

CASO DE APLICACIÓN N° 32

VALUACIÓN DE INVENTARIOS - EXPLOTACIONES AGROPECUARIAS

“La Guardia Imperial S.A.” es una empresa dedicada a la actividad agrícola-ganadera, la cual explota dos establecimientos, a saber:

TITA MATTIUSSI: Corresponde a un campo ubicado en Marcos Juárez, Provincia de Córdoba, dedicado a la CRÍA DE HACIENDA RAZA HEREFORD.

VILLA DEL PARQUE: Corresponde a un campo ubicado en San Antonio de Areco, Provincia de Buenos Aires, dedicado a INVERNADA (engorde de hacienda) y desde este ejercicio ha comenzado a producir trigo y soja.

La Sociedad cierra su ejercicio comercial el 30/09 de cada año.

Se pide:

- A) Confeccionar una planilla de control de hacienda del ejercicio al 30/09/17 del establecimiento “TITA MATTIUSSI”.
- B) Valuación impositiva de los inventarios al 30/09/17 de ambos establecimientos.
- C) Determinar la ganancia gravada (si la hubiere) de la venta de los toros. Ver punto 5.

DATOS:

TITA MATTIUSSI

- 1) Planilla de control de movimientos de hacienda de cría 30/09/16

MOVIMIENTO	TOROS	VACAS	VAQUILLONAS		TERNERAS	NOVILLOS	TERNEROS	TOTAL
			2-3a	1-2a				
Existencia inicial	7	200	40	36	52	2	48	385
Compras	2	-	-	-	-	-	-	2
Nacimientos	-	-	-	-	70	-	75	145
Reclasificación (de otras categorías)	-	12	36	51	-	44	-	143
Subtotal	9	212	76	87	122	46	123	675
Ventas Mortandad	-	-	-	-	-	-	-	-
Reclasificación (de otras categorías)	-	(2)	(3)	-	(1)	(2)	(4)	(12)
	-	-	(12)	(36)	(51)	-	(44)	(143)
Existencia final	9	210	61	51	70	44	75	520

Todos los animales, excepto los toros, al cierre del ejercicio 2017 son de propia producción.

- 2) A efectos del ejercicio, se consideran vientres al 40% de las terneras (el resto está destinado a la venta), al 100% de las vaquillonas (1-2 años), al 100% de las vaquillonas (2-3 años) y al 100% de las vacas, ya que las mismas están destinadas a cumplir dicha finalidad.
- 3) Tanto los novillos como los terneros están destinados a venta.

- 4) Los toros están destinados a funciones de reproducción. 7 fueron adquiridos en el 2011 en \$ 10.000 por cabeza, 2 fueron comprados en 1/2016 en \$ 15.000 cada uno y otros 2 fueron adquiridos en el presente ejercicio en \$ 20.000 cada uno. Se considera una vida útil de 5 años. Ver punto 7.
- 5) Los 2 toros que fueron adquiridos en 2016, se vendieron en el presente ejercicio por \$ 18.500 cada uno. Es importante aclarar que al momento de compra la Sociedad determinó un costo estimativo para igual clase de hacienda de su producción de \$ 7.000 para cada animal. No obstante ello, para solo 1 de los toros obtuvo la autorización de A.F.I.P. para amortizar íntegramente el animal en el ejercicio de compra.
- 6) Las valuaciones impositivas de las distintas categorías de hacienda al 30/09/16 eran las siguientes:

Valores impositivos iniciales (unitarios por categoría)

CATEGORÍA	\$
- Vaca	396
- Vaquillona (2/3 años)	374
- Vaquillona (1/2 años)	308
- Terneras	220
- Novillos (1/2 años)	1.200
- Terneros	800
- Toros	10

El valor determinado para las vacas, vaquillonas y terneras, coinciden con los valores frente a dicho momento.

- 7) Compras realizadas:

CATEGORÍA	EJERCICIO 2017			
	FECHA	CANT.	PRECIO (\$) UNITARIO	TOTAL
Vacas	Enero	30	11.000	330.000
Vaquillonas (2/3 años)	Marzo	70	12.500	875.000
Toros	Febrero	2	20.000	40.000
	Totales	102		1.245.000

Para los 2 toros adquiridos no se determinó costo estimativo para igual clase de hacienda de su producción.

- 8) Durante los últimos 3 meses del ejercicio se vendió lo siguiente:

CATEGORÍA	FECHA	CANTIDAD	PRECIO (\$) POR CABEZA	TOTAL
Vacas	Enero	5	7.000	35.000
Terneras	Julio	40	7.170	286.800
Terneros	Julio	28	7.650	214.200
Terneros	Agosto	130	7.930	1.030.900
Novillos (1/2 años)	Septiembre	22	12.000	264.000

No se registraron otras ventas a lo largo del ejercicio, excepto por los 2 toros del punto 5. En todos los casos, los animales vendidos se encontraban al inicio del ejercicio. De los 158 terneros vendidos, solo había 75 al inicio, mientras que los 83 restantes nacieron durante el ejercicio.

- 9) Durante el ejercicio 2017 se produjeron nacimientos y muertes de animales según el siguiente detalle:

Nacimientos	99 terneros 98 terneras
Muertes	1 vaca 3 terneros 3 terneras

Los 7 animales que perecieron en el ejercicio, se encontraban en el inventario inicial.

- 10) Los inventarios al 30/09/17 de acuerdo con los recuentos físicos realizados fueron los siguientes:

CATEGORÍA	CABEZAS
Toros	9
Vacas	295
Vaquillonas (2/3 años)	121
Vaquillonas (1/2 años)	27
Novillos (1/2 años)	22
Terneros	13
Terneras	98
Totales	585

VILLA DEL PARQUE

- 1) Durante el ejercicio 2017 se vendió lo siguiente:

CATEGORÍA	FECHA	CANTIDAD	PRECIO (\$) UNITARIO	TOTAL
Novillos (2/3 años)	Agosto	60	1.500	90.000

La totalidad de las ventas se realizan en el mercado de Liniers, con gastos de fletes de aproximadamente el 5%, comisiones del 4%, y varios equivalentes al 4% siempre sobre el precio de venta.

- 2) Los inventarios al 30/09/17 de acuerdo con los recuentos físicos realizados fueron los siguientes:

CATEGORÍA	CABEZAS	KG. POR CABEZA
Novillos (1/2 años)	90	350 kg
Novillos (2/3 años)	105	500 kg
Total	195	

- 3) Sementeras:

Durante el ejercicio se sembraron 150 has de trigo incurriéndose en los siguientes gastos: (Valores supuestos)

CONCEPTOS	FECHA	\$
Compra de semillas	27/05/17	22.300
Preparación de tierra	15/06/17	32.000
Siembra	18/06/17	18.000
Agroquímicos	18/06/17	19.700
Combustibles	17/08/17	9.876
Total inversiones		101.876

Dado que se esperaba un aumento en los precios de los cereales en el futuro, la empresa mantuvo en stock la totalidad de la cosecha de soja realizada en el mes de mayo, que alcanzó a 168 t.

4) Otros datos:

- Precios de la hacienda al 30/09/17 en el mercado de Liniers (valores supuestos):

CATEGORÍA	PRECIO x KG.
Vacas	24,5
Novillos (2/3 años)	32.0
Novillos (1/2 años)	29.0
Terneros/as	34.2

- Precio de los cereales al 30/09/17 según diario *Ámbito Financiero* (valores supuestos):

CEREAL	\$
Maíz-t	2.420
Trigo-t	2.650
Soja-t	4.280

- De acuerdo a la información obtenida de las ventas del ejercicio, los gastos directos de venta (fletes, comisiones, etc.) en las operaciones de cereales ascienden aproximadamente al 9% del precio de pizarra.

ÍNDICES DE RELACIÓN PARA HACIENDA VACUNA RAZA HEREFORD
(TABLAS ANEXAS A LA LEY 23.079).

CATEGORÍA	ÍNDICE
Toro	100
Vaca	90
Vaquillonas (2/3 años)	85
Vaquillonas (1/2 años)	70
Novillos (1/2 años)	75
Terneros/as	50

SOLUCIÓN CASO N° 32

A) PLANILLA DE MOVIMIENTOS DE HACIENDA AL 30/09/17 DE "TITA MATTIUSSI"

MOVIMIENTO	TOROS	VACAS	VAQUILLONAS		TERNERAS	NOVILLOS	TERNEROS	TOTAL
			2-3a	1-2a				
Existencia inicial	9	210	61	51	70	44	75	520
Compras	2	30	70	-	-	-	-	102
Nacimientos	-	-	-	-	98	-	99	197
Reclasificación (de otras categorías)	-	61	51	27	-	-	-	139
Subtotal	11	301	182	78	168	44	174	958
Ventas	(2)	(5)	-	-	(40)	(22)	(158)	(227)
Mortandad	-	(1)	-	-	(3)	-	(3)	(7)
Reclasificación (a otras categorías)	-	-	(61)	(51)	(27)	-	-	(139)
Existencia final	9	295	121	27	98	22	13	585

B) VALUACIÓN DE INVENTARIOS AL 30/09/17

TITAMATTIUSSI(propia producción)

Clasificación de hacienda Hereford

CATEGORIA	CANTIDAD	DESTINO	ORIGEN	CLASIFICACIÓN	VALUACIÓN
Toros	9	Reproducción	Adquiridos	BIEN DE USO	Art. 54
Vacas	295	Ventre	Propia Producción	BIEN DE CAMBIO	Art. 53 c)
Vaquillonas 2-3 años	121	Ventre	Propia Producción	BIEN DE CAMBIO	Art. 53 c)
Vaquillonas 1-2 años	27	Ventre	Propia Producción	BIEN DE CAMBIO	Art. 53 c)
Terneras (40% de 98)	39	Ventre	Propia Producción	BIEN DE CAMBIO	Art. 53 c)
Terneras (60% de 98)	59	Venta	Propia Producción	BIEN DE CAMBIO	Art. 53 a)
Novillos	22	Venta	Propia Producción	BIEN DE CAMBIO	Art. 53 a)
Ternereros	13	Venta	Propia Producción	BIEN DE CAMBIO	Art. 53 a)

1) Valuación VIENTRES

Se entiende por vientres a aquellos destinados a cumplir dicha finalidad, vale decir a aquella hacienda de "propia producción" destinada a la función de reproducción [art. 53, inc. c) Ley].

CATEGORÍA	CANTIDAD	VALUACIÓN AL 30/09/16 \$	COEF. AJUSTE POR INFLACIÓN	VALUACIÓN IMPOSITIVA AL 30/09/17 \$	TOTAL AL 30/09/17 \$
Vacas	295	396	1	396	116.820
Vaquillonas (2-3a)	121	374	1	374	45.254
Vaquillonas (1-2a)	27	308	1	308	8.316
Ternereras (40% de 98)	39	220	1	220	8.580
Total					178.970

2) Valuación TOROS

Todos los toros fueron adquiridos, por lo que se les otorga el tratamiento de activo fijo. En consecuencia, su valuación es igual al valor de adquisición, el cual resulta amortizable en función a los años de vida útil de los semovientes (5 años). Al efecto son aplicables las normas del art. 54 de la ley y 76 del D.R.:

Cabe destacar que si los toros fueran de propia producción, la valuación computable debería ser, de acuerdo a su destino, como sigue:

- Reproductores -----> costo probable del semoviente [art. 76 inc. b) D.R.]
- Venta -----> costo estimativo por revaluación anual [art. 53 a) Ley]

CATEGORÍA	CANTIDAD	COSTO UNITARIO DE ADQUISICIÓN	TOTAL	AMORT. ACUMULADA AL 30/09/17	AMORT. EJERC.	VALUACIÓN IMPOSITIVA AL 30/09/17
Toros 2011	7	10.000	70.000	70.000	0	0
Toros 2016 (*)	2	15.000	30.000	9.600	0	0
Toros 2017	2	20.000	40.000	0	8.000	32.000
TOTAL						32.000

(*) Vendidos en el ejercicio.

3) Nota aclarativa: Valuación VACAS y VAQUILLONAS 2-3 años adquiridas

En el punto 7 nos informan que se adquirieron 30 vacas y 70 vaquillonas de 2 a 3 años. Asimismo, al encontrarnos en un establecimiento que se dedica exclusivamente a la cría de hacienda de raza Hereford, entendemos que los animales adquiridos son de igual raza. En este orden de ideas, si dichas adquisiciones, fueran de pedigrí o puro por cruce quedarían comprendidas dentro del segundo párrafo del art.54 de la ley y deberían considerarse como activos fijos. Y tendrían el siguiente tratamiento

CATEGORÍA	CANTIDAD	COSTO UNITARIO DE	TOTAL	AMORT. ACUMULADA AL 30/09/16	AMORT. DEL EJERCICIO	VALUACIÓN IMPOSITIVA AL 30/09/17
Vacas	30	11.000	330.000	0	66.000	264.000
Vaquillonas	70	12.500	875.000	0	175.000	700.000
TOTAL						964.000

4) Valuación de NOVILLOS, TERNEROS y TERNERAS para la venta

El método de valuación que se aplica es el *costo estimativo por revaluación anual* prescrito por el art. 52 inc. d) pto. 1 de la ley, el cual será igual al 60% del precio promedio ponderado de las ventas de la categoría de hacienda más vendida durante los últimos 3 meses del ejercicio.

Según lo prescrito por el art. 53 inc. a) de la ley deberá identificarse la categoría de hacienda más vendida en los últimos 3 meses del ejercicio. Se observará que la misma resulte representativo de las ventas de todo el ejercicio conforme lo dispone el art 81 inc. a) D.R.

Por cuanto:

Categoría más vendida = Terneros

Cálculo del valor base:

Ventas de terneros (07/2017)	28 cabezas	\$ 214.200
Ventas de terneros (08/2017)	130 cabezas	\$ 1.030.900
Total	158 cabezas	\$ 1.245.100

Precio promedio ponderado (u) $\frac{1.245.100}{158} = \$ 7.880,38$

Porcentaje art. 53 a) Ley x 60%

Valor base categoría terneros (u) \$ 4.728,23

Para las restantes categorías deberán aplicarse a dicho valor base, los índices contenidos en las tablas de relación anexas a la ley 23.079, según lo dispuesto en el último párrafo del inc. a) del art. 53.

Por lo tanto, la valuación al 30/09/17 de la hacienda de propia producción destinada a la venta resulta como sigue:

CATEGORÍA	CABEZAS	VALOR BASE	ÍNDICES L. 23.079	COSTO ESTIMATIVO X REV. ANUAL	VALUACIÓN IMPOSITIVA AL 30/09/17
Terneros	13	4.728,23	50 / 50 = 1	4.728,23	61.466,99
Terneras (98 x 60%)	59	4.728,23	50 / 50 = 1	4.728,23	278.965,44
Novillos (1-2 a)	22	4.728,23	75 / 50 = 1,5	7.092,34	156.031,52
				TOTAL	496.463,95

VILLA DEL PARQUE

1) Valuación SEMENTERAS

Se trata de las inversiones aplicadas a la siembra de trigo que al 30/09/17 no había sido aún cosechado. A estos efectos resultan de aplicación los arts. 52 inc. f) de la ley y 80 D.R.

CONCEPTOS	FECHA	V. O.	COEF.	VALUACIÓN IMPOSITIVA
Compra de semillas	27/05/16	22.300	1	22.300
Preparación de tierra	15/06/16	32.000	1	32.000
Siembra	18/06/16	18.000	1	18.000
Agroquímicos	18/06/16	19.700	1	19.700
Combustibles	17/08/16	9.876	1	9.876
TOTAL INVERSIONES		101.876		101.876

2) Valuación OLEAGINOSAS

Corresponde a la existencia de soja, la cual al cierre ya se hallaba cosechada. A estos efectos resultan de aplicación las normas de los artículos 52 inc. e) 1 de la ley y 75 inc. e) D.R.

Existencia final soja al 30/09/17	168 t
Precio de plaza x t	\$ 4.280
TOTAL	\$ 719.040
Gastos directos de venta (9%)	\$ (64.713.60)
Valuación Impositiva al 30/09/17	\$ 654.326.40

3) Valuación HACIENDA DE INVERNADA

Corresponde a la hacienda que se adquiere en el mercado para su posterior engorde en el establecimiento. Le son aplicables las normas de los artículos 52 d) pto. 2 L., y 75 y 77 D.R.

CATEGORÍA	CABEZAS	KG. x CABEZA	PRECIO PLAZA (x KG.)	PRECIO PLAZA (x cabeza)	GASTOS COMERC. 13% (x cabeza)	VALUAC. IMPOSIT. (x cabeza)	TOTAL VALUAC. AL 30/09/17
Novillos (1-2 años)	90	350	29.00	10.150	1.319.50	8.830.5	794.745
Novillos (2-3 años)	105	500	32.00	16.000	2.080.0	13.920.0	1.461.600
TOTAL							2.256.345

C) RESULTADO SEGÚN ENAJENACIÓN DE TOROS

En caso de venta de hacienda clasificada como bien de uso, el resultado impositivo se determina por diferencia entre el precio de venta y el costo computable. Este último se establecerá de acuerdo con las normas del artículo 58 de la ley (bienes muebles amortizables).

Asimismo, según el art. 76, inc. a) del D.R. establece que los contribuyentes podrán optar entre:

- a) Practicar las amortizaciones anuales sobre el valor de adquisición (precio de compra más gastos de traslado y otros)
- b) Asignarles un costo estimativo establecido para igual clase de hacienda de su producción

En este último caso, la diferencia entre el precio de adquisición y el costo estimativo, será amortizada en función de los años de vida útil que restan al reproductor, salvo que la A.F.I.P., autorice que la diferencia incida íntegramente en el año de compra.

Por lo tanto, para determinar el resultado de venta de los toros debemos realizar los siguientes cálculos:

Toro 1 – Con autorización para amortizar íntegramente el animal en el ejercicio de compra

Precio de Venta	\$ 18.500
Costo Computable (a)	\$ (7.000)
<hr/> Resultado de Venta	<hr/> \$ 11.500

(a)

Valor de compra (s/pto 4)	\$ 15.000
Amortización Acumulada (b)	\$ (8.000)
<hr/> Costo Computable	<hr/> \$ 7.000

(b)

Valor de compra (s/pto 4)	\$ 15.000
Gastos	\$ 0
Costo Estimativo	\$ (7.000)
<hr/> Valor a amortizar (*)	<hr/> \$ 8.000
Amort. año 2016	\$ 8.000

(*) Al obtener la autorización de la A.F.I.P., se amortizó íntegramente en el ejercicio 2016.

Toro 2 – Sin autorización para amortizar íntegramente el animal en el ejercicio de compra

Precio de Venta	\$ 18.500
Costo Computable (a)	\$ (13.400)
<hr/> Resultado de Venta	<hr/> \$ 5.100

(a)

Valor de compra (s/pto 4)	\$ 15.000
Amort. Acum. (2016) (b)	\$ (1.600)
<hr/> Costo Computable	<hr/> \$ 13.400

(b)	\$ 15.000
Valor de compra (s/pto 4)	
Gastos	\$ 0
Costo Estimativo	\$ (7.000)
Valor a amortizar (*)	\$ 8.000
Amort. Anual (5 años)	\$ 1.600