



Consejo Profesional de Ciencias Económicas

CAMARA I - [Santa Fe Argentina]

MEMORANDO DE SECRETARIA TECNICA N° C - 47 TRATAMIENTO CONTABLE QUE SE LE DEBE DAR A FACTOR DE CONVERGENCIA O EMPALME ESTABLECIDO POR EL DECRETO N° 803/01

Consulta

1. Se ha realizado una consulta a esta Secretaría Técnica sobre el tratamiento contable a del factor de convergencia o empalme establecido por el Decreto N° 803/01.

Análisis:

2. El Decreto N° 803 estableció la aplicación de un Factor de Convergencia (FC) sobre las destinaciones de importación y exportación, el cual se aplicará sobre las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur y será establecido diariamente por el BCRA e informado a la AFIP.

3. *¿QUE ES?* Se trata realmente de una diferencia en el tipo de cambio? Su decreto madre lo define como un mecanismo de beneficio a las exportaciones que a la vez busca lograr estabilidad a los patrones del comercio exterior argentino con respecto a las monedas rectoras, el dólar y el euro. Se trataría entonces de un mecanismo de promoción de exportaciones financiado por los importadores y, de hecho, en la práctica es como se está aplicando.

El FC es el equivalente a UN DOLAR ESTADOUNIDENSE menos el promedio simple de UN DOLAR ESTADOUNIDENSE y UN EURO de la UNION EUROPEA, a su cotización en DOLARES ESTADOUNIDENSES en el mercado interbancario de Londres.

$$FC = 1 - (1+e) / 2$$

e = Cotización del Euro en dólares estadounidenses a las 14 hs. de la fecha, o de resultar feriado del día hábil anterior, en plaza Londres

A la fecha (17/07/01), el FC fue fijado en 7,12 %

4. *¿Cómo se liquida en Importaciones?* El FC se aplica en las destinaciones de Importación para consumo, según definición dada en la Instrucción 22/01 de la DGA.

El FC se liquida como un Derecho de Importación Adicional al momento de efectuar el Despacho de Importación. El nuevo "tributo" se calcula sobre el valor CIF declarado (al igual que el Derecho de Importación y la Tasa Estadística) e integra por lo tanto la base imponible de IVA y de las percepciones de IVA y Ganancias.

En el caso de importaciones de mercaderías, cuyas posiciones arancelarias estén incluidas en el Sistema de Valores Referenciales (Resolución 1004 y 1008), el FC se incorpora a los fines de determinación del valor a garantizar. Si el valor declarado resulta distinto al valor de referencia, el FC se aplicará sobre el que resulte mayor.

Igualmente se debería garantizar el FC en las destinaciones suspensivas de Importación: Tránsito e Importación Temporal.

Tal como se comentó el FC se aplica exclusivamente sobre las destinaciones de Importación para consumo y específicamente no se aplica en los siguientes casos:

- a. ingreso a Zonas Francas
- b. importaciones efectuadas por el Régimen de sustitución por deficiencias
- c. importaciones efectuadas por el régimen de reimportación cuando la exportación no hubiere percibido el FC
- d. importaciones desde el AAE (Area Aduanera Especial) al Territorio Nacional Continental, siempre y cuando cumplan con el régimen de origen
- e. importaciones provenientes del exterior al AAE (Area Aduanera Especial)

Tienen una aplicación especial del FC las importaciones para consumo de los siguientes bienes:

1. Productos Automotores (automóviles, ómnibus, camiones, camiones tractores, chasis con motor, remolques y semi remolques, carrocerías, tractores agrícolas, cosechadoras y maquinaria agrícola autopropulsada y maquinaria vial autopropulsada) comprendidos en las posiciones arancelarias de la NMC incluidas en el Anexo I del Dto. 660/00
2. Bienes de Informática y Telecomunicaciones comprendidos en el Anexo VII del Dec 998/95.
3. Bienes de capital e insumos específicos de los sectores de gas y petróleo consignados en el Anexo III de la Res. 258/01

En estos tres casos, cuando el monto correspondiente a la aplicación del DIE (Derecho de Importación

Extrazona) sea mayor al monto correspondiente a la aplicación del FC, en concepto de DIE se abonará la diferencia entre ambos además de la totalidad del FC.

En caso que el monto correspondiente al DIE sea menor o igual que el monto resultante de aplicar el FC, únicamente se abonará el FC

5. *¿Como se liquida en Exportaciones?* Si bien funciona como un estímulo a la exportación (al igual que los reintegros aduaneros) existen importantes diferencias:

a) La Resolución 1030 exigía como documentación a presentar para el cobro del FC, la documentación aduanera del país de destino de la mercadería con la intervención consular correspondiente, así como los instrumentos bancarios relacionadas con el cobro de la operación. Sin embargo, ante protestas de los exportadores este requisito fue derogado por la Resolución 1034. La documentación a presentar sería exclusivamente: Cumplido de Embarque, Documento de Transporte (Conocimiento de Embarque, o Carta de Porte según corresponda) y Factura Comercial. La misma documentación que se exige para el cobro de los reintegros a la exportación con el beneficio adicional de que no se exige el requisito de estar al día con las obligaciones tributarias derivadas del IVA y Ganancias. (Resolución 257/01) tal como existe para el cobro de los reintegros (Resolución 325/96). Esta simplificación del cobro del FC busca otorgarle rapidez al trámite y lograr la mayor competitividad que se busca otorgar a las exportaciones.

b) Otra diferencia con los reintegros es la base sobre la cual se calcula. Los reintegros se calculan sobre el valor FOB declarado al cual se le deducen los valores CIF de los insumos importados e incorporados en el bien exportado y el monto abonado en concepto de comisiones y corretajes. Se toma exclusivamente el valor agregado producido en el país en cuanto a que este estímulo por definición consiste en la devolución de los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores en las distintas etapas de producción y comercialización del bien.

En principio y de acuerdo a la normativa existente hasta el momento, el FC se liquidaría sobre el valor FOB de exportación sin deducción de los ítems antes mencionados. Aún está pendiente la definición de lo que se entiende por valor FOB "ajustado". El requisito establecido es que la mercadería debe ser nueva y de origen argentino. Sin embargo, para el caso de exportaciones de mercaderías que contengan bienes importados bajo el régimen de Importación Temporal para perfeccionamiento Industrial, el FC se liquidará sobre el valor FOB neto del valor CIF de los bienes importados bajo este régimen en particular.

c) El porcentaje de reintegro a liquidar depende de la posición arancelaria de la mercadería. El FC se aplica al universo de las posiciones arancelarias (salvo las excepciones específicamente dispuestas) y el porcentaje es fijado a diario por el BCRA.

Todos los pagos correspondientes al FC que realice la AFIP - DGA se efectuarán mediante transferencia bancaria a través del Banco Nación en la Clave Bancaria Única (CBU) declarada por el exportador, en pesos, en una entidad bancaria autorizada por el BCRA. Esta CBU será declarada por los exportadores en la página WEB de la AFIP.

6. De acuerdo a la RT N° 10, punto 2. "Normas generales de valuación y medición del patrimonio y resultados", punto 2.4. "Determinación de valores de ingreso", inciso a) "Costo de adquisición o producción", se establece que "...el costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, según corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo, fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector producción), además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración o preparación o montaje. Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado. Esta definición supone adoptar el concepto de costeo integral o por absorción...". Asimismo, establece que "... el costo de un bien o servicio adquirido resulta de sumar el precio que debe pagarse por su adquisición al contado y la pertinente porción asignable de los costos de compras y control de calidad.

7. Por otro lado, en el punto 2.3. "Valuación", la RT N° 10 establece "...*El valor corriente de salida* (valor neto de realización o valor actual del flujo de fondos futuros esperados) se aplica cuando para convertir un activo en líquido sólo resta cobrar en moneda o cuando la comercialización no demanda esfuerzos significativos. Para los restantes activos se utiliza -en general- el valor corriente de entrada o costo de reposición (costo de recompra o de reproducción, según el caso), cuyas modalidades se describen en el Anexo I. Cuando el valor corriente no estuviere disponible o no fuera apropiada su utilización, se usa como sucedáneo el costo original reexpresado.

8. Asimismo, la RT N° 10 en su capítulo 3. "Normas particulares de valuación del patrimonio" punto 3.5. "*Bienes de cambio* en general", establece "...los mismos serán valuados a su costo de reposición, recompra o reproducción a la fecha a la que se refiere la valuación. En caso de imposibilidad de determinación o estimación de estos valores, se admitirá el costo original reexpresado en moneda constante..." Por otro lado, define el costo de reposición en el Anexo I a dicha RT, diciendo "...El costo de reposición o, en su caso, reproducción, puede obtenerse sobre la base de alguna de las siguientes alternativas, que se listan a título enunciativo y de las cuales deberá seleccionarse en cada caso la mejor de las que estén disponibles. El costo de reposición o reproducción debe formularse en cualquiera de estas variantes, la que resultare más apropiada para el bien o la obligación a valorar, mediante la acumulación de todos los conceptos que integran el costo original de los elementos cuyo valor se está determinando, expresados cada uno de ellos en términos de reposición..."

9. Por último, la RT N° 10 establece en su punto 2.6. "Reconocimiento de variaciones patrimoniales" que "...Los aportes y retiros de los propietarios (o, en el primer caso, de los asociados o integrantes de entidades sin fines de lucro) y los ingresos, ganancias, costos y pérdidas deben reconocerse contablemente en el período en que

se hayan producido los hechos sustanciales que lo generaron. Bajo el concepto de capital financiero a mantener, las variaciones patrimoniales (excepto las provenientes de suscripciones o integraciones de capital, retiros de capital, distribuciones de ganancias o similares) constituyen resultados, y pueden provenir de:

- a) intercambio, en cuyo caso se reconocerán como resultados cuando las operaciones que las produzcan pueden considerarse concluidas, atendiendo para ello al concepto de esencialidad
- b) acontecimientos internos o externos a la empresa o circunstancias del mercado que originen acrecentamiento, revalorizaciones y desvalorizaciones en términos reales (resultados por tenencia), en cuyo caso se reconocerán en resultados en la medida en que sean representativos los valores que se tomen como base (y no deriven de cuestiones coyunturales).

En cuanto a la imputación de costos a período, esta seguirá las siguientes reglas:

- a) si el costo se relaciona con un ingreso determinado, debe ser cargado al resultado del mismo período al que e imputa el ingreso:
- b) si el costo no puede ser vinculado con un ingreso determinado pero sí con un período, debe ser cargado al resultado de ese período;
- c) si no se da ninguna de las dos situaciones anteriores, el costo debe ser cargado al resultado en forma inmediata.

Conclusión:

10. De lo expuesto precedentemente, se derivan las siguientes conclusiones:

- De acuerdo a lo mencionado en el párrafo 4 y 5, se desprende que el factor de convergencia (FC) sería asemejable más a un derecho aduanero adicional que a un tributo, constituyendo para los importadores un costo necesario y adicional a la compra y para los exportadores, un beneficio o estímulo a la exportación, la cual se devenga en el momento en que se perfecciona la compra o la venta respectivamente.
- Respecto al caso de importadores, el FC se considerará parte del costo de compra y debido a lo mencionado en el punto 6., formará parte del valor de ingreso al patrimonio. Por ende, este FC deberá ser activado dentro del valor de los bienes de cambio hasta que los mismos sean vendidos, momento en el cual se imputará al costo de las mercaderías vendidas.
- Respecto al caso de exportadores, el FC se considerará un beneficio o ganancia del exportador, el cual deberá ser registrado como tal y dentro de los ingresos por ventas al momento en que se perfecciona la venta (exportación) ya que es el hecho sustancial que da derecho al beneficio en cuestión.

Buenos Aires, 4 de diciembre de 2001.