercicio).

a.1.2) Supuesto en que no existen ventas de animales durante los últimos 3 (tres) meses del ejercicio, o que las mismas no fueran representativas:

- \* Determinar la categoría adquirida en mayor cantidad en el citado lapso. De acuerdo con el artículo 81, inciso b), del decreto reglamentario, debe considerarse la adquisición de hembras destinadas a reponer o incrementar los plantales del establecimiento.
- \* Calcular el precio promedio ponderado, abonado por las compras de dicha categoría en el citado lapso.
- \* El 60% de dicho precio ponderado constituye el denominado "valor base".

a.1.3) Supuesto en que no existen ni ventas ni compras de animales de propia producción en los últimos 3 (tres) meses del ejercicio:

- \* Determinar la categoría más vendida en el mercado en que el ganadero acostumbra a operar en el citado lapso. El decreto reglamentario en el art. 82 define a dicho mercado como aquel en el que el ganadero realiza habitualmente sus operaciones, o bien, si las operaciones se realizan sin intermediación, se tomarán como parámetro los mercados ubicados en la zona del establecimiento. Si no existieran precios representativos en los mercados mencionados, tratándose de hacienda de pedigrí o pura por cruce, se computarán las operaciones registradas por las asociaciones o corporaciones de criadores.
- \* Calcular el precio promedio ponderado, registrado en el citado lapso.
- \* El 60% de dicho precio ponderado constituye el denominado "valor base".

## a.1.4) Restantes categorías:

Cualquiera haya sido la alternativa aplicada para la obtención del valor base de la categoría correspondiente, el valor de las restantes categorías se determinará aplicando los índices de relación contenidos en las tablas anexas a la ley 23079.

## b) Ejercicio correspondiente al de inicio de actividades (conforme al art. 79 del Decreto Reglamentario):

## b.1) Haciendas bovina:

b.1.1) Supuesto en que existen adquisiciones de animales en los últimos 3 (tres) meses del ejercicio

\* Determinar la categoría adquirida en mayor cantidad durante los últimos 3 (tres) meses del ejercicio.

\* Calcular el precio promedio ponderado, abonado por las compras de dicha categoría en el citado lapso.

\* El 60% de dicho precio ponderado constituye el denominado "valor base".

b.1.2) Supuesto en que no existen adquisiciones de animales en los últimos 3 (tres) meses del ejercicio

\* Determinar el costo de la última adquisición efectuada en el ejercicio, actualizada a la fecha de cierre del ejercicio (véase lo comentado anteriormente respecto de la actualización).

\* El 60% de dicho costo constituye el denominado "valor base".

Cualquiera haya sido la alternativa aplicada para la obtención del valor base de la categoría que, en su caso, corresponde, el valor de las restantes categorías se determinará aplicando los índices de relación, contenidos en las tablas anexas a la ley 23079.

Tengamos presente el antecedente de la jurisprudencia administrativa<sup>19</sup> donde indica que se debe aplicar el sistema de costo o precio fijo a las explotaciones agropecuarias dedicadas a la cría de ganado para valuar su existencia final al efectuar el avalúo de la hacienda hembra general adquirida para renovación y/o aumento de planteles.

---

<sup>19</sup> Dictamen 19/1981, D.A.T.J.(D.G.I.), 28/07/1981.

## *Capítulo 2*

### **PROBLEMAS DE VALUACIÓN**

#### **Tabla Anexa Ley 23.079**

Los índices de relación establecidos por la Ley 23.079 en el año 1984, han perdido vigencia y no representan acabadamente la relación existente entre las diversas variedades. Tal como lo aclara Enrique J. Reig<sup>20</sup>, “la relación de precio a las distintas categorías se ha calculado, oportunamente, basada sobre la relación que guardan sus precios, según las estadísticas de ventas en mercados y frigoríficos”.

A modo de demostración, haremos una comparación de las relaciones propuestas por la vieja Tabla contra los valores vigentes en plaza al 06/11/2004<sup>21</sup> y al 21/10/2006<sup>22</sup>.

| <u>Categoría</u>      | <u>Kgs.</u>  |            | <u>Precio (\$) Promedio</u> |                   |
|-----------------------|--------------|------------|-----------------------------|-------------------|
|                       |              |            | <u>06/11/2004</u>           | <u>21/10/2006</u> |
| Terneros              | 160/180 kgs. | por kilo   | 2,50                        | 2,70              |
| Terneros              | 180/200 kgs. | por kilo   | 2,40                        | 2,60              |
| Terneros              | 200/230 kgs. | por kilo   | 2,30                        | 2,50              |
| Novillos              | 230/300 kgs. | por kilo   | 2,17                        | 2,30              |
| Terneras              | 150/170 kgs. | por kilo   | 2,15                        | 2,40              |
| Terneras              | 170/190 kgs. | por kilo   | 2,05                        | 2,35              |
| Terneras              | 190/210 kgs. | por kilo   | 1,95                        | 2,25              |
|                       |              |            |                             |                   |
| Vaquillonas preñadas  |              | por cabeza | 775,00                      | 800,00            |
| Vacas nuevas preñadas |              | por cabeza | 875,00                      | 900,00            |
| Vacas usadas preñadas |              | por cabeza | 550,00                      | 500,00            |

Partiendo de este cuadro base de cotizaciones, efectuaremos el promedio, de peso y precio, por categoría para relacionarlos con la Tabla Anexa de la Ley 23.079 que se incorpora como Anexo I de la presente.

Comenzaremos el análisis con los valores del año 2004 y luego con los valores del año 2006.

<sup>20</sup> Reig, Enrique J., *Impuesto a las ganancias*, Capítulo XX, pág. 743, Ediciones Macchi, 10ª Edición, 2001.

<sup>21</sup> Valores extraídos del diario La Nación, Sección 5ª Campo, página 4 del 06/11/2004.

06/11/2004:

| <u>Categoría</u>      | <u>Peso Promedio</u> | <u>Precio Promedio</u> | <u>Precio por cabeza</u> | <u>Relación según cotización</u> | <u>Relación según tabla</u> |
|-----------------------|----------------------|------------------------|--------------------------|----------------------------------|-----------------------------|
| Terneros              | 195 kgs.             | 2,40                   | 468,00                   | 61%                              | 50                          |
| Terneras              | 180 kgs.             | 2,05                   | 369,00                   | 48%                              | 50                          |
| Novillos              | 265 kgs.             | 2,17                   | 575,00                   | Base = 75%                       | 75                          |
| Vaquillonas preñadas  | por cabeza           |                        | 775,00                   | 101%                             | 85                          |
| Vacas nuevas preñadas | por cabeza           |                        | 875,00                   | 114%                             | 90                          |
| Vacas usadas preñadas | por cabeza           |                        | 550,00                   | 72%                              | 90                          |

21/10/2006:

| <u>Categoría</u>      | <u>Peso Promedio</u> | <u>Precio Promedio</u> | <u>Precio por cabeza</u> | <u>Relación según cotización</u> | <u>Relación según tabla</u> |
|-----------------------|----------------------|------------------------|--------------------------|----------------------------------|-----------------------------|
| Terneros              | 195 kgs.             | 2,60                   | 507,00                   | 62%                              | 50                          |
| Terneras              | 180 kgs.             | 2,35                   | 423,00                   | 52%                              | 50                          |
| Novillos              | 265 kgs.             | 2,30                   | 610,00                   | Base = 75%                       | 75                          |
| Vaquillonas preñadas  | por cabeza           |                        | 775,00                   | 95%                              | 85                          |
| Vacas nuevas preñadas | por cabeza           |                        | 875,00                   | 108%                             | 90                          |
| Vacas usadas preñadas | por cabeza           |                        | 550,00                   | 68%                              | 90                          |

A los efectos de comparar la relación existente entre las cotizaciones de mercado y las establecidas por el Anexo mencionado anteriormente, se tomó como base el valor de los novillos de uno a dos años y a partir de este valor se calcularon los porcentajes restantes.

De aquí surge claramente como la actual Tabla no tiene vinculación alguna con la realidad de valores de la hacienda actual. En un solo caso de los seis analizados, los valores son aproximados. Nos referimos a las categorías Terneras. En todo el resto, hay diferencias que oscilan entre los 2 y los 24 puntos porcentuales. Creo que el análisis efectuado no deja duda alguna y muestra que el sistema de valuación basado en estas tablas debe ser modificado ya que no tiene vinculación alguna con los valores obtenidos en las explotaciones ganaderas.

Tengamos presente que la evolución de la actividad marca una importante tendencia a la baja en cuanto a la cantidad de cabezas existentes y la superficie destinada a estas explotaciones. Así, podemos apreciar que para

<sup>22</sup> Valores extraídos del diario La Nación, Sección 5ª Campo, página 4 del 21/10/2006.

el año 1975 había 56.707.000<sup>23</sup> cabezas, reduciéndose en la actualidad a 45.000.000<sup>24</sup>. Entre las causas que generaron esta disminución, encontramos medidas políticas perjudiciales para el sector relativas al valor de comercialización de productos de origen ganadero (no se aprovecharon contingencias mundiales como la aftosa detectada en Brasil en el verano del 2005/6, principal exportador de carne del mundo) y al permanente movimiento de la frontera agrícola hacia el oeste y norte (principalmente).

### Costo Probable

El art. 76 inc. b) del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias 20.628 se refiere al “costo probable”, sin detenerse a aclarar este concepto. En principio, podemos decir que será el costo que se hubiera incurrido en obtener el reproductor, pero ¿por qué método de costos se obtendría? Puede ser por el sistema de costeo directo, por absorción o integral. Aquí encontramos que la doctrina está dividida. La Dra. Irene Hadad entiende que se está refiriendo a los costos directos (gastos necesarios)<sup>25</sup>. Por otro lado, Hugo S. Arce<sup>26</sup>, opina que se debe utilizar el costo integral directo de producción, sin tomar en cuenta los costos de los demás departamentos de la organización empresarial.

A nuestro criterio, el término “probable”, se está refiriendo al costo de compra en el mercado en que acostumbra operar -costo de reposición- y no al costo propio incurrido. Este entendimiento lo efectuamos en virtud de poder determinar el costo propio en forma cierta. De esta forma, para este tipo de operación, tendríamos un costo cierto, cuando la norma nos indica que debemos utilizar un costo probable. ¿Cuál sería? Esto, indica que el término “costo probable” es válido, exclusivamente, para una supuesta - probable- compra que daría el valor buscado.

### Diferencia de establecimientos y planteles

No compartimos la distinción efectuada en el artículo 78 de la reglamentación al disponer que los criadores que se dediquen al invernaje del ganado, valuarán la hacienda de propia producción mediante el método fijado para los ganaderos criadores, y la comprada para su engorde y venta por el establecido para los invernadores. Se estaría perjudicando al productor que sólo efectúa la actividad de invernaje, ya que seguramente sus existencias finales tendrán un mayor valor que el mismo animal que proceda de un establecimiento de cría. A nuestro entender, se deberían valorar las existencias que no se vendieron en la categoría de terneros o terneras tal como se lo hace con la hacienda de invernaje. Este razonamiento tiene asidero en que el establecimiento de cría se debería entender como tal hasta que el animal está en condiciones de ser vendido –destete y cambio de categoría a ternero/a-, luego de ese momento, se transforma en un establecimiento de invernaje,

<sup>23</sup> Estimación de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación de la Nación ([www.sagyp.gov.ar](http://www.sagyp.gov.ar)).

<sup>24</sup> Estimación del Ingeniero Agrónomo Alejandro Humbert Maguire a partir de la Encuesta Nacional Agropecuaria del año 2000 (48.674.400 cabezas) efectuada por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación del Ministerio de Economía y Producción de la Nación.

<sup>25</sup> Clase dictada por la Dra. Hadad, Irene en el Seminario de Impuestos III a cargo del Dr. Juan Carlos Vicchi con fecha 18/06/2002.

<sup>26</sup> Arce, Hugo S., La actividad agraria y sus impuestos, Segunda Sección, C.E.I.A., pág. 114, 2000.

arrastrando todas las condiciones impositivas que se le imputan a estos últimos. No se ve razón alguna para que el ganadero que efectúa, él mismo, el inverte –criador e invernador- de los animales nacidos en su establecimiento como consecuencia de su actividad de cría, por el valor carne agregado a terneros y terneras en razón de su actividad de invernador pueda posponer la tributación hasta el momento de la venta, al ser aplicable a los animales nacidos en su establecimiento, cualquiera fuera su categoría, el costo estimativo, y que este mismo método no sea permitido para el invernador que compra terneros y terneras y que, por similar actividad de inverte, agrega valor carne a iguales categorías de hacienda, obligándolos a valorar sus inventarios a valor de plaza menos gastos de venta, con la consiguiente exigencia de tributación sobre ganancias no realizadas, ya sean por la diferencia de precios o por el crecimiento biótico del plantel. El distinto tratamiento otorgado por las leyes impositivas, se debe fundamentar en “diferenciaciones razonables y lógicas, y no parece que exista razón alguna que permita a los criadores-invernadores postergar la tributación hasta que realicen su ganancia con la venta y, en cambio, haga gravables ganancias no realizadas a los invernadores, por la misma producción de carne”<sup>27</sup>.

El decreto reglamentario ha contemplado el caso en el que el contribuyente posea más de un establecimiento. En tal sentido, el artículo 83 establece que los procedimientos de valuación deberán ser aplicados en forma independiente por establecimiento, aunque pertenezcan a un mismo contribuyente. Así, por ejemplo, si en el establecimiento uno, no hubo ventas de animales en los últimos tres meses del ejercicio, deberá considerarse el 60% del precio ponderado de las compras, aunque en el establecimiento dos compute el 60% del precio ponderado de las ventas de los últimos tres meses.

La jurisprudencia se ha expedido al respecto, indicando que cuando “la hacienda de cría e inverte forme entre sí un rodeo general sin ser posible individualizar la que corresponde a una y otra especie, se practique una valuación de las existencias al cierre de cada uno de los ejercicios utilizando el método de existencia inicial más compras –vigente en la década del ‘60-, discriminadas por categorías”<sup>28</sup>. Es importante destacar que el perito contador designado había manifestado la posibilidad de distinguir las haciendas según su origen y determinar a los fines de las valuaciones los valores a aplicar a las de cría y a las de inverte, recurriendo por supuesto, a estimaciones, pues es imposible conocer en el caso de ventas o mortandades, que animales son de propia producción y cuales comprados.

<sup>27</sup> Reig, Enrique J., *Impuesto a las ganancias*, Capítulo XX, pág. 735, Ediciones Macchi, 10ª Edición, 2001.

<sup>28</sup> Arroyo, Omar Ricardo, T.F.N., Sala D, 17/11/1970.

### PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN

A continuación procederemos a enunciar aquellos principios de la tributación que se hayan en pugna con la actual forma de determinación de la renta en los establecimientos dedicados a la cría de hacienda bovina como también aquellos dedicados a su engorde. No es el objetivo del trabajo profundizar este análisis, sólo se enuncian, describen brevemente y se analiza el impacto que tiene en la actividad que nos ocupa.

Nuestra Carta Magna recepta y vincula los conceptos de igualdad (art. 16) con el de equidad (art. 4) y proporcionalidad (art. 67) y no confiscatoriedad (art. 17). El espíritu de la Constitución es que cada persona contribuya a la cobertura de los gastos estatales en equitativa proporción a su capacidad contributiva, es decir que el impuesto no sea desproporcionado en relación con la misma.

Haciendo un poco de historia, Palma<sup>29</sup> cita a Giovanni Botero quien en 1589 emitía el aviso de que "... los pueblos, gravados más allá de sus fuerzas, o dejan el país, o se levantan contra el Príncipe, o se entregan a los enemigos, por lo que el príncipe no torturará ni atormentará a los súbditos con impuestos inusitados y desproporcionados con relación a sus posesiones; ni permitirá que los impuestos normales y convenientes sean o cobrados por violencia o aumentados por los ministros codiciosos". La costumbre antigua era que el pueblo contribuyera con sus bienes, la nobleza con su sangre y el clero con sus oraciones.

En cuanto a los principios que un sistema fiscal moderno deberá acoger, es famosa la tarea realizada por el profesor Fritz Neumark<sup>30</sup>, al identificar los 18 principios: generalidad, igualdad, proporcionalidad, redistribución, descentralización, intervención mínima, neutralidad, suficiencia, adaptabilidad, flexibilidad activa, flexibilidad pasiva, fomento del desarrollo, congruencia, sistematización, transparencia, carácter práctico, continuidad, economía y comodidad.

A los efectos del trabajo, analizaremos el principio de economía, neutralidad, igualdad, capacidad contributiva y capacidad de pago según opinión de variados autores, que bajo ningún concepto pretende ser un análisis acabado del tema.

---

<sup>29</sup> Palma, Clotilde Celorico, *La evolución conceptual del principio de capacidad contributiva*, Conferencia Técnica del C.I.A.T., Taormina, Italia, Boletín Impositivo, A.F.I.P., Volumen 5, N° 41, 12/2000, pág. 1895.

## Economía

Este principio consiste, según la acepción de A. Smith<sup>31</sup>, en lograr que los impuestos impongan al contribuyente la menor carga posible por encima del monto que efectivamente ingrese en las arcas del fisco. Se puede invocar a la carga excedente (excess burden) que genera el actual sistema vigente, ya que el contribuyente debe soportar la carga impositiva previa a la realización de la renta por la cual tributa.

## Neutralidad

Vinculado con el principio mencionado precedentemente, este se basa en el “laissez faire”, “laissez passer” del equilibrio fiscal. Desde Adam Smith hasta sus actuales sostenedores, se entiende que los diversos instrumentos financieros deben ser utilizados de manera de no influir sobre la economía privada, permitiendo que las leyes del mercado jueguen libremente, y los gastos públicos no excedan los recursos del Estado. Es así como se invoca que las condiciones de mercado deben quedar inalteradas o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no sólo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios. Si bien se ha observado que “todos los impuestos producen algunos efectos en la economía del mercado (se utiliza para la redistribución de ingresos, estabilización o desarrollo)”<sup>32</sup>. Actualmente, se entiende que este principio “no debe provocar otras modificaciones que las intencionales, en relación con los fines de la política fiscal para los cuales ha sido elegido”<sup>33</sup>. La neutralidad se logra haciendo mínima la carga excedente a la cual nos referimos en el punto anterior.

A mi entender, podemos encontrar varias cargas que tiene el contribuyente y cuya intención no es buscada por el estado recaudador, sino que son mera consecuencia de una deficiente legislación y reglamentación.

## Igualdad

Consideramos oportuno mencionar este principio tributario con el fin de verificar su aplicación actual en la normativa vigente. A tal fin comenzaremos definiendo este principio de rango constitucional en nuestro país. Es muy conocida la frase “tratamiento igualitario ante situaciones iguales”<sup>34</sup> de la cual se puede inferir la posibilidad opuesta de efectuar un tratamiento diferente a situaciones desiguales. He aquí un punto importante que deseamos analizar. Cuando decimos “situaciones iguales”, ¿a qué nos referimos? Puede ser a

---

<sup>30</sup> Neumark, F., *Principios de la imposición*, Traducción española del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974.

<sup>31</sup> Citado por Jarach, Dino en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª Edición, Abeledo-Perrot, Bs. As., pág 304, 1996.

<sup>32</sup> Jarach, Dino en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª Edición, Abeledo-Perrot, Bs. As., pág 305, 1996.

<sup>33</sup> *Un sistema tributario para el crecimiento, el desarrollo y la distribución del ingreso*, Elaborado por el grupo de trabajo “El contexto económico y una propuesta de reforma al Sistema Tributario”, Resolución de Presidencia N° 57/2005 del 10 de febrero de 2005, pág. 24.

<sup>34</sup> Domínguez, Marcelo E., *Los impuestos distorsivos que afectan la actividad económica*, C.P.C.E.P.B.A., Año 7, N° 31, 06/2006.



su actividad, o a su capacidad contributiva o a un grupo determinado de contribuyentes que se quieran tratar en forma diferenciada del resto por reunir todos ellos un rasgo en común. Pues precisamente aquí centramos nuestra atención. La carga tributaria tiene que distribuirse en forma igualitaria considerando todos los tipos de parámetros para medir esa "igualdad". Con esto queremos decir que al legislar hay que evitar situaciones ventajosas a sujetos que pueden ser considerados iguales en función a distintos parámetros. Corresponde hacer prevalecer el principio de igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas, establecido en el artículo 16 de la Constitución Nacional como base de distribución. Se debe admitir la doctrina de la Corte - con extrema precaución y análisis casuístico - que otorga sentido y alcances más amplios al artículo 16 citado, según la cual no se viola tal precepto cuando el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, en tanto la distinción no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, sino que obedezca a una causa objetiva que de fundamento al diferente tratamiento (voto del Dr. García Lema)<sup>35</sup>. Reconocemos que centrar los fundamentos en una exégesis casi literal del artículo 16 de la Constitución Nacional ofrece la dificultad que obvia la misma estructura de la ley del gravamen.

### Capacidad contributiva

Desde el planteo inicial efectuado sobre este tema por Griziotti y si bien Einaudi dijera que constituyen un par de palabras que "se escapan entre los dedos, se escurre inaprensiblemente y vuelve a aparecer en cada momento, inesperado y persecutorio(...) con ese par de palabras se explica todos"<sup>36</sup>, el concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Si bien la Constitución Nacional carece de una normativa expresa sobre el tema, tales derechos se albergan en la cláusula de derechos implícitos en su art. 33, en tanto las medidas para darles efectividad hallan despliegue en el ejercicio de las competencias encaminadas a lograr los valores de justicia, libertad y bienestar general contenidos en nuestro Preámbulo.

Por otro lado, "el tributo debe recaer sobre la renta y no sobre el capital, pues la incidencia sobre éste opera su aniquilación, la cual encamina a la Nación hacia su propia destrucción"<sup>37</sup>.

Este principio tiene limitaciones al estar presentes impuestos con fines extrafiscales. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en ilustrativa sentencia, tuvo oportunidad de expresar<sup>38</sup> "que si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad. El valor económico de los bienes que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí sólo, y a veces no determina de

<sup>35</sup> *Gutiérrez, Oscar Eduardo c/A.N.Se.S., C.S.J.N., 11/04/2006.*

<sup>36</sup> Einaudi, Luigi. *Mitos y paradojas de la justicias tributaria*, Ariel, Barcelona, 1963, pág. 73.

<sup>37</sup> Spisso, Rodolfo R., *El principio de capacidad contributiva*, Derecho Tributario, Tomo IX, N° 53, 11/1994.

<sup>38</sup> Delia Bonorino Ezeyza de Claypole c/Prov. De Buenos Aires, C.S.J.N., 03/03/1948, Fallos 210:289.

ningún modo, las distintas categorías de contribuyentes a su respecto. En estas determinaciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son sólo indirectamente. Tanto el tesoro público, como el régimen impositivo, con que se lo constituye, son instrumentos de gobierno, y para la obtención del bien común, que es la finalidad de todo sistema tributario, ha de considerarse no exclusivamente la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, sino también un mayor o menor deber de contribuir, que tiene razón de ser distinta de sólo la capacidad económica de quien contribuye. Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento a su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., ese deber puede ser mayor, habiendo de por medio valores económicos iguales a los de otros contribuyentes a quienes se cobra menos y viceversa... Y esta Corte ha reconocido, reiteradamente, que en tales casos no se viola el principio de igualdad de los artículos 4° y 16° de la Constitución”.

Siguiendo la distinción que hace Dubois<sup>39</sup>, debemos distinguir la capacidad contributiva de la capacidad de pago. Si bien este autor, otorga una conceptualización financiera al primer concepto, consideramos claro que hay una distinción entre ellas. En términos contables, la capacidad contributiva está determinada desde el punto de vista económico y la capacidad o comodidad de pago desde el punto de vista financiero.

### Capacidad de pago

Es uno de los cuatro principios enunciados por Adam Smith, en su formulación original. Pregonar que todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo y en el modo en que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente pagarlo. A entender de Dino Jarach, implica atenuar los efectos del impacto o percusión del impuesto.

La percepción del impuesto en el tiempo y modo que disponga el legislador o, por delegación, la A.F.I.P., produce una sustracción de dinero al contribuyente que se hallará compelido a proveer con la financiación, esto es, a proveerse de la liquidez necesaria para el cumplimiento de su obligación legal. Esto tiene un costo para el contribuyente que debería ser reducido al mínimo, so pena de provocar una ineficiencia de la asignación de los recursos y del principio de economicidad.

Con el actual régimen impositivo, cuando la renta está compuesta por resultados no realizados el productor se descapitaliza al tener que satisfacer el impuesto.

---

<sup>39</sup> Dubois, Fernando. La imposibilidad financiera como límite de la capacidad contributiva, D.T.E., Tomo XXIII, N° 271, 10/2002.

Debemos reconocer que el profesor Fritz Neumark, al elaborar sus 18 principios de la tributación, indica que “la capacidad tributaria o de pago, a los efectos tributarios, no es un principio preciso”<sup>40</sup>. Sin embargo, le atribuye vigencia y vitalidad.

Por otra parte, encontramos que la doctrina y la jurisprudencia tributaria, sobre todo en los Estados Unidos, han introducido como requisito para la imposición a la renta, su realización. La doctrina económico-financiera no comparte generalmente esa posición aunque admite su aplicación<sup>41</sup>. Fúndase la primera doctrina en el argumento que el fisco no puede pretender que esté sometido al impuesto el rédito-producto que aún no se haya separado de su fuente productora ni los aumentos patrimoniales que no son definitivos por ser simplemente estimados, al carecer del carácter de irreversible que sólo le otorga la venta, o sea la enajenación del semoviente. Los economistas sostienen que la adopción del concepto de rédito como incremento de patrimonio más consumo, exige que los aumentos patrimoniales se graven en el período fiscal en que se producen, sin que tenga relevancia, en aras de la igualdad, que el incremento haya sido convertido en una suma de dinero líquido o no<sup>42</sup>.

En el caso de hacienda vacuna, las leyes fiscales admiten diferentes métodos de valuación que tienen distintas consecuencias frente al problema de la realización de la renta. Con el método del costo de producción o de adquisición, los beneficios derivados del mayor valor de las mercaderías sólo se registran cuando la mercadería se vende o por cualquier otra forma deja de formar parte del inventario. Con los métodos del costo en plaza o del precio de plaza menos gastos de venta, se abre la posibilidad de que se consideren como imponibles los mayores valores y como computables las pérdidas de valor de las mercaderías en existencia, sin necesidad de la venta de dichos bienes. Con el método de “costo o valor de mercado, el que sea menor” (cost or market, whichever is lower) los mayores valores son imponibles sólo después de la venta, mientras que las pérdidas resultan computables antes de su realización.

Las normas legales en muchos países permiten alejar en el tiempo el impuesto sobre los mayores valores adquiridos por las existencias, mediante la adopción de ciertos principios de valuación de inventarios, por ejemplo el llamado método del L.I.F.O. —last in, first out— o U.E.P.S. —último entrado, primero salidos. Este método permite, en épocas de precios en ascenso, valuar las mercaderías en existencia siempre al valor de costo más antiguo y, por ende, el menor, atento a la premisa que los bienes de más reciente adquisición y, por ello, de costo más elevado han sido vendidos primero.

El requisito de la realización responde “no a una calificación ontológica de la ganancia o pérdida, puesto que el fenómeno del incremento patrimonial existe como tal independientemente de la realización, sino a un

<sup>40</sup> Neumark, F., *Principios de la imposición*, Traducción española del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974, citado por Dino Jarach.

<sup>41</sup> Jarach, Dino en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª Edición, Abeledo-Perrot, Bs. As., pág 509, 1996.

<sup>42</sup> Postura defendida por Musgrave, Richard Abel. *Teoría de la hacienda pública*. R, Traducción española, Aguilar, Madrid, pág 171.

recaudo equitativo para la exigibilidad del impuesto”<sup>43</sup>, esto es, que lo que aún no está disponible para el contribuyente, tampoco ha de serlo para el fisco y que lo que no es definitivo para el contribuyente y está aún ligado al albur de los riesgos empresariales, no puede ser sometido al impuesto, colocándose el fisco en mejor posición económica que el propio contribuyente en el reparto del beneficio.

Si nos remontamos a la mitad de la década de los '80, podremos observar que hasta ese momento las existencias finales de los establecimientos ganaderos se valuaban al costo fijo ajustado por inflación, no gravándose el resultado por diferencias de precios de tales bienes. Cada tanto se aplicaban revalúos para llevar ese costo histórico a valores corrientes, pero se les permitía pagarlo en cuotas. En la actualidad, desde el año 1986 cuando se implementó el costo estimativo por revaluación anual, se adelanta el impuesto mediante la gravabilidad de este resultado.

En general, podemos decir que la Ley del Impuesto a las Ganancias emplea el criterio de valores corrientes para valuar sus productos, con las graves consecuencias que ello acarrea, puesto que el mismo reconoce ganancias fiscales por la mera diferencia de precio o por el crecimiento biótico de los bienes sin otorgar ninguna amnistía temporaria para oblar el impuesto. Tal como lo indica Silvia S. Rivero<sup>44</sup>, el “costo estimativo por revaluación anual se trata de un particular procedimiento tendiente a evitar maniobras con los valores de estos semovientes.

---

<sup>43</sup> Jarach, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Ed. Abeledo – Perrot, 2º edición, Buenos Aires, pág. 510, 1996.

<sup>44</sup> Rivero, Silvia S. *Actividad agropecuaria. Análisis sectorial o institucional*. Periódico Económico Tributario número 192, 1999.

*Capítulo 4***SITUACIONES CONFLICTIVAS****Balance contable vs. Balance impositivo**

En este apartado analizaremos si las diferencias que existen entre el Balance Contable o Comercial y el Balance Fiscal o Impositivo tienen asidero técnico y si es conveniente que perduren a los fines de la planificación fiscal efectuada por el Estado.

El concepto de balance impositivo no está definido por la ley ni por el reglamento y se lo emplea refiriéndolo a uno de los dos estados que componen el balance comercial, el referente a los resultados y no al estado de situación patrimonial. Como dice Reig, “el término balance impositivo no tiene expresión formal concreta, ya que puede presentarse con diversas formas. Consiste en conformar el resultado impositivo a considerar en la liquidación del impuesto, ya sea que su determinación obedezca a la existencia de un previo balance comercial o no”<sup>45</sup>.

Existiendo estas diferencias, surge el interrogante de si no podrían evitarse estas diferencias tratando de conciliar uno y otro balance, eliminándolas o reduciéndolas a un mínimo.

Es evidente que, en principio, obedeciendo ambos balances a distintas finalidades, no puede pretenderse una conciliación total de uno y otro. Mientras el balance comercial expone la situación patrimonial de la empresa y refleja en un cuadro de resultados las modificaciones que se han producido en el patrimonio como consecuencia de los actos de gestión económica, el balance fiscal sólo se preocupa de determinar los resultados sujetos al impuesto a las ganancias o a la renta.

Pero, ¿este resultado no podría ser el mismo que resulta del balance comercial? A nuestro criterio, debería asimilarse lo más posible por varias cuestiones. Por un lado, como ya mencionamos, la disciplina contable es la que cuenta con mejores herramientas para llegar a una sola verdad, el resultado obtenido. Por otro lado, una simplificación evidente reduciendo el número de registros diferentes que deben llevarse, se obtendría al darle el mismo tratamiento a la mayoría de los hechos económicos. Vinculadas con este último punto, las diferencias entre las mediciones contables e impositivas aumenta el costo de los sistemas operacionales.

En este sentido, no concordamos con el Tribunal Fiscal de la Nación<sup>46</sup> al no permitir el cómputo de los cargos al balance impositivo, porque no habían sido reconocidos en la contabilidad. Un análisis similar hace el profesor Jarach<sup>47</sup> al analizar el fallo “Huelva S.A.C.I.F.I.A. s/recurso de apelación” para determinar la vinculación o autonomía entre ambos balances, el comercial y el impositivo.

---

<sup>45</sup> Reig, Enrique J., *Impuesto a las ganancias*, Capítulo XX, Ediciones Macchi, 10ª Edición, 2001, pág. 329.

<sup>46</sup> *Industrias Plásticas D'Accord S.R.L.*, T.F.N., Sala A, 17/12/1997, D.T.E., Tomo XX, N° 231, pág. 180.

<sup>47</sup> Jarach, Dino. *Balance Comercial y Balance Fiscal*, La Información, Tomo XXVII, pág. 623.

No creemos en una dependencia entre uno y otro balance. Simplemente, sugerimos que sigan un criterio similar en la mayor cantidad de situaciones posibles.

En su gran mayoría, las expresiones se han orientado hacia posiciones que proponen la adecuación de las normas jurídicas que regulan la materia tributaria a los principios contables consagrados por normas profesionales. El legislador, al incursionar en temas que se refieran a la determinación de valores, o medición de riqueza, debería aceptar como premisas, las fijadas por los organismos o entidades profesionales que atienden específicamente a dicha materia. Su profesionalismo y especialización, "asegararía, al mismo tiempo terminar con la dispersión y heterogeneidad de las normas, el mayor acercamiento posible a la verdad, según la mejor técnica disponible"<sup>48</sup>.

Así es como desde el año 1969 en la Argentina, con la aprobación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (P.C.G.A.) por la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas<sup>49</sup>, comenzaron a estudiarse las diferencias entre ambos balances. Así es como en ese momento se creía que la convergencia entre dichas normas era una utopía. Pero situándonos en el año 2006 y teniendo presente todas las precisiones que regulan la materia contable, no creemos que siga siendo una situación imaginaria. Sencillamente, tenemos que analizar en qué casos la posible diferencia contable e impositiva sigue teniendo asidero.

Creemos que la contabilidad es la herramienta más adecuada para medir los resultados. Entonces, debemos basarnos en esta técnica para determinar los resultados en forma más adecuada. Acaso, ¿los contribuyentes tienen distintas ganancias o son distintas en función a cómo se mida? Creemos acabadamente que sucede esta segunda situación. De esta forma, sugerimos seguir aquella técnica que mejor la pueda determinar y, sin lugar a duda, la técnica es la seguida por la disciplina contable.

### Normas contables vigentes

Las actividades agropecuarias clásicas, así como también "las actividades agropecuarias no tradicionales", han encontrado en la tan esperada Resolución Técnica (F.A.C.P.C.E.) 22/2004 las normas de medición y exposición que reconocen el crecimiento vegetativo autogenerado, para que los profesionales en ciencias económicas las apliquemos en beneficio de los estados contables, de los consumidores de dicha información y de la jerarquización del ejercicio profesional al cual nos debemos.

Es de destacar que esta actividad hasta ahora no tenía una norma contable profesional aplicable en forma específica: la ha encontrado con la tan esperada resolución que, en cuanto a medición y exposición, la estaba necesitando.

---

<sup>48</sup> Oklander, Juan, *Las normas fiscales y legales y los P.C.G.A.: ¿conflictos de divergencias o posible integración macro-contable?* Trabajo presentado en la XV Conferencia Interamericana de Contabilidad, Río de Janeiro, 1983. Publicado en *Contabilidad y Administración*, Buenos Aires, XIII, pág. 910

El punto 5° contiene una definición en cuanto a los vocablos y expresiones utilizadas. A tal fin define los siguientes conceptos:

- Activos biológicos: están compuestos por los vegetales y animales vivientes empleados en la actividad agropecuaria. Pueden estar en crecimiento, en producción o terminados.
- Transformación biológica: comprende los procesos de crecimiento, deterioro, producción y procreación que producen cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos.
- Productos agropecuarios: es la separación de los frutos de un activo biológico o la cesación de su proceso vital.
- Mercado activo: Existe mercado activo cuando se esté en presencia de productos homogéneos, cuando existan compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual –deben existir transacciones cercanas a la fecha-, cuando los precios de las transacciones sean conocidos por los entes que operan en dichos mercados.

Como bien dice Paillet<sup>50</sup>, “el crecimiento biológico es el generador de valor y fue motivo de la sanción de una normativa específica para entes con actividad agropecuaria”. Es aquí donde está una de las características principales de los bienes de los entes agropecuarios, que es “poseer capacidad para autogenerar valor por su desarrollo, lo que los diferencia en cuanto a la forma de medición de los bienes que carecen de esta condición”<sup>51</sup>.

Por otra parte, el punto 8° de esta norma obliga a considerar como bienes de uso a los bienes destinados a la producción. Tanto la doctrina nacional como el Informe 19 y la N.I.C. 41 establecían la conveniencia de la separación de los bienes biológicos.

Del análisis de la valuación impositiva en las actividades agropecuarias tradicionales como en las no tradicionales y de la problemática en la definición del concepto “hacienda” para aplicar las definiciones del art. 52 inc. d) de la Ley del Impuesto a las Ganancias<sup>52</sup>, se puede llegar a la conclusión de que las normas vigentes en dicho impuesto generan incertidumbre y dejan un vacío legal que produce valuaciones al cierre del ejercicio que “vulneran el principio de equidad”, valorándose en exceso o en defecto las existencias al cierre, lo que trae aparejado que no se tribute el impuesto en su justa medida.

### **Reconocimiento del resultado por crecimiento biótico**

La historia y la evolución de la contabilidad muestran que el principio de costo histórico ha sido unánimemente aceptado como base y fundamento contable por la contabilidad tradicional. A partir de la

---

<sup>49</sup> Celebrada en la ciudad de Avellaneda, provincia de Buenos Aires.

<sup>50</sup> Paillet, Eduardo B. A., *La Resolución M.D. 01/2005 de actividad agropecuaria*, Universo Económico, C.P.C.E.C.A.B.A., Año 15, N° 73, 02/2005, pág. 62.

<sup>51</sup> Paillet, Eduardo B. A. y Ranalli, María Laura, *El impacto de la R.T. 22*, Universo Económico, C.P.C.E.C.A.B.A., Año 16, N° 79, 04/2006, pág. 22.

<sup>52</sup> Laurens, Daniel H., *Valuación impositiva de la cría de caracoles (Helicultura)*, D.T.E., Tomo XXVII, 06/2006, pág. 558.

discusión del denominado "Sandilans Report"<sup>53</sup> se inicia una revisión y se procede a desarrollar el concepto de contabilidad a valores corrientes como una forma de medir de forma más adecuada el resultado de la empresa.

Nos preguntamos si debemos reconocer los valores corrientes a los efectos impositivos en virtud que estos miden de una forma más apropiada el resultado. Sin lugar a duda, que esto debe ser así, en la medida que no se contraponga con el principio de capacidad de pago.

En cuanto a nuestras normas impositivas, vemos que el artículo 52, inciso a) de la ley del Impuesto a las Ganancias al valorar las mercaderías, materias primas y materiales utiliza el costo de la última compra efectuada para valorar todos los insumos: semillas, fertilizantes, herbicidas, insecticidas y gasoil, entre otros.

Como en cualquier otra empresa, el valor unitario de la última compra determina el costo de todas las unidades que se encuentran en stock el día del cierre. Es decir, estaríamos valuando a un valor corriente reflejado por el costo de las últimas compras.

Por otra parte, los cereales, oleaginosas y demás productos de la tierra se valúan al precio de plaza menos los gastos de venta a la fecha de cierre del ejercicio tal como lo establece el mismo artículo 52 en su inciso e). Es importante destacar que, como todos los "commodities", el precio de plaza oscila de una manera significativa, de acuerdo con la oferta y la demanda mundial del producto, derivadas de acontecimientos climáticos, pestes y plagas, entre otros.

A su vez, el art. 52, inciso d), apartado 2 dispone que las existencias de establecimientos de invernada, es decir los animales adquiridos con este fin, sean valuadas al cierre del ejercicio al valor neto de realización. Esto implica que se determine el impuesto a las ganancias antes de que las mismas sean líquidas y realizadas incluyendo el resultado por kilogramos ganados y eventuales aumentos de precios desde la fecha de compra hasta el cierre del ejercicio. Este ha sido el espíritu del legislador a partir de la ley 23.260.

En el caso de vientres, el legislador utiliza un "criterio práctico"<sup>54</sup> para su valuación denominado "costo fijo". Como ya hemos mencionado, una vez determinado el costo fijo, éste se mantiene inalterable durante toda la vida de ese establecimiento.

¿Es esto deseable? ¿Responde a los principios de la tributación que mencionamos precedentemente?

Como ejemplo, se puede dar el caso de vientres que se mantienen durante años reponiéndose anualmente con un porcentaje de vaquillonas de propia producción. Las adultas se descartan y se venden para faena.

<sup>53</sup> Citado por Reig, Enrique J., *Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables*, XV Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur, Asunción, 1990. Doctrina Tributaria Errepar, XIII, 129.

<sup>54</sup> Iribarne, Amaud, *Agricultura & ganadería. Valuación de inventarios. Práctica*, Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo XII, , 03/2006. pág. 53. "...la mayoría de los criadores mantiene un stock de vientres cercano al óptimo, de acuerdo con la receptividad del campo".



Es claro que si se valora de acuerdo con el Valor Neto de Realización (V.N.R.), los resultados por tenencia positivos o negativos incidirían significativamente en el balance fiscal cuando, desde el punto de vista productivo, siempre se tienen los mismos vientos.

La valuación a valores corrientes que propiciamos lleva a incluir en el estado de resultados ganancias por mera valorización de los bienes mantenidos en el activo, aún cuando no se haya desprendido de ellos su titular, o sea aunque no haya habido una operación de tráfico con terceros que genere un flujo de riqueza, potencialmente agregado a ellos pero no realizado en el concepto de contabilidad tradicional, y no generador de ingresos disponibles a extraer de la empresa sin que mengüe su potencial económico.

Este tema está vinculado con el impuesto a las ganancias en cuanto al estado de resultados se refiere, y con los impuestos patrimoniales en cuanto al estado de situación patrimonial.

Los beneficios o resultados positivos que estamos tratando no realizados, que significan un cambio de valor del activo en poder del contribuyente, deberían, conforme con la noción de capacidad contributiva mencionada, ser incluida en la base del impuesto. Sin embargo, el gravamen sobre plusvalías de los bienes que aún no han sido enajenados crearía en ciertos casos dificultades de liquidez por lo que recomendamos que se tenga que tributar sobre estos resultados en el momento de su realización. De esta forma se cumpliría con el principio tributario de capacidad contributiva y el de capacidad de pago.

Al igual que al distribuir los resultados comerciales de las empresas a los accionistas o socios, dónde estos deben ser líquidos y realizados, sería en este momento de realización el más adecuado para efectivizar el ingreso del tributo adeudado en virtud de su reconocimiento efectuado oportunamente. De esta forma se respetaría el hecho de no tomar un resultado de alguna transacción antes de que esté terminada.

### **Fines extra fiscales**

Otra fuente de diferencia entre el balance impositivo y el comercial, está dada por el uso de medidas extrafiscales. Estas medidas surgen al margen del objetivo recaudatorio ya que existen otros propósitos que cumple la tributación mediante exenciones, exclusiones de objeto o medidas especiales, creando franquicias o deducciones ajenas al concepto de ganancia o patrimonio, tienen el propósito de influir en las decisiones de los individuos y empresas con finalidades económicos, sociales, etc.

Así lo expone el fallo Noar S.A.<sup>55</sup> donde respecto a la capacidad contributiva, es dable evidenciar que la finalidad extrafiscal que persigue la ley 22.021, constituye a todas luces un apartamiento del principio mencionado, en el sentido de que el legislador no toma en cuenta -en esencia- la aptitud del sujeto para contribuir; sino que su objetivo es en principio de naturaleza económica, política, social, entre otros.

---

<sup>55</sup> *Noar S.A.*, Cámara Nac. Cont. Adm. Federal, Sala V, 06/06/2005.

Por su parte, Addy Mazz<sup>56</sup> cita al portugués José Casalta Nabais quien distingue dos tipos de normas jurídico-fiscales, aquellas cuya finalidad principal es la obtención de recursos, y las que están dominadas por otros objetivos. A estas les otorga una finalidad extrafiscal que comprende dos técnicas de intervención por vía fiscal: los impuestos extrafiscales, orientados a disuadir o evitar ciertos comportamientos y los beneficios fiscales dirigidos al fomento, incentivo o estímulo de determinadas conductas. Sobre estos últimos, creemos que tenemos que actuar rápidamente para minimizar sus efectos o darles el tratamiento adecuado para poder cuantificarlos y ponderar su importancia.

Más allá que lo antedicho en modo alguno viola los principios y garantías contenidos en la Constitución, en virtud de que tal apartamiento hace a la consecución de cláusulas constitucionales (como ser la contenida en el artículo 75, inciso 18) que constituyen la esencia misma del Estado, siempre y cuando la utilización de tales fines se utilice en forma razonable y no arbitraria. Es importante que los tributos que se estructuren con un fin extrafiscal, deben respetar el principio de capacidad contributiva. Sin lugar a dudas que en las últimas décadas se observa en el mundo un fuerte movimiento para reducir estas medidas con el propósito de ampliar las bases de la tributación para permitir la aplicación de alícuotas más bajas.

En virtud del avance de las finanzas públicas y el permanente aumento del gasto público, creemos conveniente diferenciar los ingresos tributarios de los gastos tributarios para su mejor administración e incrementar la efectividad en la toma de decisiones. Hace unos años Stiglitz ha señalado que “los déficit públicos resultantes han alarmado a los economistas e intelectuales de todas las convicciones políticas. Ya no interesa sólo saber de donde procede el dinero, sino también cómo se gasta”<sup>57</sup>. En cuanto a los ingresos tributarios, la doctrina concuerda en generalizar los impuestos y establecer bases de tributación amplias. Por otra parte, los gastos tributarios están referidos a la magnitud, en términos de recaudación perdida, de las excepciones a las reglas generales que definen la naturaleza de los hechos y operaciones gravadas.

Existe un diferente tratamiento tributario otorgado a la actividad, ya sea al mantener el inventario a valores históricos o preferencias por zonas marginales. Sería conveniente eliminar las medidas extrafiscales –en los casos que tengan incidan en el gasto tributario- que se reflejen en la aplicación de tributos y lograr el mismo resultado mediante la adecuada administración del gasto público. De esta forma se eliminarían las diferencias entre el balance comercial y el impositivo vinculados con este tópico.

---

<sup>56</sup> Mazz, Addy. Medidas fiscales para el desarrollo económico. La compatibilidad entre los incentivos fiscales y los principios de capacidad contributiva e igualdad, Comunicación Técnica de Uruguay, XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Medidas Fiscales para el desarrollo económico, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Barcelona, 08/2002.

<sup>57</sup> Stiglitz, *La economía del Sector Público*, Segunda Edición, 1995, pág. 5.

## **EL MÉTODO PROPUESTO**

### **Valuación de hacienda**

De acuerdo a lo hasta aquí desarrollado, analizaremos un nuevo sistema de valuación de hacienda que contempla las desventajas del actual sistema y las ventajas del nuevo régimen contable establecido en la Resolución Técnica N° 22 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, aplicable tanto a las actividades tradicionales como a las no tradicionales.

Resulta necesario contemplar la utilización de mecanismos que apunten a “asegurar la efectiva existencia de capacidad contributiva para el pago al momento de generarse la obligación tributaria”<sup>58</sup>. De esta manera se respetaría el principio constitucional de equidad. De aquí se desprenden las primeras características del método, que entiendo son las principales. Estas son, la determinación del resultado teniendo en cuenta el aumento de valor de los bienes de cambio, pero posponiendo su ingreso hasta que la operación, sobre ese bien, se encuentre realizada.

El método del Costo Estimativo por Revaluación Anual se trata de un particular procedimiento tendiente a evitar maniobras con los valores de estos semovientes. Considero que hay mejores opciones que no generan tantos inconvenientes como este último (como la tabla de relación de categorías) tal como lo expusimos anteriormente. Esto está vinculado con el constante avance de la tecnología en todas las actividades, entre las que la actividad agropecuaria, no deja de estar presente.

El sistema actual, impide el desenvolvimiento normal de sus actividades, teniendo consecuencias como la descapitalización, situación que no sólo afecta al sector en cuestión sino también al comercio, la industria y demás servicios de los cuales la actividad agropecuaria se nutre. Por el contrario, buscaremos un método que recepcione el hecho sustancial de generación de los ingresos en el crecimiento vegetativo y respete los principios de la tributación. Esto es, el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos -volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos. Se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión en éstos desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor del bien.

Como dijimos anteriormente, la valuación de la hacienda se efectuará en base a la R.T. N° 22, cuyos aspectos relevantes relacionados con la valuación de hacienda procedemos a comentar:

---

<sup>58</sup> XXXIII Congreso Tributario de Mar del Plata, Comisión N° 2, *Inserción del criterio de percibido en el régimen fiscal argentino*, Considerando 3°, C.G.C.E., 11/2003.

1. Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad :

a. Existe un mercado activo en su condición actual:

Su medición se efectuará a su valor neto de realización (término contable) en fecha de cierre o cercana a ella (a determinar).

Entiéndase por mercado activo aquel que cumpla las siguientes condiciones:

- I. Los productos que se comercializan en él deben ser homogéneos;
- II. deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas;
- III. y los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados.

Este método está claramente vinculado con los establecimientos de invernada y aquellos establecimientos de cría, por los terneros y terneras que no se destinan a la procreación, es decir, pasan a ser animales destinados al engorde.

b. No existe un mercado activo, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado:

Su medición se efectuará al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy dificultosa, se usará como sucedáneo el costo original.

Aplicable al ganadero que proceda a vender una categoría joven, poco frecuente de realizar en la zona en la cual opera.

c. No existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado:

Si bien no es frecuente que esta condición se verifique en relación con activos biológicos relacionados con la actividad agropecuaria, existen casos en donde la frecuencia de las transacciones son muy bajas, registrándose períodos muy prolongados en los que no se producen transacciones que permitan calificar a dichos mercados como activos, como pueden ser las operaciones con animales de raza.

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original.

Cuando el ente incluya entre sus activos biológicos bienes similares entre sí, algunos de los cuales estén destinados a la venta en el curso habitual de los negocios –bienes de cambio- y otros destinados a ser utilizados como factores de la producción –reproductores- y no resulte posible o razonablemente factible su separación en virtud de su destino, deberá valorar la totalidad de dichos bienes de acuerdo con las pautas de este punto, es decir como si todo el conjunto de los bienes estuviere destinado a la venta en el curso normal de los negocios.

2. Bienes no destinados a la venta, sino a su utilización como reproductor en el curso normal de la actividad:

a. Bienes para los que existe o no un mercado activo:

Se medirán al costo de reposición directo de un bien similar, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente) o en su defecto, al costo de reposición directo de un bien similar pero medido en la etapa de inicio de su producción, adquirido a terceros en el mercado habitual en que opera, neto de las depreciaciones acumuladas que le correspondan.

A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción se considerará en su medición la correspondiente depreciación acumulada que se calculará de la siguiente forma:

- Al importe del valor original sin depreciación, se le restará el valor residual estimado al finalizar la vida útil, dividiéndolo por la producción total del bien y multiplicándolo por la producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición; la variación atribuida a cambios en la medición residual del bien se imputará como resultado por tenencia.

De esta forma se solucionarían diversas situaciones no contempladas por las normas vigentes. Por ejemplo, el caso de las Cabañas que se dedican a la procreación de animales de raza. Aquí, el valor de la hacienda es muy superior al de un animal de rodeo general que al valuarse a valores corrientes refleja su verdadera dimensión. También se eliminarían medidas extrafiscales de promoción para las zonas marginales incluidas en la propia ley del Impuesto a las Ganancias. Bajo ningún concepto significa que no estemos de acuerdo en cuanto a beneficiar estas actividades, sino que por el contrario, creemos que hay que hacerlo mediante las herramientas más adecuadas y de mejor control.

Haciendo una breve recapitulación histórica, repasemos como seguimos la tendencia de las modificaciones de las normas impositivas. Hasta mitad de la década de los '80 las existencias finales de los establecimientos ganaderos se valuaban al costo fijo ajustado por inflación. Cada tanto se aplicaban revalúos para llevar ese costo histórico a valores corrientes. En la actualidad, desde que se implementó el costo estimativo por revaluación anual, se adelanta el impuesto mediante la gravabilidad del resultado por tenencia, si bien no se refleja en su totalidad.

### **Diferimiento del ingreso del impuesto**

La otra parte que complementa el sistema de gravabilidad de la actividad en las explotaciones de cría e invernada que proponemos, está dada por el diferimiento de la obligación de ingresar el impuesto a las ganancias por los resultados obtenidos por la mera tenencia de bienes cuyo crecimiento biótico incrementa la ganancia gravada para determinar el impuesto.

La doctrina y la jurisprudencia tributaria, sobre todo en los Estados Unidos, requiere la realización del bien para que la renta sea imponible. También podemos citar el caso de Venezuela, donde el Impuesto a la Renta “grava los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o especies”<sup>59</sup>.

Básicamente, consiste en efectuar la liquidación del impuesto en función al sistema de valuación expuesto previamente –basado en valores corriente-. Es decir, se llegaría a un impuesto determinado que contemple los resultados por tenencia de la hacienda en existencia. Posteriormente, se procedería a trasladar el ingreso del impuesto que esté vinculado con ese resultado en función a la realización de las operaciones. Seguramente, y a efectos de simplificar el sistema, se podrían establecer plazos específicos para dicho ingreso en función al tipo de actividad desarrollada. Por ejemplo, en establecimientos de invernada, dicho plazo no debería exceder de 15 meses que es el período aproximado que lleva alimentar a un ternero para que llegue a novillo terminado. En cambio, en establecimientos de cría, exclusivamente, el plazo entre que la vaca está preñada -aumento de valor- hasta el destete –valuación por separado- no supera los 12 meses. También se podría incluir, para aquellos casos en que puedan demostrarlo, que el fisco amplíe estos plazos, en cuyo caso se recomienda que los términos originales sean inferiores. Debemos reconocer que esta última alternativa es de muy difícil fiscalización.

Asimismo, puede plantearse la posibilidad de pagar el impuesto más allá del período establecido originalmente con más un interés de financiación, por un período adicional de no más de 6 meses a partir del vencimiento del plazo original. De esta forma se evitarían acciones por parte del fisco contra estas actividades para el cobro del impuesto, multas y accesorios, que en caso de tener que ser cumplimentadas por el contribuyente generarían una descapitalización de la explotación.

Como se puede observar, no compartimos la postura de Lorenzo<sup>60</sup>, que considera prudente que las normas de valuación de existencias para fines fiscales, en general, no se aparten del criterio de costo de adquisición (reexpresado en moneda de cierre, en su caso), a fin de evitar la generación de ganancias por tenencia.

El requisito de “realización” responde a un recaudo equitativo para la exigibilidad del impuesto. De esta forma, lo que aún no está disponible para el contribuyente, tampoco ha de serlo para el fisco y que lo que no es definitivo para el contribuyente, no puede ser sometido al impuesto, colocándose el organismo fiscal en mejor posición económica que el propio contribuyente en el reparto del beneficio.

En cuanto a la transición para cambiar del sistema impositivo vigente al sistema propuesto en este trabajo, observamos que no perjudicaría a los criadores ya que seguirían tributando el impuesto a las ganancias en el

---

<sup>59</sup> Sol, Jesús. *Medidas fiscales adoptadas en Venezuela para el desarrollo económico*, Comunicación Técnica de Venezuela, XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *Medidas Fiscales para el desarrollo económico*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Barcelona, 08/2002.

momento de realización. En cuanto a los invernadores, se beneficiarían al dejar de tributar por la mera tenencia y pasarían a hacerlo al momento de la realización de la hacienda.

### Propuesta legislativa

A continuación efectuamos la propuesta de modificación legislativa sugerida a lo largo del presente trabajo:

- ✓ Se sugiere la eliminación de los artículos 53 y 54 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.
- ✓ Se sugiere la eliminación de todos los artículos del decreto reglamentario vinculados con el tema (art. 76 a 79).
- ✓ Se sugiere reemplazar el inc. d) del art. 52 por el que se redacta a continuación:

“Las existencias de todos los establecimientos agropecuarios, se valuarán de acuerdo con las normas contables vigentes, permitiéndose el diferimiento del pago del impuesto determinado hasta el momento de realización de la hacienda. Se entenderá que está realizada cuando se cumpla lo dispuesto por el antepenúltimo párrafo del art. 18 de esta ley.”

- ✓ Se sugiere la incorporación del art. 1 s/nº a continuación del art. 52 como se redacta a continuación:

“Para los bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad, se procederá de igual forma que la establecida en el art. 52 de esta ley”.

---

<sup>60</sup> Lorenzo, Armando R., Bechara, Fabián, Cavalli, César M. *Valuación de inventarios en el impuesto a las ganancias*. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXIV. 04/2003, pág. 320.

*Capítulo 5***CONSIDERACIONES FINALES**

Debido a la importancia que en el desarrollo de nuestro país tiene la actividad agropecuaria, en especial la orientada a las exportaciones, deviene necesario establecer una política fiscal que fomente y estimule el desarrollo de este sector, a la vez que permita obtener recursos a través de impuestos aplicados racionalmente sobre dicha actividad.

Para ello resulta indispensable que las leyes de impuestos establezcan un tratamiento más preciso e indubitable a las distintas actividades agropecuarias, ya sean las tradicionales o las que no lo son, tomando en consideración las características esenciales de cada una de ellas y de la actividad agropecuaria en general a los efectos de lograr definir correctamente las implicancias impositivas que de ellos se derivan.

Dentro de la alternativa a considerar resulta propicio expresar que la finalidad de este estudio consiste esencialmente en la búsqueda de un sistema de imposición en las explotaciones agropecuarias que logren, simultáneamente, dos objetivos aparentemente contradictorios: estimular las actividades agropecuarias y, al mismo tiempo, obtener del sector agrícola-ganadero una tributación sustancial.

Esto permitiría asegurar un ingreso permanente en concepto de tributos de la economía agrícola-pecuaria, y por el otro, un estímulo para la productividad, eliminando o disminuyendo la evasión y las dificultades que presenta la fiscalización de la renta efectiva del sector.

El resultado práctico sería establecer un sistema de imposición, basado en la determinación de la renta con valuación de las existencias a valores actuales, pero difiriendo el ingreso del impuesto hasta la realización de los bienes, o plazo fijado razonablemente en función al tipo de actividad desarrollada. Esto implica, que no haya una aplicación excesiva ni tampoco demasiado modesta de impuesto, teniendo en cuenta las variaciones cíclicas de la productividad de la naturaleza, la variación de los precios, la incidencia de los cultivos en los precios de la hacienda, las alternativas de años de lluvias suficientes o abundantes con los de sequía y, en una palabra, compensando los acontecimientos favorables y desfavorables que afectan a las explotaciones agropecuarias en el tiempo.

En el ámbito nacional conforme la legislación vigente, a efectos de no perjudicar a la actividad pecuaria y de mejorar la aplicación de los principios de imposición tributaria, consideramos acertada y de aplicación el método de valuación y pago propuesto. Es sumamente importante destacar que es aplicable a toda clase de hacienda e incluso, a otras actividades.

La despareja carga tributaria generará, además de injusticias, inadecuadas formas de explotación, impidiendo el desenvolvimiento normal de sus actividades, situación que no sólo afecta al sector en cuestión sino también al comercio, la industria y demás servicios de los cuales la actividad agropecuaria se nutre.



Este fenómeno adquiere importancia en lo que a la actividad agropecuaria se refiere debido a que en este sector la traslación del impuesto a los precios se dificulta pues estos últimos están determinados especialmente por el mercado en donde se desenvuelve el productor agropecuario.

Somos optimistas y tenemos plena confianza que con el establecimiento de un sistema tributario eficiente sobre el sector agropecuario, acompañado de medidas tendientes a ordenar la economía de nuestra Nación, se lograría la expansión de la misma y del sector agropecuario en su conjunto; deseando que las líneas del presente trabajo puedan plasmarse y ayuden al crecimiento de nuestro país con la consiguiente mejora en el nivel de vida de toda su población.

ANEXO I: Ley 23.079 (B.O. 07/09/1984) Planilla Anexa art. 3 – Índices de relación

| <u>Categoría</u> | <u>Índices de relación</u> |
|------------------|----------------------------|
|------------------|----------------------------|

HACIENDA VACUNA : PEDIGRI*Shorthorn, Hereford, Aberdeen Angus, Charolais y otras:*

|                                |     |
|--------------------------------|-----|
| Toros                          | 100 |
| Toritos de uno a dos años      | 70  |
| Vacas                          | 35  |
| Vaquillonas de dos a tres años | 35  |
| Vaquillonas de uno a dos años  | 25  |
| Terneros hasta doce meses      | 20  |
| Terneras hasta doce meses      | 15  |

*Holando Argentino:*

|                                      |     |
|--------------------------------------|-----|
| Toros                                | 100 |
| Vacas                                | 70  |
| Vaquillonas de dos a tres años       | 70  |
| Vaquillonas de uno a dos años        | 45  |
| Terneros y terneras hasta doce meses | 20  |
| Toritos de uno a dos años            | 40  |

HACIENDA VACUNA : GENERAL*Shorthorn, Hereford, Aberdeen Angus, Charolais y otras:*

|                                |     |
|--------------------------------|-----|
| Toros                          | 100 |
| Vacas                          | 90  |
| Vaquillonas de dos a tres años | 85  |
| Vaquillonas de uno a dos años  | 70  |
| Novillos de más de dos años    | 100 |
| Novillos de uno a dos años     | 75  |
| Toritos                        | 50  |
| Terneros                       | 50  |
| Terneras                       | 50  |

*Holando Argentino:*

|                                |     |
|--------------------------------|-----|
| Toros                          | 100 |
| Vacas                          | 100 |
| Vaquillonas de dos a tres años | 100 |
| Vaquillonas de uno a dos años  | 70  |
| 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 |

### HACIENDA VACUNA : PURO POR CRUZA

*Shorthorn, Hereford, Averdeen Angus, Charolais y otras:*

|                                |     |
|--------------------------------|-----|
| Toros                          | 100 |
| Toritos de uno a dos años      | 50  |
| Vacas                          | 45  |
| Vaquillonas de dos a tres años | 45  |
| Vaquillonas de uno a dos años  | 30  |
| Terneros hasta doce meses      | 25  |
| Terneras                       | 20  |

*Holando Argentino:*

|                                      |     |
|--------------------------------------|-----|
| Toros                                | 80  |
| Vacas                                | 100 |
| Vaquillonas de dos a tres años       | 100 |
| Vaquillonas de uno a dos años        | 60  |
| Terneros y terneras hasta doce meses | 20  |
| Toritos de uno a dos años            | 40  |

## BIBLIOGRAFÍA

## Doctrina

- Almarza, Alejandro. *Valuación de inventarios en hiperinflación*. Revista Impuestos, Tomo 1990-B, página 1425.
- Arce, Hugo S.. La actividad agraria y sus impuestos, Segunda Sección, C.E.I.A., 2000
- Atchabahian, Adolfo y Raimondi, Carlos A.. *El impuesto a las ganancias*, 2ª Edición, Ed. Depalma, 1999.
- Bavera, María Josefina y Frenkel, Gustavo I.. *Impuesto a las ganancias. Explotaciones agropecuarias. Valuación de inventarios. Establecimientos de cría e invernada. Sementeras y semillas*.
- Bavera, María Josefina y Frenkel, Gustavo I., Vanney, Carlos F.. *Agricultura y Ganadería*, 3ª Edición, Colección Práctica.
- Balan, Osvaldo y Chiaradia, Claudia. *Tratamiento fiscal de la actividad tambera. Valuación de existencias de hacienda en el impuesto a las ganancias*. Doctrina Tributaria, Tomo XXIII, 06/2002, número 267, página 511. Errepar, Buenos Aires. Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo VIII, 04/2002, número 398, página 16. Errepar, Buenos Aires.
- Balán, Osvaldo, Chiaradía, Claudia A., Labroca, José D., Olego, Perla R. y Sáenz Valiente, Santiago A.. *La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales*, 1ra. Edición, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2004.
- Balán, Osvaldo y Fernández, Oscar A., *Emergencia Agropecuaria. Análisis del Régimen y de sus beneficios*. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXI. Abril 2000.
- Chamatrópulo, Miguel Ángel. *Algunos aspectos prácticos vinculados con la determinación de los impuestos a las ganancias y a la ganancia mínima presunta*. Doctrina Tributaria, Tomo XXI, Junio 2000, número 243, página 250. Errepar, Buenos Aires.
- Cortés, Cristóbal D. y Scioli, Antonio A.. *La valuación de hacienda en las explotaciones tamberas. Su incidencia en los impuestos al patrimonio y a la renta*. Revista Impuestos, Tomo LII-A, página 1205, 01/06/1994.
- Dominguez, Marcelo E.. *Los impuestos distorsivos que afectan la actividad económica*, C.P.C.E.P.B.A., Año 7, N° 31, 06/2006.
- Dubois, Fernando. *La imposibilidad financiera como límite de la capacidad contributiva*, D.T.E., Tomo XXIII, N° 271, 10/2002.
- Eulogio Iturriz. *Curso de Finanzas Públicas*. Ed. Macchi, 2ª Edición Actualizada, 1981, página 301
- Einaudi, Luigi. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Ariel, Barcelona, 1963, pág. 73.
- Einaudi, Luigi. *Taxes on property and property investments in Italy*. Quarterly Journal of Economics, XXXV, 1920.
- Fernández, Ana M., Amor, Rodolfo F., Etchepare, Héctor D. y Otero, Jorge A.. *Explotación ganadera de cría cuyas existencias son valuadas por el método del "costo estimativo o precio fijo": cambios en la liquidación de su impuesto a las ganancias, como consecuencia de la Ley 23.079, sobre impuesto especial a la revaluación*. Revista Derecho Fiscal, Tomo XXXVII, página 525, 1984.
- Galletti, R.. *Taxation and agricultural policy*. Indian Journal of Economics, WWII, 1941.
- Hibbard, B.H.. *Taxes, a cause of agricultural distress*. Journal of Farm Economics, XV, 1933.
- Iribarne, Arnaud. *Agricultura & ganadería. Valuación de inventarios. Práctica*, Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo XII, , 03/2006. págs. 47 y sgtes.
- Jarach, Dino. *Balance Comercial y Balance Fiscal*, La Información, Tomo XXVII, pág. 621.
- Jarach, Dino. *Curso superior de Derecho Tributario*. Ed. Cima, Tomo I, Buenos Aires, 1980, pág. 129.
- Jarach, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Ed. Abeledo – Perrot, 2ª edición, Buenos Aires, 1996.
- Laurens, Daniel H.. *Valuación impositiva de la cría de caracoles (Helicultura)*, D.T.E., Tomo XXVII, 06/2006, pág. 558.
- Lema, Andrés E.. *Manual contable para explotaciones agropecuarias*. Página 237, Ed. Cangallo S.A.C.I., 1974.
- Lorenzo, Armando R., Bechara, Fabián, Cavalli, César M.. *Valuación de inventarios en explotaciones agropecuarias*. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XVI. 08/1995.
- Lorenzo, Armando R., Bechara, Fabián, Cavalli, César M.. *Valuación de inventarios en el impuesto a las ganancias*. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XXIV. Página 320. 04/2003.
- Mazz, Addy. *Medidas fiscales para el desarrollo económico. La compatibilidad entre los incentivos fiscales y los principios de capacidad contributiva e igualdad*, Comunicación Técnica de Uruguay, XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *Medidas Fiscales para el desarrollo económico*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Barcelona, 08/2002.
- Moin, Eduardo M.. *Beneficios en las zonas de emergencia agropecuarias o desastre*. Impuesto Tomo XLII-A, página 437.
- Mongi, Gerardo D.. *Impuesto a las ganancias. Valuación de inventarios (bienes de cambio). Actividad ganadera*. Doctrina Tributaria Errepar. Tomo XVIII. N° 217, Página 1121. 04/1998.
- Musgrave, Richard Abel. *Teoría de la hacienda pública*. R, Traducción española, Aguilar, Madrid, pág 94.
- Musgrave, Richard Abel, Shoup, Carl S.. *Ensayos sobre economía impositiva*. Ed. Fondo de cultura económica, México, 1964.
- Neumark, F.. *Principios de la imposición*, Traducción española del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974.

- Oklander, Juan. *Las normas fiscales y legales y los P.C.G.A.: ¿conflictos de divergencias o posible integración macro-contable?* Trabajo presentado en la XV Conferencia Interamericana de Contabilidad, Río de Janeiro, 1983. Publicado en Contabilidad y Administración, Buenos Aires, XIII, págs. 909 y sgtes.
- Paillet, Eduardo B. A.. *La Resolución M.D. 01/2005 de actividad agropecuaria*, Universo Económico, C.P.C.E.C.A.B.A., Año 15, N° 73, 02/2005, pág. 59.
- Paillet, Eduardo B. A. y Ranalli, María Laura. *El impacto de la R.T. 22*, Universo Económico, C.P.C.E.C.A.B.A., Año 16, N° 79, 04/2006, pág. 22.
- Palma, Clotilde Celorico, *La evolución conceptual del principio de capacidad contributiva*, Conferencia Técnica del C.I.A.T., Taormina, Italia, Boletín Impositivo, A.F.I.P., Volumen 5, N° 41, 12/2000, pág. 1895.
- Pita, Claudino. *El principio de capacidad contributiva a la luz de la digitalización y la globalización económica y financiera*, X Encuentro Técnico Anual de Administradores Tributarios de la República Argentina, Mar del plata, 12/2000.
- Reig, Enrique J.. *Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables*, XV Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur, Asunción, 1990. Doctrina Tributaria Errepar, XIII, 128 y sgtes..
- Reig, Enrique J.. *Impuesto a las ganancias*, Capítulo XX, Ediciones Macchi, 10ª Edición, 2001.
- Rivero, Silvia S.. *La valuación de inventarios a la luz de las normas impositivas y los principios contables*. Periódico Económico Tributario número 129.
- Rivero, Silvia S.. *Actividad agropecuaria. Análisis sectorial o institucional*. Periódico Económico Tributario número 192, 1999.
- Rolando, Félix, Saladino, Andrés C.. *Emergencia Agropecuaria. Ley 22.913*. Revista Impuestos, 1998-A-1105.
- Senderovich, Isaac A. y Berenstein, Regina. *Manual de la empresa agropecuaria*, Editorial Rei, 1988.
- Sol, Jesús. *Medidas fiscales adoptadas en Venezuela para el desarrollo económico*, Comunicación Técnica de Venezuela, XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *Medidas Fiscales para el desarrollo económico*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Barcelona, 08/2002.
- Spisso, Rodolfo R.. *El principio de capacidad contributiva*, Derecho Tributario, Tomo IX, N° 53, 11/1994.
- Stiglitz. *La economía del Sector Público*, Segunda Edición, 1995, pág. 5.
- Valenziano, Chiaradía, Souto, Paillet. *La empresa agropecuaria y la labor del auditor*, X Jornada de la Empresa Agropecuaria, Osmar Buyatti, Tandil 2003.
- Un sistema tributario para el crecimiento, el desarrollo y la distribución del ingreso*, Elaborado por el grupo de trabajo "El contexto económico y una propuesta de reforma al Sistema Tributario", Resolución de Presidencia N° 57/2005 del 10 de febrero de 2005.

### Jornadas y Congresos

- Primer Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Tema I: Tendencias del impuesto sobre las utilidades, Pinamar, 04/1993.
- Conferencia Técnica del C.I.A.T., Taormina, Italia, 10/2000.
- Tercer Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Comisión N° 1, 03/2001.
- XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *Medidas Fiscales para el desarrollo económico*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Barcelona, 08/2002.
- XXXIII Congreso Tributario de Mar del Plata, Comisión N° 2, *Inserción del criterio de percibido en el régimen fiscal argentino*, C.G.C.E., 11/2003.

### Jurisprudencia

- Amoroso Copello, Blanca Guevara*, T.F.N., Sala B, 14/08/1973.
- Arroyo, Omar Ricardo*, T.F.N., Sala D, 17/11/1970.
- Ballester, sucesión de Zacarías E.*, T.F.N., 16/05/1973.
- Bazze, Amin y ot.*, T.F.N., Sala C, 17/10/1977.
- Bodegas San Telmo S.A.I.C.*, T.F.N., Sala B, 20/06/2003.
- Bodegas y Viñedos Ángel Cavagnaro Ltda. S.A.*, C.S.J.N., 15/09/1944.
- Delia Bonorino Ezzyga de Claypole c/Prov. De Buenos Aires*, C.S.J.N., 03/03/1948, Fallos 210:289.
- Gutiérrez, Oscar Eduardo c/A.N.Se.S.*, C.S.J.N., 11/04/2006.
- Industrias Plásticas D'Accord S.R.L.*, T.F.N., Sala A, 17/12/1997, D.T.E., Tomo XX, N° 231, pág. 180.
- Noar S.A.*, Cámara Nac. Cont. Adm. Federal, Sala V, 06/06/2005.

### Dictámenes

- Dictamen 19/1981, D.A.T.J.(D.G.I.), 28/07/1981.

**Normas Contables**

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Centro de Estudios Científicos y Técnicos (C.E.C.y T.), *Resolución Técnica N° 22*, Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria

Resolución M.D. 01/2005 de la actividad agropecuaria, Eduardo B. A. Paillet, Revista Universo Económico (C.P.C.E.C.A.B.A.) N° 73, febrero de 2005, Año 15.