

CAPÍTULO IV

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.-Características de la actividad agrícola venezolana:

La actividad agrícola venezolana, fortalecida en la diversidad agroecológica con que cuenta la región Sur de América y el Caribe, que representan más del 40% de la biodiversidad de la tierra, constituye un sector estratégico para la economía nacional.

Información aportada por el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD: 2013) indica que Venezuela se encuentra entre los seis (6) países de mayor biodiversidad del mundo; de allí la autora infiere que políticas en materia económica orientadas correctamente, generarían el incremento de beneficios económicos, invirtiendo en sectores claves como la agricultura.

Desde el punto de vista jurídico, la actividad agrícola primaria, aún cuando reviste de legalidad jurídica, existe bajo diferentes figuras, que aun no estando legalmente constituidas desarrollan una actividad económica; pues si bien es cierto que esta actividad en Venezuela significó por muchos años un pilar fundamental para el desarrollo de la economía, no menos lo es el hecho de que el productor no se encontraba constituido legalmente, o no cumplía con las formalidades establecidas en el ordenamiento jurídico venezolano.

Tomando referencia lo establecido en el Código de Comercio Arts. 211 y 220, en materia de formas de organización comercial; en contraste con lo

establecido en los Art. 1.649 y 1.651 del Código Civil (1.982), aunado a lo las características de una de producción agrícola fijadas por la FAO (2000) en su plan de desarrollo anual; pudiera bien la actividad agrícola a juicio de la autora estar constituida bajo la figura de una persona, un grupo familiar, una sociedad de personas o una compañía anónima; que existen como una sociedad de hecho o de derecho.

Sin embargo la limitante establecida en el Art. 5 del Código de Comercio, trae consigo la sumisión de la actividad agrícola a una actividad meramente civil, según lo establecido en el Art. 1.949 del Código Civil, que no explica otra cosa más que la unión de dos o más persona que persiguen un fin económico; de donde infiere la autora que aún cuando no se trata de acto de comercio; puesto que el Código de Comercio en su Art. 8, la refiere al Código Civil

Son diferentes las características que permiten a la autora definir a la actividad agrícola venezolana, específicamente del Municipio Urdaneta del Estado Trujillo en casi en su totalidad como agricultura familiar; tomando como referencia lo citado por Salomón y Lya (2014) y tras la aplicación de la técnica de la observación empleada en las diferentes unidades de producción agrícola primaria, de donde se pudo inferir que:

1.-Los procesos productivos son flexibles; el esfuerzo del productor o grupo familiar se destina conforme a la situación y precios del mercado demandante; esto es así básicamente porque en la zonas de producción agrícola las familias siembran lo que las principales comercializadoras de hortalizas (sus clientes) demandan, así como aquellos rubros donde la ganancia es más elevada.

2.-Existe diversificación de cultivos, para contribuir a la estabilidad de la economía del sector; generalmente se divide la tierra, constituida por fundos o fincas entre diferentes cultivos, generando diversidad y oportunidad, según las variaciones de precio experimentadas por la hortaliza en diferentes meses del año.

Esta característica es notoria en las zonas agrícolas hortícolas del Edo. Trujillo; no existe un cultivo específico dentro de las diferentes unidades productivas, por el contrario se diversifica para tener mayores opciones de oferta al mercado; así mismo el grupo o unidad familiar planifica siembras del mismo cultivo, en diferentes temporadas del año.

3.- Las fincas además de ser un lugar de producción, se convierten en un espacio donde las(os) niñas(os) crecen en contacto con la actividad agrícola y las dinámicas ecológicas que posibilitan el dominio productivo y conocimiento de cultivos y animales; experiencia que ha generado modelos educativos complementarios, en miras a la intensificación de sectores de interés nacional.

Generalmente en la zonas de producción agrícola hortícola, parte de de la educación y cultura de los niños y adolescente se complementa con el aprendizaje de oficio de siembra de hortalizas, de hecho, son zonas donde los niños desde muy temprana edad, realizan labores del campo.

Adicionalmente la agricultura familiar posee la característica de contribuir al mantenimiento del entorno rural; por lo general la población rural del estado Trujillo trabaja directamente la labor de la tierra o en el proceso de selección (trabajo con comercializadores de hortalizas) previo a la entrega final al consumidor.

Existen múltiples variables que pudieran permitir la caracterización de la agricultura familiar, sin embargo las socioeconómicas y culturales son escasas o simplemente no existen, como es el caso de Venezuela, donde no se lleva registro alguno de esta fuerza productiva, por tanto se toma como referencia al entorno inmediato de las actividad agrícola familiar primaria de América Latina y el Caribe (ALC).

La agricultura familiar agrupa cerca del 81% de las explotaciones agrícolas en ALC según datos aportados por la FAO (2012); provee, a nivel país, entre 27% y 67% del total de la producción alimentaria; ocupa entre el

12% y el 67% de la superficie agropecuaria, y genera entre el 57% y el 77% del empleo agrícola en las regiones agrícolas.

Aún contando con esta fortaleza, característica de la biodiversidad agroecológica, que representa una oportunidad, según datos de la PNUD (2013), sólo el 9% de la población venezolana trabaja en la agricultura, siendo ésta la principal fuente de ingresos para las familias rurales; que si bien desarrollan la actividad agrícola, no se encuentran legalmente constituidas; razón por la cual la autora sugiere enmarcarlas dentro del naciente concepto o definición de economía familiar, donde la premisa fundamental es fuerza de trabajo realizado por un grupo familiar.

La forma de organización de la unidad de explotación agrícola primaria no la exime de sus obligaciones como sujeto pasivo de la obligación tributaria; tomando como referencia lo establecido en el COT (2014) en su artículo 22, la autora precisa que cualquier entidad o colectividad que constituya una unidad económica, disponga de patrimonio y tenga autonomía funcional, es objeto de aplicabilidad y verificación del hecho imponible.

La caracterización del sector agrícola, específicamente agrícola vegetal, tomando como referencia lo citado por los autores Contreras (2005) y Machado y Rivas (2002), se fundamenta en factores que escapan del control de quien ejerce la actividad, pues presenta entre varias características, el hecho de trabajar con seres vivos, que merecen un cuidado especial, porque se exponen a cambios continuos desde el inicio de su proceso productivo, hasta la culminación del mismo.

En el mismo orden de ideas, la autora señala que esta actividad se encuentra caracterizada así mismo, por falta de autonomía, es decir, dependen de decisiones de los gobiernos y la políticas a nivel macro económico orientadas al desarrollo del sector, dentro de las que pueden mencionarse, las de financiamiento, organización, promoción, fortalecimiento, protección y seguridad.

Este sector, en opinión de la autora ha visto mermado su crecimiento, fundamentado en el hecho de que la orientación de los recursos gubernamentales para su promoción, han sido dirigidos a agrupaciones sociales, que en materia agrícola carecen aún mucho más de organización, adiestramiento y del recurso principal que es la tierra o el espacio físico para el desarrollo sostenible y sustentable de la actividad.

Así mismo, a pesar de las exigencias que al sector privado financiero se han interpuesto en materia de financiamiento, como la obligación de otorgar tasas preferenciales al sector agrícola primario y el establecimiento de una cartera mínima crediticia a cumplir anualmente (Resolución 11-03-01 BCV), es evidente que aún cuando la cartera crediticia resulte favorable y presente amplios beneficios para el sector; aquel productor que logre acceder a la posibilidad de optar por créditos preferenciales, muy difícilmente cuenta con un mercado oferente activo, que le permita invertir oportuna y apropiadamente el financiamiento en el corto plazo, ya sea en propiedad, planta o equipo o en semillas; evitando así la pérdida de poder adquisitivo, a consecuencia de la inflación característica de la economía

Dentro de las características predominantes del sector primario del Estado Trujillo, es notoria la producción agrícola vegetal, que abarca tanto hortalizas como frutos y flores. Según Machado y James (2004) en la producción agrícola del Estado Trujillo prevalece básicamente la producción vegetal, ocupando con ello la sexta posición en el país. La producción vegetal dentro del Estado Trujillo se aproxima al 10,7% del total nacional, cifra importante si se toma en cuenta que se trata de una de las entidades federales de menor superficie.

Las zonas agrícolas potencia dentro del espacio objeto de estudio, por nombrar la de mayor ocupación agrícola, como es la Parroquia de la Mesa de Esnujaque, caracterizada por el único clima frío-seco de montaña de Venezuela (para algunos el tercer mejor clima del mundo), con una temperatura promedio de 17 °C que junto a su ubicación geográfica y altitud

(1.745 msnm), hacen que la producción primaria se caracterice por producción de hortalizas de clima frío adaptadas a temperaturas que oscilan entre 13° C. y 19° C, específicamente diversidad de rubros como: lechugas, coliflor, brocolí, cebolla, pimentón, acelga, zanahoria, papa, entre otros, fundamentado en la clasificación definida por Contreras (2005).

Últimas cifras del ALADI (2014), en las que Venezuela no proporcionó información alguna, presentan cifras desalentadoras en cuanto a la producción interna primaria agrícola en Venezuela, de hecho se habla de decrecimiento, puesto que los índices reflejan la desaparición casi por completo de exportaciones en esta materia por parte del país, y el incremento de la afluencia de productos por parte de otros países miembros (importaciones), para cubrir la demanda interna.

La inversión en sectores de interés económicos como la agricultura, que representan un sector de de atención primordial por parte del Estado venezolano, en atención a la seguridad alimenticia de la población, como medida de atención primordial por parte del Estado, establecida en la CRBV (2000), sólo es posible si todas las condiciones de mercado son manejadas correctamente, es decir, si existe un mercado activo y estable de suministro de recursos materiales (materia prima) básicamente, que propenda a la inversión permanente y segura y al reconocimiento en el mercado del valor real del activo o valor razonable.

La autora hace mención a la atención del valor razonable o valor de mercado, motivado a que muy difícilmente tras las condiciones de difícil, oportuno y justo acceso a los diferentes productos o materia prima que necesita el productor primario para llevar a cabo su función productiva, éste podrá adaptarse a las limitaciones que actualmente establece la Ley de Precios Justos en materia de precios máximos de venta del productor agropecuario.

Durante la década 1992-2001, se registro un importante crecimiento en el valor de la producción de cultivos de piso bajo como la piña, el cambur (banano), la caña, y la yuca. Durante ese mismo periodo la producción

registro uno de los más grandes incrementos en lo que se refiere a la eficiencia en el empleo de la tierra.

Según Maloney (2002), citado por Machado y Rivas (2004), existen razones para pensar que tanto la existencia de una deficiente capacidad nacional para innovar y aprender, como la presencia de numerosas barreras a la adopción tecnológica constituyen importantes obstáculos para elevar la competitividad general; estas fuerzas anticompetitivas son comúnmente observadas en organismos gremiales, sindicatos, mercados crediticios concentrados, barreras al comercio y otros factores importantes predominantes dentro de las economías de América Latina.

La agricultura ha sido y es un componente importante de la economía local, podría, según sugiere la autora, ser explotado más adecuadamente a través de un esfuerzo concertado entre el sector privado y el gobierno, quien deberá aumentar el valor agregado de la producción. Existen pocas agroindustrias, a pesar de haber ventajas geográficas y espacios para ser desarrollados.

Se hace evidente así mismo, mejorar la capacitación, técnica y gerencial de los productores, y asesores contables y financieros, reducir el analfabetismo, mejorar la infraestructura de servicios en los hogares, que sigue estando dentro de las deficiencias del país, en particular en las zonas rurales.

Finalmente la autora, deduce la posibilidad del incremento de los rendimientos a través del fomento apropiado de la producción agrícola primaria, pero simultáneamente se deben atender los problemas tanto económicos, como ambientales de la entidad federal por el elevado empleo de fertilizantes requeridos por el tipo de producción dominante, orientando hacia nuevas formas de manejo de cultivos y tierras.

2.-Identificación de los Costos Aplicables a la Actividad Agrícola Primaria:

En el ambiente cambiante de negocios de la actualidad, la adquisición y el uso de información, incluida la que se refiere a la administración de costos es un factor crucial en la administración de la empresa u organización. En toda empresa el enfoque principal de la información de costos debe ser la utilidad y la oportunidad.

En Venezuela, a partir de la promulgación en el año 2014 de la Ley Orgánica de Precios Justos (LOPJ), tanto empresas comerciales, como industriales y de servicios se han visto en la necesidad de determinar obligatoriamente el costo de sus productos, para estipular el precio justo de venta, actualmente denominado PMVPI (Precio máximo de venta del productor o importador) para quienes producen e importan; y PMVP (Precio máximo de venta al público) para quienes comercializan productos ya elaborados.

Partiendo del objeto de la mencionada LOPJ (2015) que consiste en el establecimiento de normas para establecer controles a los precios de bienes y servicios, que resulten accesibles a la ciudadanía, y protejan su ingreso. En opinión de la autora, merece el reconocimiento, que tras su implementación originó el análisis de las estructuras de costos en las organizaciones venezolanas independientemente de su tamaño o sector, y ha permitido determinar con fiabilidad los costos que representan producir y comercializar un bien o servicio; que más allá de cumplir con el trasfondo de la ley, se constituye en una guía de orientación financiera y fiscal.

Existe un universo amplio de empresas que poseen sistemas que responden a sus exigencias institucionales y legales, existen otras en las que esta realidad difiere; partiendo de este panorama, nace la necesidad de adaptar o incorporar a estas empresas, dentro de las que se encuentran las empresas y personas que desarrollan actividades agrícolas, sistemas de

información contables destinados a mejorar las funciones de planificación y control de procesos.

Como afirma Mendoza (2012) en Venezuela el 90% de las unidades de producción primaria del campo que manejan registros contables lo hacen para satisfacer en gran medida las exigencias institucionales tributarias y legales, no como factor de gestión y medición gerencial.

Más allá de esta afirmación, se supone que los cálculos aplicados y los resultados obtenidos en los estados financieros nominales no reflejan la realidad del negocio, por tanto el sector agrícola puede incurrir en una tributación sobre bases financieras incorrectas.

Al momento de desarrollar o diseñar un sistema de información de costos, en opinión de la autora, en una industria manufacturera, de servicios y comercializadora, es importante tomar en consideración tres aspectos diferentes pero complementarios: la característica de la producción, el método de costeo y el momento en que se determinan los costos, siendo necesario referirse a diferentes clasificaciones, sin trabajar aisladamente.

El sistema de contabilidad de costos que mejor se adapta a las empresas agropecuarias es el sistema de costos por absorción, Mendoza (2012); esta afirmación la hace apoyado en las siguientes razones:

Para Horgren y Otros (2002), el sistema de costos por absorción agrupa costos variables y fijos como costos inventariables, es decir, que el inventario absorbe todos los costos de producción, hasta tanto el activo no sea considerado listo para la venta; así los costos son reflejados contablemente en el periodo en que efectivamente se venden o se consumen estos inventarios.

Esta propuesta a juicio de la autora resulta apropiada, si la gerencia de la unidad productiva toma en consideración que cada unidad producida, u objeto del costo conlleva el empleo, tanto de costos variables, como fijos, y que dependiendo del momento en que estos costos inventariables se

conviertan efectivamente en costos de un periodo, producto de la obtención de un ingreso, incluirán todos aquellos costos que en general se usaron para llegar a un producto final o producto terminado.

Continuando con el mismo orden de ideas, la autora menciona que resulta igualmente apropiado estudiar para este sector específico, la combinación de diferentes sistemas de costos propuesta por Blocher y Otros (2008) como por ejemplo: costos por absorción (como sistema de costeo) y costos por procesos (en atención a las características de producción específicas); fundamentado en que no solo se debe hablar de absorción de costos en cuentas específicas del activo, sino en la diferenciación a través de procesos a los que se somete la producción agrícola de hortalizas.

En el sector agrícola primario, caracterizado por la presencia de activos biológicos (seres vivos), es común observar que las unidades producidas pueden abarcar más de un ejercicio económico, razón por la cual sería poco congruente que aún cuando estas unidades no hayan culminado su ciclo de vida, y se consideren listas para generar un ingreso sean llevadas directamente a costos.

En el caso particular de las unidades de estudio, la autora indica que la actividad agrícola primaria de hortalizas maneja generalmente cultivos de ciclo corto, es decir, inferiores a un (01) año, sin embargo es factible que existan siembras en proceso al finalizar un ejercicio económico, que necesariamente deben mantenerse como un activo, dentro de un centro específico de costo, hasta tanto no sea efectivamente recogido el producto agrícola, en su punto de cosecha.

La Norma Internacional de Contabilidad N° 41 (NIC 41) trata específicamente de los activos biológicos manejados por el sector agrícola, los cuales poseen tres características comunes que son: capacidad de cambio, gestión de cambio y valoración de cambio; estas tres premisas analizadas por la autora desde el punto de vista contable y aplicables a la producción de hortalizas se refieren a:

1. En el caso de la capacidad de cambio, a que como seres vivos, estos activos son susceptibles de transformaciones biológicas, a través del tiempo. Estas transformaciones representan los ciclos por los que atraviesa el activo biológico, muy similar al proceso en empresas industriales.

Durante este proceso de cambios que experimenta el activo biológico, le son imputados costos, que son capitalizados a través de centros de costos, manejados dentro del grupo de otros activos, porque como sugiere Mendoza (2015), son activos transitorios, activos biológicos en maduración; permanecen por periodos de tiempo cortos, medios o largos, hasta pasar a formar parte de un inventario de productos terminados..

Esta clasificación merece la opinión de la autora en cuanto al porqué del no manejo como un inventario de producto en proceso, fundamentada en las siguientes razones:

a) Los activos biológicos, aun cuando fuesen de ciclo corto, son activos que difícilmente corresponden a ciclos o procesos que inician y culminan en horas, como en las empresas industriales, donde bien podría hablarse de procesos.

b) Así mismo las Norma Internacional de Información Financiera para Pymes – Sección (13) y la Nic – 2, referidas específicamente al manejo de los inventarios o existencia, prohíben manejar este tipo de activos como tal.

2. Gestión de Cambio, que es obra de la gerencia, del productor agrícola o de la unidad de producción familiar, quien facilita las transformaciones biológicas promoviendo condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo: frecuencias de riego, abonos, fertilizantes, entre otros). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades.

En este sentido se hablaría del desempeño que cumple el recurso humano en el desarrollo del proceso agrícola, generalmente considerado un costo directo, para lograr éxito en los cambios experimentados por el activo biológico,

3.-Valoración de cambio, que son los cambios cualitativos (por ejemplo:, maduración), como cambios cuantitativos (por ejemplo: peso, número de brotes) conseguidos por la transformación biológica, los cuales son objeto de valoración y control como una función rutinaria de la gerencia.

La valoración del cambio es un punto vital dentro del proceso de producción agrícola vegetal, previo a la recolección; resulta importante determinar tamaño, contextura, color, peso, tiempo, previo a lo que sería la recolección, todo sobre la base de la experiencia de quien siembra.

Todos estos cambios que experimentan los activos biológicos, específicamente referidos a la producción agrícola primaria vegetal, son capitalizables en diferentes cuentas contables, según sea el cultivo, que afectan básicamente a la cuenta de existencias dentro del activo corriente (cosechas, fertilizantes, semillas); activos biológicos dentro del activo no corriente (plantaciones y animales, mantenidos para la producción y suministro de productos agrícolas), y otros activos dentro del activo no corriente, como activo transitorio para acumular los costos a través de los diferentes centros de costos, que manejan el proceso de cambios experimentados por el activo biológico.

Cada empresa debe realizar una clasificación de cuentas que le permita diseñar y desarrollar el sistema de costos que cubra sus necesidades internas y externas de información.

Para hacer más explícito el proceso de producción de hortalizas, y el proceso de asignación de costos, sobre la base de lo observado en el campo de estudio, la autora analiza el proceso, como se explica a continuación:

a) Preparación de la tierra: durante este proceso se asignan costos variables básicamente en función de las horas máquina/hombre utilizadas (tractor) para realizar el proceso de preparación, que implica el desmalezamiento de la tierra, deforestación, nivelación, arado, rastra y parte de la topografía junto

con los jornales utilizados para realizar las labores; en las zonas agrícolas trujillanas es común observar aún este proceso manual.

b) Fertilización y abono: previo a lo que es la siembra de la semilla se fertiliza la tierra, así mismo se abona para que se encuentra dispuesta y genere mayor rendimiento en el proceso de crecimiento de la planta, calidad del producto agrícola, y como consecuencia disminución de pérdidas.

c) Semillero y o plantación de semilla: este proceso es generalmente desarrollado por particulares dedicados al proceso de semilleros o como ellos mismos definen a la creación de “plantas bebés” (Agro Plantaciones La Mesita: 2015).

Esto es así porque el tratamiento especializado a través de un proceso de invernadero permite que la pérdida de semilla sea menor, producto de que se siembra a través de cuidados especializados, en espacios y terrenos destinados y dispuestos apropiadamente para lograr que de un 100% de las semillas, la pérdida no sea en ningún caso mayor de un 10%. El producto final de la semilla lista y dispuesta para ser plantada en el terreno final, se llama plántula.

Es importante mencionar que no todas las semillas necesariamente pasan por un proceso previo de plántula, en el caso de hortalizas como los tubérculos: papa y zanahoria, se siembran directamente por el productor, puesto que la semilla es suficientemente grande y es manipulable para evitar pérdidas.

Cuando se opta por subcontratar a una compañía externa para la elaboración de las plántulas, pueden darse las siguientes situaciones:

- 1) La semilla es propiedad de la unidad de explotación, caso en el cual deben crearse registro con las cuentas de orden deudoras y acreedoras, en atención a que, aún cuando el producto es la empresa o unidad de explotación este se envía a un tercero para que genere un cambio en el mismo.

Cuenta de Orden Deudora:

Semillas enviadas a proceso de plantación

Cuenta de Orden Acreedora:

Semillas enviadas a proceso de plantación per contra

Una vez que la semilla se encuentra lista para su siembra, el prestador del servicio, entrega la “planta bebe”, que incluye los costos iniciales de la semilla y todos aquellos fijos y variables en los que incurrió, por los cuales obtiene un ingreso, adicional a lo que significaría el mantener y cuidar de la planta, hasta que estuviese lista para poder pasar al proceso o fase de siembra.

Es factible que sea el productor agrícola quien desarrolle directamente su propio proceso de semillero, caso en el cual deberá crearse un centro de costos específico para ello, al cual se le imputarán todos los costos anteriormente mencionados.

Otros Activos:

Centro de Costo Preparación de la Tierra

Centro de Costo Fertilización y Abono

Centro de Costo Semillero

Semillero de Cebolla

d) Siembra: una vez que se tiene la plántula lista para ser sembrada, se procede al proceso de plantación o siembra, que consiste en la inmersión directa al terreno donde finalmente descansará la planta o el activo biológico a desarrollar.

Otros Activos:

Centro de Costo Preparación de la Tierra

Centro de Costo Fertilización y Abono

Centro de Costo Semillero

Centro de Costo Siembra

Siembra de Lechuga

Lechuga Criolla

Lechuga Romana

Lechuga Americana

Lechuga Genovesa

e) Control de Malezas y Control Fitosanitario: este proceso inicia una vez sembrada la planta; difícilmente el costo de abono y fertilización puede considerarse como fijo, pues varía en función de la cantidad de la siembra y de las condiciones ambientales que no dependen directamente del control del agricultor, es decir que escapan de sus manos o sus cálculos; razón por la cual podría hablarse en este tipo de procesos de un sistema de costos estándar; pues si bien puede medirse la cantidad normal a utilizar por cultivo, esto puede prestarse fácilmente a modificación por razones o fuerzas de la naturaleza.

Contablemente este costo se va imputando a cada centro de costo, según la siembra, específica que lo amerite.

f) Riego: el riego se realiza generalmente a través de un sistema de goteo, sus costos pueden calificarse como costos fijos generados por la depreciación que va generando el equipo necesario para su ejecución, como las mangueras, picos, goteros, mariposas, entre otras; cuyo método de cálculo se hace en función de horas/máquina empleadas en cada producción, sin embargo algunos optan por depreciarlos linealmente en función de los años en que se espera o estima estén operativos, bajo un estándar de funcionalidad por horas al año.

El equipo utilizado para el riego forma parte de la propiedad, planta y equipo de la unidad de explotación agrícola, y como tal su clasificación cabría dentro de lo serían los activos corrientes, como sigue:

Activo No Corriente:Propiedad, Planta y Equipo:

Equipo de Riego

Depreciación Equipo de Riego

Contablemente la depreciación que genere este sistema de riego se irá cargando o lo irá absorbiendo directamente se va imputando a cada centro de costo, según la siembra, específica que lo amerite

g) Cosecha: es el proceso que se lleva a cabo una vez que el activo biológico se encuentra en su etapa de crecimiento o maduración final y puede ser recogido o separado de la tierra, momento en el cual pasará a formar parte de un inventario disponible para la venta como producto agrícola; los costos en este proceso se encuentran representados por costos fijos de la mano de obra y costos

El producto agrícola proviene del centro de costos de siembra; el mismo debe contener los costos de traslado de la mercancía desde su punto de recolección hasta su punto de venta

Activo Corriente:Existencias:

Existencia de Productos Agrícolas

Existencia de Lechuga

Lechuga Criolla

Lechuga Romana

Lechuga Americana

Lechuga Genovesa

Existencia de Papa

Es importante señalar que del total de mercancía recogida de la cosecha en kilos, a consecuencia de lo altamente perecedero que resulta el producto,

existe una pérdida por merma en el traslado, merma por los descuentos que generalmente practican los comercializadores de los diferentes centros de acopio del producto y mermas en los mercados que ofrecen el producto final.

Tanto en el decreto 003/2014 de la LOPJ, como el DRVFLISLR (2015) se establece que deben existir cantidades normales de desperdicio o mermas; difícilmente este tipo de producto agrícola, por su característica altamente perecedera, y los diferentes procesos productivos por los que atraviesa, hasta finalmente al traslado de la cosecha hasta su centro de acopio, puede manejar pérdidas bajas; cifras por deterioro y desperdicio que oscilan entre un 30 y 40% fueron reflejadas a nivel mundial (FAO: 2015).

Esta pérdida podría bien manejarse de dos maneras distintas:

1) Formando parte del costo de venta: caso en el cual debería promediarse o mantener estimaciones a través de los inventarios de mercancías de pérdidas probables, que si imputarían al centro de costo de cosecha o recolección:

2) Formando parte otros costos de ventas: caso en el cual, se rompería el sistema de costos por absorción, puesto que se consideraría un costos del periodo en el que se vende la mercancía, más no un costo absorbido por cada unidad producida.

Costo de Producción y Ventas:

Costo de Producción:

Costo de Ventas

Costo de Venta del Producto Agrícola

Costo por merma del Producto Agrícola

Sobre la base de lo descrito anteriormente tendría entonces el productor primario de hortalizas para evitar pérdidas excesivas en su unidad de producción ante la existencia de restricciones en establecimiento de precios

finales de precios máximos de venta al productor, equivalentes a un 30% sobre el costo del producto.

3.-Obligaciones Tributarias en el contexto de la imposición a la renta de los productores primarios:

El sector agrícola primario o la actividad agrícola primaria, se encuentra sometida indiferentemente de su forma de organización al régimen tributario venezolano, pues según lo que establece el COT (2014), en su Art. 20, son contribuyentes las entidades que constituyen una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

La autora analiza, que partiendo del supuesto que la producción agrícola primaria en Venezuela, presente cifras similares en cuanto a organización, a las de América Latina y el Caribe (2014), donde aproximadamente el 80% de la producción agrícola este organizada, bajo la figura de unidad de producción agrícola familiar, se encuentra sujeta al cumplimiento de los deberes formales y materiales establecidos en la ley del impuesto sobre la renta (2015), puesto que se constituye como una unidad que genera beneficios económicos, dispone de patrimonio y posee autonomía funcional.

La realización de actividades agrícolas no menoscaba el cumplimiento de obligaciones inherentes al universo de contribuyentes, que difieren en cuanto al manejo de rentas gravables. La excepción se centra en la existencia un incentivo fiscal de exoneración a la renta, que se encontraba contemplado hasta el año 2015, en el Decreto 2.287 (2016 -2018)

Para efectos de estudiar el presente objetivo de investigación, la autora ha propuesto la división de las obligaciones en dos vertientes:

1) El productor agrícola en su función de contribuyente del Impuesto sobre la renta:

Partiendo de lo establecido en el Art. 1 del DRVFLISLR, de donde la aplicabilidad de la ley, nace tras el supuesto de hecho del enriquecimiento anual, neto y disponible; cuya consecuencia jurídica será la liquidación del impuesto sobre estas ganancias; indiferentemente se trate de una persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela.

Concatenando lo establecido en el Art. 77 del DRVFLISLR (2015) de declarar anualmente el enriquecimiento global neto, que para los productores agrícolas primarios, aplica sólo en los casos cuando el ingreso bruto sea mayor a 2.625 u.t.

El autor infiere que, existe un caso particular con este sector, porque en función de lo establecido en el Art. 1 del DRVFLISLR el ingreso bruto debe estar disponible. El tratamiento especial que debe darse a este tipo de tributos amerita que los ingresos brutos, costos y gastos se reflejen en el estado de resultados, que sirve como guía para la determinación de lo que sería el ingreso neto, cuando efectivamente estos se causen; de allí que en el precedente objetivo se planteaba la necesidad de establecer un sistema de costos que se adaptara al requerimiento específico.

Esto es así porque surgen diferentes controversias en cuanto a: si no se trabaja a través de capitalización de costos y gastos en este tipo de empresas, el estado de resultados, bien podría generar pérdidas, fundamentado en costos y gastos superiores a lo percibido como ingresos. O bien podrían los ingresos y gastos no corresponder entre sí en un determinado ejercicio económico.

El riesgo se encuentra en que el manejo contable de la actividad agrícola primaria bajo los estándares de contabilidad generan, ocasionar pérdidas, que además de presentar datos no fidedignos a la gerencia, al momento de declarar según lo establecido en el Art. 55 del DRVFLISLR (2015) podrían no ser trasladables esas pérdidas por muchos ejercicios económicos (sólo 03

años) y en proporciones que no exceden del 25% del enriquecimiento obtenido en esos ejercicios económicos subsiguientes.

1.1. El productor agrícola gozando de la exoneración del pago en materia del impuesto sobre la renta: asumiendo que el productor agrícola decida acogerse a lo que estable la providencia de exoneración del Islr Nro. 2.287 (2016-2018), éste deberá por tanto, cumplir con el siguiente un grupo de deberes formales, que le proporcionarían la posibilidad de gozar de la exoneración.

a) Inscribirse como contribuyente ante la Administración Tributaria Venezolana (SENIAT), en caso de estar inscrito, deberá notificar su calificación. Así mismo cada vez que el decreto sea renovado o sustituido, deberá actualizar su Registro de Información Fiscal (Rif).

Los contribuyentes exonerados a través de decreto emanado por el ejecutivo nacional, podrán verificar su calificación previo al siguiente paso, a través de la opción de consultas, consulta de Rif, beneficios fiscales; donde obligatoriamente aparecerá el tipo de beneficio y la vigencia.

b) Presentar su declaración definitiva de rentas anualmente. No existe dentro de los formatos electrónicos, ni existía dentro de los manuales la posibilidad de realizar declaraciones exoneradas; para este tipo de contribuyentes que ha sido calificado como tal, al momento de realizar la declaración, el sistema con que trabaja la Administración Tributaria Venezolana, al calcular el monto del impuesto autoliquidado, lo somete a deducción por concepto de rebajas y anticipos, genera al finalizar la declaración un total de impuesto a pagar en cero (o) automáticamente

Esto sucede siempre y cuando el contribuyente efectivamente posea la calificación del beneficio - contribuyente exonerado, y se encuentre vigente; razón por la cual se hace énfasis en actualizar el Rif, en cada oportunidad que se renueve o decreta el incentivo en materia agrícola.

- c) Reinvertir el 100% del impuesto calculado, es decir, que hubiese correspondido pagar, durante el periodo fiscal siguiente a aquel en que se generaron los enriquecimientos netos.
- d) Presentar la declaración jurada de inversiones del impuesto sobre la renta dejada de pagar, ante el MAT y el SENIAT.
- e) Presentar su plan de inversiones anualmente ante el MAT y la Oficina de Estadística y Estudios Económicos, Aduaneros y Tributarios del SENIAT, dentro del plazo estipulado (lapso de 3 meses, posteriores al cierre de su ejercicio económico); que a bien no deberá necesariamente ser cumplido a cabalidad, sólo es el cumplimiento de un requisito formal.

Las declaraciones de inversiones efectivamente realizadas, plan de inversiones y declaración jurada de inversiones, deberá hacerse vía email ante el SENIAT a la siguiente dirección de correo electrónica: agricola@seniat.gob.ve, no debiendo el contribuyente trasladarse personalmente. En caso de que la Administración Tributaria no respondiera como recibido tal correo, se imprimirá el envío como prueba ante futuras fiscalizaciones; o se lleva directamente a las oficinas de la Administración Tributaria para que sellen como haber sido notificados del plan.

Las declaración jurada de inversiones ante el Ministerio de Agricultura y Tierras (MAT), deberá hacerse según lo establecido en la Resolución 091/MAT. 8-10-2002; de donde principalmente se pueden extraer como requisitos comunes y aplicables tanto para personas naturales como jurídicas las siguientes:

- 1) Original de las facturas de contado o el contrato de compra-venta, donde se demuestre la inversión realizada, el monto y fecha de la misma.
- 2) Informe fotográfico del bien objeto de la inversión e indicación de la ubicación física del mismo.

3) Constancia de productor agropecuario.

En caso de la inexistencia de alguno de los requisitos emanados de la anterior resolución, no se procesará declaración alguna por parte del funcionario actuante del MAT. De suceder esto, el contribuyente, deberá como tal someterse al régimen de liquidación del tributo, tal cual un contribuyente con rentas gravables

- f) Atender inspecciones del MAT;
- g) Realizar correcto registro de inversiones

1.2.- El productor agrícola actuando como un contribuyente cuyas rentas son gravables:

Ha existido desde el año 1942, la posibilidad del productor agrícola primario, de gozar del incentivo tributario en materia del Islr; no estando éste necesariamente obligado a acogerse al mismo, ni al cumplimiento de sus deberes formales; pudiendo bien optar por conservar la calificación de contribuyente formal para efectos del cumplimiento de deberes formales en materia del Impuesto al Valor Agregado; realizar su declaración y liquidación, a través de un agente recaudador de impuestos como cualquier otro contribuyente.

2) El productor agrícola primario en su función de responsable del Impuesto sobre la renta:

Sobre la base de lo descrito en el Art. 84 del DRVFLISLR (2015), un sujeto pasivo, adquiere la responsabilidad de retener cuando es nombrado por la administración tributario, o al constituirse como deudor o pagador de algún enriquecimiento establecido en el DRVFLISLR.

Dentro de los casos más notorios en cuanto a la actuación del productor agrícola primario como responsable de la obligación tributaria, se encuentran los siguientes:

2.1.-Los servicios de medianería; sobre la base de lo expuesto por Mendoza y Falini (2004), la medianería bien puede constituirse bajo diferentes figuras, no considerados como actividad agrícola primaria, en contraposición a lo que sería lo establecido en el último decreto de exoneración en materia del Isr (2.287:2016-2018), que señala en su artículo 3 lo siguiente:

En caso de que la actividad agrícola sea realizada por medianeros, que sin tener la propiedad del fundo, hayan obtenido mediante documento autenticado la autorización del propietario para su explotación, será éste quien reciba la calificación de sujeto pasivo exonerado, más no el propietario del fundo.

Tras el supuesto de que el medianero cumpla la figura de prestador de servicio al productor agrícola, caso común en las explotaciones agrícolas primarias; deberá el productor agrícola primario, en cumplimiento del Art. 9, Numeral 11 del Decreto 1808 (1997)

Los pagos que hagan las personas jurídicas, consorcios o comunidades a empresas contratistas o subcontratistas domiciliadas o no en el país, en virtud de la ejecución de obras o de la prestación de servicios en el país, sean estos pagos efectuados con base a valuaciones, órdenes de pago permanentes, individuales o mediante cualquier otra

Los pagos correspondientes a los servicios de medianería en fincas de hortalizas, corresponden al servicio de siembra, gestión de cambio y recolección del cultivo; este servicio deberá estar soportado con un comprobante, generalmente una factura, que deberá igualmente cumplir con todos los requisitos establecidos en materia; de allí que: la retención por el servicio prestado por medianeros, deberá ser realizada conforme a los siguientes porcentajes:

Retención Perona Natural:

Residente: 1% - Sustraendo (Valor u.t.*factor*1) – Solo aplica para pagos superiores a: Valor de la unidad tributaria * factor (u.t. * 83,33)

No Residente: 34%

Retención Perona Jurídica:

Domiciliada: 5% sobre la base imponible

No Domiciliada:

15% hasta el monto de base imponible que no exceda 2.000 u.t.

22% a partir de bases imponibles que comprenda 2.000 u.t. y no excedan 3.000 u.t.

34% por el monto, cuyas bases imponibles no excedan de tres mil unidades tributarias

2.2.-El arrendamiento de tierras (bienes inmuebles) por parte del productor agrícola, en un caso comúnmente visto en el campo de estudio, de donde deberá por tanto el productor además de exigir y mantener un contrato de arrendamiento, la emisión de la forma legal que soporte el pago, siendo en esta caso una factura, sobre la cual se aplicarán las siguientes retenciones:

Persona natural domiciliada: 3% - Sustraendo (Valor u.t.*factor*3) - Solo aplica para pagos superiores a: Valor de la unidad tributaria * factor (u.t. * 83,33*3)

Persona natural no domiciliada: 34%

Persona jurídica domiciliada: 5%

Persona jurídica no domiciliada:

15% hasta el monto de base imponible que no exceda 2.000 u.t.

22% a partir de bases imponibles que comprenda 2.000 u.t. y no excedan 3.000 u.t.

34% por el monto, cuyas bases imponibles no excedan de tres mil unidades tributarias

2.3.-Los servicios profesionales, recibidos de personas naturales domiciliadas y jurídicas domiciliadas, en ocasión de su contratación para la realización de actividades de libre ejercicio, dentro de los que pudieran

nombrarse: servicios médicos veterinarios, servicios técnicos de Ingenieros agrícolas y agrónomos, servicios administrativos y contables, servicios de vigilancia, entre otros.

Persona natural domiciliada: 3% - Sustruendo (Valor u.t.*factor*3) - Solo aplica para pagos superiores a: Valor de la unidad tributaria * factor (u.t. * 83,33*3)

Persona jurídica domiciliada: 5%

Persona jurídica no domiciliada: 34%

2.4.- Gastos de transporte, constituido por fletes del producto agrícola en su estado natural, pagado a personas jurídicas, personas naturales o comunidad constituida y domiciliada en el país.

Persona natural domiciliada: 1% - Sustruendo (valor u.t.*factor*1)

Persona jurídica domiciliada: 3%

Existe cantidad de servicios de los cuales bien pudiera el productor agrícola primario constituirse como deudor o pagador, más sin embargo el foco de atención se centra en el hecho de la obligación de responsable de retención, enteramiento pago ante el Estado.

Existen así mismo pagos no sujetos a retención, como es el caso específico de pagos en especie, y cuando se trate de enriquecimientos o ingresos exentos, así como cuando se trate de enriquecimientos exonerados mientras tanto dure su vigencia, de acuerdo con lo dispuesto en el COT.

El pago en especie se encuentra contemplado en el Código Civil (1982), específicamente en su artículo 1.285, de donde puede el autor inferir que este puede hacerse, a través de o una cosa que el deudor otorga al acreedor para su consumo a través del uso, previo acuerdo mutuo entre las partes. Es común observar en este sector igualmente el pago a través de giros.

4.-Beneficios e Incentivos fiscales para los productores agrícolas primarios:

Partiendo de lo establecido en la CRBV (2000) en sus artículos 305, de donde, se extrae que la producción interna de alimentos es de interés nacional y fundamental para el desarrollo económico y social de la Nación; con la finalidad de generar seguridad alimentaria, garantizando el acceso oportuno, estable y suficiente de alimentos; y Art. 299, de donde deriva el principio de justicia social, deberá por tanto el Estado propender a medidas que conlleven al impulso, mejoramiento y promoción de la actividad agrícola.

Sobre la base de estos lineamientos, y atendiendo al hecho de que estas medidas deben ser de orden financiero, comercial, entre otros, la autora, sugiere que el logro de las mismas se hará efectivo sólo si: 1) existe trabajo conjunto con la iniciativa privada (Art. 299 CRBV: 2000); y 2) si estas políticas ofrecen al inversionista/productor/empresario seguridad, estabilidad, posibilidades de crecimiento y la capacidad de competir no subsistir en un mercado donde el juego de la oferta y la demanda se concatenen.

Aun cuando el gasto público de las naciones atendiendo al principio tributario de igualdad y equidad tributaria, establecido en el Art. 133 de la CRBV (2000) corresponde a todo el universo de contribuyentes, es común observar que países como Venezuela, a juicio de la autora, presentan características disimiles y fuentes de oportunidad aún no explotadas, parcialmente explotadas, o simplemente desasistidas, que bien podrían generar a futuro estabilidad económica a través del desarrollo no solo de empleo productivo, sino también de ingresos fijos por concepto de tributos.

El Estado venezolano, ha propuesto desde la promulgación de la primera ley del impuesto sobre la renta, la concesión de beneficios e incentivos fiscales, para lograr no sólo una justa tributación a juicio de la autora, sino con la finalidad de que el inversionista tenga oportunidad de explotar

aquellos sectores con desventaja comercial y financiera. Este caso concreto es el caso de la producción agrícola primaria.

Como se hizo mención en análisis de los resultados obtenidos para los anteriores objetivos de investigación, el productor agrícola goza de privilegios en materia de imposición a la renta, sea a través de beneficios establecidos en la ley (rebajas sobre nuevas inversiones en materia agrícola) y otros dictados por el Ejecutivo Nacional tras un estudio previo de su necesidad, factibilidad y oportunidad (decretos de exoneración)

Vale estudiar por separado cada uno de ellos, partiendo del hecho que juegan un papel diferente dentro de la determinación de la renta, y se debe prestar especial atención a si el contribuyente esta: exonerado del Impuesto sobre la renta o no; si ha decidido acogerse a incentivo de exoneración; o si desarrolla alternamente actividades gravadas y exoneradas; de allí que:

1) Las Rebajas de Impuesto: entendiendo que cumplen una función posterior a la determinación del impuesto a pagar, puesto que, forman parte de lo que efectivamente el contribuyente deberá finalmente cancelar o el impuesto autoliquidado, Ruiz (2000).

Las rebajas concedidas a modo de beneficio o incentivo fiscal establecidos en la ley, pueden ser disfrutadas por los productores agrícolas al igual que otro contribuyente cuyas rentas son gravables, para efectos de la determinación del impuesto autoliquidado, generando disminución:

Aplican para los productores agrícolas, constituidos como personas naturales, las establecidas en el Art. 59 del DRVFLISLR (2105), sin derecho a traslado de un ejercicio económico a otro: 10 u.t. para el productor primario, y 10 u.t. por cada ascendiente o descendiente directo (menor de 25 años, sin límite de edad para los inhabilitados), así como para su cónyuge separado de bienes.

2) Desgravámenes, como sugiere Ruiz (2000) corresponde a la deducción hecha a la renta del contribuyente previo a el cálculo del impuesto que debe pagarse.

Todo productor agrícola registrado ante la Administración Tributaria venezolana (SENIAT), como persona natural, aun cuando goce del beneficio de exoneración del Islr, puede descontar de su renta neta anual, el desgravamen de 774 u.t. establecido en el Art. 58 del DRVFLISLR (2015), del cual puede beneficiarse por su calificación de residente o domiciliado en el territorio venezolano.

O caso contrario si fiscalmente reuniere los soportes necesarios, que den fe de gastos superiores a este monto, pudiere bien acogerse a los desgravámenes establecidos en el Art. 57 del DRVFLISLR (2015), siempre que no se hayan deducido como costos.

La autora comenta, que es común el manejo de estos conceptos establecidos en el Art. 57 del DRVFLISLR, pero como gastos del periodo, gastos personales, que considera normales y necesarios para el desempeño de sus funciones, sobre todo los relacionados con el numeral 2 del mencionado artículo, correspondientes a primas de seguro para beneficio del contribuyente pagadas dentro del ejercicio económico objeto de gravabilidad.

En caso de extenderse la prórroga que conceda o prolongue el beneficio de exoneración en materia del Islr para este tipo de productor, puede igualmente el productor, o no se exime el productor de gozar de este beneficio.

3) Incentivo de Exoneración del 100% del Islr a pagar, se toma como último punto el incentivo de exoneración, puesto que para determinar el monto que debió pagar el productor/empresa/unidad de explotación agrícola familiar, debe inicialmente cumplirse con la formalidad de un contribuyente con rentas gravadas

Desde su primera promulgación, hasta su más reciente vigencia contemplada en el decreto 2.287 (2016-2018) este beneficio ha mantenido los estándares de obligaciones y en contraprestación del beneficio; dentro de las que se pueden mencionar a objeto de este de estudiar el incentivo de exoneración para el productor agrícola:

Para hacer más explícito este punto, la autora señala que el impuesto dejado de pagar por parte del productor agrícola primario, según la exoneración de la que es beneficiario, establecida en el Art. 1 del Decreto 2.287 (2016), es el resultado de: 1) aplicar al enriquecimiento neto (posterior a conciliación de rentas), la tarifa 1 o 2 contempladas en el DRVFLISLR (2015) según se trate de persona natural o jurídica para determinar el impuesto autoliquidado; y 2) aplicar la deducción por concepto de los beneficios de desgravamen y rebajas personales, e incentivo de rebajas por nuevas inversiones.

La exoneración del pago, más no del cumplimiento para con el Estado, se ve revertido en la inversión directa en materia de investigación y desarrollo científico y tecnológico, mejoramiento de los índices de productividad, o en bienes de capital

Existe un punto de relevancia dentro de lo que es el decreto de exoneración 2.287 (2016), a nivel de clasificación y manejo de cuentas contables; se refiere al impuesto a pagar o el impuesto que debió pagarse al gobierno, producto de la aplicación de la respectiva tarifa al enriquecimiento neto.

Este impuesto que se deja de pagar, debe ser invertido en activos, como por ejemplo maquinaria y equipo, que formaran parte de la propiedad, planta y equipo de la empresa, y deberán ser mantenidos hasta el final de su vida útil como pago de lo que al Estado le correspondía recibir.

Durante este periodo de tiempo se mantendrá en los activos de la empresa, en lugar del pasivo a corto plazo del “Islr, por reinvertir”, un crédito diferido “Ingreso por Islr exonerado”, que irá disminuyendo en razón a la

depreciación que vaya generando el activo en cuestión, hasta que finalmente una cuenta fenece con la otra; por tanto la depreciación de este activo no podrá en ningún caso considerarse costo directo del producto agrícola, aun cuando intervenga en su elaboración.

Estos activos, se adquieren con recursos pertenecientes a la Nación; en otras palabras, en lugar de ser un gasto es un ingreso percibido por anticipado (crédito diferido) que recibe el beneficiario de la exoneración, que irá “pagando” progresivamente a medida que el activo que adquirió producto de la inversión vaya perdiendo valor producto del su uso en beneficio de la actividad.

El artículo 10 del citado decreto de exoneración 2.287 (2016) establece caso en el cual se incumpla con la reinversión, deberá la Administración Tributaria pronunciarse acerca de la gravabilidad de los enriquecimientos netos del beneficiario, sin menoscabo de las sanciones que resulten aplicables, según lo establecido en el COT (2014).

5.-Opinión de productores agrícolas primarios y expertos en la materia, sobre el desarrollo del proceso contable aplicado a las unidades de producción o empresas agrícolas del Municipio Urdaneta del Estado Trujillo:

Conforme a lo expuesto en los anteriores objetivos de investigación, y atendiendo a la complejidad de las diferentes fases de la actividad agrícola, la autora amerito la opinión de expertos sobre el correcto tratamiento de enriquecimientos, costos y gastos para este sector, el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y aprovechamiento de incentivos en materia de impuesto sobre la renta.

Partiendo de este razonamiento, se preparó un guión de entrevista donde se formularon ocho (8) preguntas semi-abiertas a un (1) experto en área

agrícola y tributaria, un (1) experto agropecuario, y dos (2) expertos en el área tributaria.

Con relación al Ítem No. 1, que preguntaba: ¿Cuál es su visión general sobre la actividad agrícola primaria en Venezuela?

El entrevistado 1, indicó que muy a pesar de la diversidad natural y agroecológica con que cuenta el país, no están dadas las condiciones para el desarrollo armónico de la industria; es decir, no puede producirse para perder, que es lo que está sucediendo en el ámbito nacional, puesto que la empresa se ha visto a producir por producir, de lo contrario cerrar sus puertas o dejarlas en manos del gobierno, quien no cuenta con la experiencia necesaria, ni el recurso humano que permita continuar desarrollando una actividad productiva.

El entrevistado 2, expreso que es un sector totalmente desasistido por todos los organismos a nivel nacional, a pesar de haberse implementado diferentes ministerios y dependencias que “supuestamente” ayudarían a su crecimiento, en lugar de crecer, decreció, a consecuencia básicamente de la escases de materiales e insumos.

El entrevistado 3, en su función de técnico agropecuario, perteneciente al antiguo grupo CATIVEN, manifestó que desde hace ya cinco (05) años en lo adelante ha sido mucho más engorroso aún la producción agrícola, puesto que el difícil acceso a los diferentes materiales directos necesarios para la producción, el encarecimiento del transporte para el traslado de la mercancía desde su punto de recolección a los mercados, así como el temor latente en los tenedores de la tierra ha generado falta de interés por la siembra o la contratación aún más de los servicios de medianería, quienes son básicamente los que desarrollan la mayor parte del trabajo en la zona.

El entrevistado 4, hizo mención a que a su juicio el sector agrícola se había visto beneficiado porque no existía regulación en sus precios, permitiendo la adquisición de semillas, fertilizantes a precios elevados, pero que bien podían ser cargados a sus precios finales.

Concatenando las anteriores opiniones de expertos en materia agrícola, tributaria y miembros de entes gubernamentales a nivel local, se infiere que la producción agrícola primaria se ha mantenido en Venezuela a pesar de las diferentes debilidades que el entorno macro económico ha generado, no trabajando en su entera capacidad, pero ejerciendo aún presencia, ante la inminente necesidad en el caso de la producción de hortalizas de ser importadas, o por lo menos en su mayoría; aunado al hecho de que la carencia de otros rubros, obliga al consumidor a optar por este rubro, que forma parte integral del suplemento alimenticio.

Con respecto al ítem nro. 2, cuya finalidad era conocer desde el punto de vista jurídico ¿Cómo se encuentra organizada la actividad agrícola primaria en Venezuela?, como empresa o unidad agrícola familiar:

El entrevistado 1, respondió: en Venezuela, no existe un registro exacto de los productores agrícolas, partiendo de ello, difícilmente podría medirse si están organizados jurídicamente o no, y en caso de estarlo, si se refieren a firmas mercantiles individuales, compañías anónimas o simplemente contribuyentes sin registro mercantil alguno, más que su identificación a través del registro de información fiscal.

El entrevistado 2, sobre la base de su experiencia, opinó que muy pocos productores agrícolas estaban constituidos bajo alguna forma jurídica, de hecho los registros en las alcaldías de productores agrícolas, para efectos de la determinación de impuestos municipales, contaba con una data en más de un 95% de productores agrícolas, como personas naturales.

El entrevistado 3, manifestó poco conocimiento en cuanto a organización jurídica, más sin embargo, sugirió que sobre la base de su experiencia en el campo operativo de trabajo observa que generalmente este trabajo es realizado por un grupo familiar, de donde el hombre responsable de proceso productivo y de la familia es quien ante terceros se encarga de realizar relaciones comerciales.

El entrevistado 4, informó que es muy común observar que el productor agrícola primario, haya ido adquiriendo forma jurídica, a través de firmas personales, en términos porcentuales, podría bien decir que dentro de su cartera de clientes, no menos de un 30%, tiene su propia firma personal; y unos pocos son compañías anónimas, más el dominio lo tienen los contribuyentes sin registro mercantil alguno; puesto que quienes han ejercido nuevas formas legales, lo han hecho en atención a requisitos bancarios.

De este ítem se infiere, que es difícilmente cuantificable la presencia agrícola a nivel nacional, cuando no existen organismos o entes adscritos a Ministerio de Agricultura y Tierras, quienes se dediquen a esta función o más aún a la determinación específica de variedad de rubros producidos; sólo los centros de acopio bien podrían informar del total de sus proveedores, quienes poseen algún tipo de organización jurídica.

Seguidamente se formuló la pregunta Nro. 3, de la cual sólo dos (02) de los cuatro (04) expertos en materia agrícola suministraron opinión, siendo estos:

El entrevistado 1, quien informó, que aun cuando se ha trabajado arduamente a través de los diferentes entes y colegios de contadores que bien pudieran ayudar a mejorar el sistema, no estaría equivocado al afirmar que por parte de los profesionales responsables, continúa siendo organizada fiscal, financiera y contablemente como una empresa comercial; es el

empresario/productor quien a través de su experiencia y a través de lo que percibe monetaria y físicamente observa que en efecto las cifras que muestran sus estados financieros no son del todo acertadas.

El entrevistado 4, manifestó, quien mantiene clientes en zonas de producción agrícola, más sin embargo no ha contemplado dentro de su oferta el manejo de contabilidad de costos; son los productores quienes individualmente o manualmente contabilizan los costos de producción agrícola; su trabajo radica básicamente en el manejo de comprobantes para realizar los respectivos registros contables.

Sobre la información suministrada por los entrevistados, el autor trae a coalición lo establecido en el DRVFLISLR (2015), donde se establece la compensación de enriquecimientos, costos y gastos, de allí que necesariamente, todo ingreso debe ir en concordancia con aquellos ingresos que efectivamente los causaron.

Sobre la base de las respuestas proporcionadas en el ítem Nro. 3, surgieron las respuestas, por parte de los dos entrevistados, por cuanto:

El entrevistado 1, en su carácter de especialista en administración agrícola hizo hincapié en la orientación no solo dirigida al productor agrícola, sino al profesional que maneja los asuntos financieros y contables; puesto que sólo con el trabajo de un grupo interdisciplinario se logran obtener datos precisos sobre costos, gastos, pérdidas por mermas relativas a lo que sería la producción agrícola primaria; que no es más que la identificación de procesos, la acumulación de costos y gastos a través de centros de costos, que finalmente terminaran su ciclo como producto terminado, tras la recolección del cultivo.

Por su parte el Entrevistado Nro. 2, más que opinar, acertó en cuanto a la necesidad del correcto manejo de la actividad, más sin embargo la cultura o el quehacer contable del tipo de productor agrícola difícilmente sería cambiado, por tanto, éste no suministraría información oportuna, acertada y mucho menos estaría dispuesto a asumir los costos que representa el manejo adecuado de costos de producción agrícola.

A juicio de la autora, se hace necesario que el productor agrícola conozca los costos relacionados directamente con la su sistema productivo, ante la inminente presencia del fenómeno inflacionario en la economía del país, ante la necesidad de medir su enriquecimiento real y neto, así como para cumplir con exigencias en materia del Impuesto sobre la renta.

Cuando se preguntó a los entrevistados sobre el ítem nro. 5 ¿Cuál sería el impacto sobre el productor agrícola, ante el establecimiento de un Precio Máximo de Venta del Productor o Importador?, estos emitieron su opinión:

El entrevistado 1, respondió explicando que en una economía, en lugar de restringir ganancias, debería fomentarse la producción, el libre juego de la oferta, lleva al mejor precio el producto que finalmente demanda el consumidor. Cuando en un país no están prestas las condiciones de acceso oportuno, fiable, legal y suficiente de los materiales, y mucho menos son están prestas las condiciones para producirlas internamente, muy difícilmente se debe hablar de establecer un precio justo, porque el precio al que el productor puede adquirir su materia prima, mano de obra, materiales indirectos que en Venezuela son prácticamente importados, no les permite financieramente ajustarse o lo que para el Estado considera en situaciones de normalidad el precio final del producto.

Por lo anteriormente planteado el mismo entrevistado hace mención que se encontraría el productor entonces en la decisión de producir para perder o perder la empresa.

Opinión contraria sugirió el entrevistado nro. 2, quien opina que está de acuerdo con el establecimiento de un precio justo, siempre y cuando exista control dentro de lo que significaría la cadena de distribución y la comercialización final.

El entrevistado Nro. 3, por su parte, sugiere que previo al establecimiento de un precio máximo de venta por parte del productor, los gobiernos deberían revisar la forma y fondo con que están otorgando desde semillas, insumos, venenos a los productores primarios de hortalizas, porque ante la realidad actual, sería muy difícil probar un costo y sobre este establecer una ganancia de cualquier porcentaje, cuando los productos necesarios para la producción se encuentran disponibles por caminos no regulares o en manos de cualquiera; obviamente prohibiendo que el productor pueda comprobar sus costos reales; no existe forma.

El entrevistado Nro. 4, sugirió que obviamente ningún productor indiferentemente de la rama, produciría para perder, pues no tendría sentido la ejecución de su trabajo; aun cuando el productor no cuente con soportes de costos de sus materiales directos, sabe o es conocedor de su costo, muy difícilmente ofrecería su producto por debajo de este precio, caso en el cual surgirían dos alternativas: 1) dejar de producir o 2) producir y vender a "ferieros", a quienes no fiscalizan, porque pertenecen a la economía informal, es decir que los productos no escasearán en los supermercados, quienes si están bajo la mirada de la SUNDDE.

Ante este panorama el autor opina, que si bien se estableció un Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos (DRVFLOPJ: 2015), cuya función principal, establecida en el Art. 1, señala que:

Este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica, tiene por objeto establecer las normas para la determinación de precios de bienes y servicios, los márgenes de ganancias, los mecanismos de comercialización, y los controles que se deben ejercer para garantizar el acceso de las personas a bienes y

servicios a precios justos, que conlleven a la satisfacción de sus necesidades en condiciones de justicia y equidad, con el fin de proteger los ingresos de las ciudadanas y ciudadanos, y muy especialmente, el salario de las trabajadoras y los trabajadores.

Este decreto aparte de establecer normas para la determinación de precios de bienes y servicios, y márgenes de ganancia, también debe garantizar el acceso a las personas a esos bienes y servicios, con la finalidad de satisfacer sus necesidades, en condiciones de justicia y equidad.

Valdría entonces hablar de justicia, pues si bien los productores primarios deben regirse por este DRV FLOPJ (2015); debería el Estado promover las condiciones para que dispongan de todos los recursos financieros, materiales y mano de obra, y así lograr proteger los ingresos de ciudadanos y ciudadanas; más no propender a que unos se beneficien al costo de otros, y más grave aún al costo de cierre de una unidad productiva.

Seguidamente se formulo el ítem nro. 6, que se refería al goce del incentivo de exoneración contemplado para el productor primario, sobre el cual se formulo la siguiente pregunta ¿Considera usted que la empresa o unidad de explotación agrícola primaria esté haciendo uso de la exoneración en materia del Islr, en caso de que lo estén haciendo?

Con respecto al ítem, muy asertivamente el entrevistado nro. 1, respondió que no puede venderse algo, cuando no se da a conocer, de allí que la Administración Tributaria en su afán por recaudar tributos, básicamente a través de multas, sanciones, sus afanados planes de evasión cero (0), ha obviado el potencial que resulta la actividad agrícola primaria, ha significado un sector de poca importancia, cuando en economías de otros países todos los sectores principalmente industrial merecen especial cuidado y atención, en función de lo que para la nación representan.

El entrevistado Nro. 2, informó que hasta donde llega su alcance como Administrador de la Alcaldía del Municipio Miranda, no es conocedor de algún productor agrícola primario que registrado ante el SENIAT, como productor agrícola primario y goce de la exoneración de este tributo; sin embargo a nivel o para efectos de la determinación y cálculo de los impuestos municipales, estos justifican su calificación, al inscribirse en los registros de la Alcaldía.

El entrevistado Nro. 3, menciona un punto importante, y es que afirma que el productor es conocedor de la exoneración o como ellos mismos califican en su jerga: “el campesino no paga impuesto”; sin embargo desconocen las formalidades que deben cumplir para gozar del beneficio.

Finalmente el experto en materia tributaria, entrevistado Nro. 4 señala que: el productor agrícola primario no presta interés en gozar al beneficio, para él simplemente es más fácil, cumplir con el deber de pagar como un contribuyente cuyas rentas son gravables.

Al respecto la autora opina que prácticamente ningún productor agrícola de hortalizas del Municipio Urdaneta goza o disfruta de este beneficio, puesto que no lo conoce, y mucho más, ningún profesional de la contaduría se ha tomado a la tarea de organizar fuentes de información para ello. Es también una realidad que en las zonas rurales no existe cultura tributaria, por tanto los productores asumen que como no están organizados jurídicamente, se encuentran eximidos de la obligación de cumplir con deberes formales, y ante el desinterés de la Administración Tributaria por fiscalizar este sector, hacen caso omiso de la responsabilidad como sujetos pasivos del impuesto.

Finalmente para cerrar el ciclo de preguntas, se consultó a expertos lo siguiente: En qué medida o hasta qué punto el sacrificio fiscal que hace la nación a través de exoneraciones del Islr, están surtiendo su efecto dentro de

lo que significaría su razón de ser, es decir, la promoción e incremento de la actividad agrícola primaria?

A lo cual el entrevistado nro. 1, respondió: la idea inicial es muy buena, de hecho fomentarla realmente surtiría su efecto, pues apuesta a que como el resto de la población venezolana, el productor agrícola primario, preferiría el mismo reinvertir sus tributos en lugar de permitir que lleguen a una administración donde quizá no se le dé el tratamiento correcto, o donde difícilmente será utilizado para atender las prioridades de la nación; además este tipo de sector está acostumbrado al trabajo productivo, cree en lo que hace, cree en trabajo y en su país, y muy a pesar de la desasistencia que manifiesta el Estado para con ellos, es notorio su frecuente e incipiente deseo de mantenerse, de mejorar, de crecer y lograr que su entorno lo haga paulatinamente.

La opinión del entrevistado nro. 2, la actividad agrícola aún no gozando del decreto de exoneración, siempre ha ido en miras a crecer, independientes de lo que sería una ayuda o apoyo gubernamental, pues resulta o resultaba altamente rentable ejercerla.

Por su parte la experta en materia agropecuaria, entrevistada nro. 3 opino que aún cuando el producto desconociera el beneficio que le concedía el Estado de pagar tributos, trabajaba en función de adquirir maquinaria y equipo, semillas, tierras, mejorar sus sistemas de trabajo, es decir, que sin saberlo o conociendo poco de ello, lo ponía en práctica.

Finalmente el entrevistado nro. 4, quien maneja la contabilidad de estos productores, culminó diciendo, que el productor agrícola no tiene cultura tributaria, así mismo concluyó que el conocimiento del beneficio de exoneración no cambiaría su realidad, puesto que siempre ha reinvertido sus enriquecimientos netos en su trabajo.

La autora tras estas afirmaciones, y sobre la base del trabajo de campo desarrollado, infiere que en efecto, sin saberlo el productor agrícola practica el Decreto de exoneración, obviando o desconociendo la formalidad, más no

por ello dejando de invertir en mejorar sus vías de acceso, sus sistemas de trabajo, sus medios de producción y ante la escases desarrollando nuevos y productivos métodos. De allí no está muy lejos, el hecho de que el productor pueda bien organizarse como contribuyente exonerado de rentas.

Bajo conocimiento del limitado manejo que el agro venezolano tiene en materia legal y tributaria de elaboró un conjunto de preguntas, aplicables directamente a productores primarios de hortalizas, de donde se que las respuestas fueron similares entre los cuatro (04) entrevistados, razón por la cual, la autora agrupa opiniones:

En torno a la primera pregunta: ¿Cómo se encuentra organizada su unidad productora?, está legalmente registrada o es una actividad netamente familiar, que no mantiene registro alguno, ante organismos del Estado.

Dos de los entrevistados respondieron que sólo se encuentran registrados como contribuyentes en el portal del SENIAT, y los dos restantes trabajan bajo la figura de firmas personales; todos básicamente para cumplir con la formalidad de emitir facturas y poder por ende vender sus productos en los centros de acopio o comercializadoras de hortaliza.

El mayor conocimiento o mayor expresión fue manifiesta en la pregunta nro. 2, donde se les pedía: Describir el proceso de producción agrícola, desde que inicia hasta su culminación con la recolección de la cosecha.

Todos los entrevistados coincidieron en la siguiente explicación:

- 1) Proceso 1: horas máquina empleadas en la preparación de la tierra, como el proceso es manual, sería el costo o la estimación del costo del agotamiento del animal en la preparación de la tierra; cantidad de abonos utilizados, generalmente en kilos o litros.
- 2) Proceso 2: Semillero, precio unitario de la semilla o plántula sembrada.
- 3) Proceso 3: Siembra: horas/hombre empleadas en la siembra.

4) Riego, Fertilización: depreciación del sistema de riego empleado, así mismo cantidad de litros de fertilizantes empleados, y kilos de abono empleados.

5) Recolección: horas/hombre empleadas en la recolección, así como costo del transporte empleado desde el fundo o finca, hasta el centro de acopio, en caso de que sea necesario.

Siguiendo con la pregunta nro. 3, relacionada con el mantenimiento de algún tipo de registro contable o administrativo de sus costos de producción; los productores respondieron: que en efecto muy rudimentariamente controlan los materiales directos utilizados en los diferentes procesos, a través de los cuales pasa el cultivo, de la siguiente forma y en el siguiente orden:

1.-Proceso 1: Preparación de la tierra (desmalezamiento, arado, abono)

2.-Proceso 2: Semillero, que dependiendo del cultivo, en función del tamaño de la semilla, y para evitar pérdidas exageradas de esta materia prima, puede bien adquirirse la plántula (lechuga, coliflor, brócoli, cebolla, cedano) o sembrarse directamente porque es fácilmente manipulable (papa, zanahoria y apio)

3.-Proceso 3: Siembra: una vez que se tiene la semilla lista, se procede a sembrar. Es importante acotar en este aparte que todas las semillas, sufren un proceso previo a la siembra, por citar el de la semilla de papa, que se mantiene aproximadamente dos (02) meses a temperaturas bajas y de poca luz, para propender a su mejor y mayor rendimiento.

4.-Riego, Fertilización: inicia una vez sembrada la semilla, se ejecuta según el cultivo diariamente, entre dos o tres veces al día y a las condiciones ambientales; la fertilización difícilmente puede estimarse, motivado a la certeza que tiene de aparición de plagas.

5.-Recolección: es el proceso final, cuando el productor determina que el producto agrícola llegó a su estado de maduración tal que debe ser extraído,

en la recolección de la cosecha influyen factores como horas de recolección, temperaturas, formas de recolección, entre otros.

La pregunta nro. 4, estuvo dirigida a, verificar si en efecto ¿mantienen una estructura de costos que le permita determinar fiablemente el precio máximo de venta al público (PMVPI) al cual el Estado venezolana le permite vender sus productos?

Sobre este tema todos los productores respondieron que el riesgo de la actividad es tan elevado, pues no depende en un 100% de la exactitud del hombre, sino de fuerzas naturales, condiciones del terreno, precios del mercado, cantidad de oferta, entre otras, que a bien, en lugar de generar una ganancia podrían generar pérdidas, como para poder fijar un porcentaje (%) fijo de ganancia.

Cuando de una cosecha se obtiene ganancia, los márgenes a pesar de ser elevados (oscilan entre un 50% y 100% o más) de lo invertido, esto se reinvierte inmediatamente en materia prima, que por efectos de la inflación, consume la liquidez, así mismo para ellos enfrentarse a fiscalizaciones o revisiones sería absurdo, puesto que comprobantes sólo conservan los de AGROPATRIA (Antigua AGROISLEÑA), que provee menos del 5% de los productos que utilizan.

De la misma forma tampoco acostumbran beneficiar a sus trabajadores, con las obligaciones establecidas en la Ley Orgánica del Trabajo para los Trabajadores y Trabajadores (LOTTT), puesto que son eventuales, a destajo y trabajan para varios patronos o varias unidades de producción, cuando no forman parte de la familia casi siempre, y de procedencia extranjera.

En líneas generales sería improcedente probar sus costos de producción agrícola.

Finalmente, como ítem Nro. 5, se planteó lo siguiente: en caso de tener conocimiento de la exoneración del Islr que el Estado ha decretado para el

sector agrícola primario, que opinión merece este beneficio? Se encuentra usted inscrito como productor agrícola activo ante el SENIAT?

Ninguno de los entrevistados se encuentra gozando del beneficio de exoneración del Islr, como se mencionó anteriormente sólo cumplen con la formalidad de emitir facturas ante sus clientes y al finalizar sus ejercicios económicos deducir costos y gastos, probables a través de pagos con cheques, transferencias bancarias, entre otros, que difieren de algún tipo de factura, y recibo de pago nómina.