TRATAMIENTO DE LA VARIABLE FISCAL EN LA EMPRESA GANADERA VENEZOLANA

Por: Lic. Gerardo Mendoza D.
TSU. Administración de Recursos Físicos y Financieros
(Colegio Universitario Fermín Toro 1988); Lic. Administración de Empresas Agropecuarias
(Universidad Sur del Lago 1992-"cumlaude"); Especialista en Gerencia Tributaria
(Universidad Católica del Táchira 2000); Magíster en Gerencia de Empresas Agrícolas
(Universidad Nacional Experimental del Táchira 2005); Doctorando en Economía y Dirección Empresarial
(Universidad de Deusto 2003-2010)

Director de Agroinformática, C.A. desde 1994. Consultor tributario del sector rural. Desde 1999
Profesor Asistente en la Facultad de CC EE y SS en Universidad Católica del Táchira desde 1999. Profesor Invitado en la Facultad de Medicina Veterinaria de La Universidad del Zulia (LUZ). Profesor invitado del Instituto de Gerencia y Estrategias del Zulia (IGEZ).

Gerardo.mendoza@agroinformatica.com.ve
gmendoza@ucat.edu.ve

==========

El Problema actual

En un gran número de países con economías en desarrollo de todo el mundo, se ha otorgado un tratamiento impositivo preferencial al sector agrícola, cuando los gobiernos han concientizado que para la economía y la salud del pueblo, un sector primario sano y productivo es de vital importancia.

Los países en vías de desarrollo y los países subdesarrollados, dado que por distintas razones no autoabastecen sus propios mercados con la producción alimentaria interna, otorgan entonces beneficios fiscales para incentivar la producción rural, a diferencia de los países desarrollados, los cuales indistintamente si se autoabastecen o no de un producto, pueden obligar a sus

agricultores a contribuir con su cuota fiscal.

El sector primario, en varias latitudes de América Latina disfruta de un trato preferencial en cuanto a los respectivos regímenes impositivos de cada país[1]; por el contrario, en otros, tales beneficios no se han materializado[2]. En este último caso, básicamente la razón estriba en que en estos países el producto interno bruto agrícola (PIBA) representa una proporción importante del producto interno total y en consecuencia, los presupuestos gubernamentales no pueden renunciar al aporte fiscal proveniente del sector primario, para satisfacer los gastos públicos.

En Venezuela, el sector primario disfrutó de un trato preferencial en el ISLR desde la década de 1960 y hasta 1999, cuando fueron eliminadas las exenciones otorgadas por la Ley de Impuesto sobre la Renta (en adelante LISLR) y en lo sucesivo, someter al sector primario y todas sus actividades a las cargas fiscales ordinarias establecidas en el sistema de imposición directo venezolano. Así mismo, a partir de la promulgación de la Ley del IVA (antigua Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor venezolano LICSVM), los productores del campo inevitablemente han incrementado sus costes de producción en ocasión de cumplir con la obligatoriedad de cancelar dicho tributo indirecto (el denominado impuesto a las ventas), a sus proveedores y suplidores de insumos para posteriormente verse atrapados en la imposibilidad de oponerlos o trasladarlos al precio final de sus respectivos bienes, en virtud del mecanismo de exención para los productos del sector, contenido en la Ley del IVA.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta (en adelante ISLR) e impuestos patrimoniales y otros impuestos directos se alega que existe un sacrificio fiscal muy

---

1 En Paraguay, la actividad está exenta del IVA (del todo), en México está exenta de ISLR, en Uruguay existen algunos productos con el tratamiento de una tasa en el IVA mínima del 12% siendo la máxima 22%. Fuente: FAO, "Tributación agrícola en países en desarrollo". Roma. 1993

2 En Brasil, el ICM (una modalidad de IVA) grava fuertemente el sector. En Chile el sector paga 18% de IVA y no hay ningún producto exceptuado y existe el impuesto territorial. En Colombia existe para el sector impuesto a la renta, al patrimonio y prediales. Fuente: FAO, "Tributación agrícola en países en desarrollo". Roma. 1993.

grande[3] que para 1995 pasaba de los 64 mil millones de bolívares, y se señala, que las exenciones concedidas al sector en esta materia constituyen un daño a la economía del país porque se viola el principio de igualdad como base de los impuestos; este argumento se sustenta en el hecho de que las cargas públicas no recaen sobre la totalidad de los sujetos pasivos que conforman el Estado.

Con respecto a los impuestos indirectos, a los efectos del presente trabajo el Impuesto al Valor Agregado (IVA), tributo que constituye hoy en día en Venezuela la principal fuente de recaudación no petrolera, la exclusión de los productos del sector agrícola se fundamenta en la precariedad organizativa de los productores del campo para administrar el tributo, razón lógica para excluirlos del sistema y optimizar la recaudación.

Haciendo historia, en Venezuela, la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1995[4], reintrodujo la exención al sector agropecuario del ISLR, cabe recordar que esta exención en 1994 había sido suspendida, en el marco de la Reforma Tributaria que se implementara en Agosto de ese año, pero mediante una modificación a la ley especial que regula la materia, cuya normativa se aplica en el aspecto que nos ocupa con una inexplicable retroactividad hasta los 18 meses anteriores a su publicación, la Reforma de diciembre 1995 restableció los beneficios fiscales concedidos al sector agrícola. Beneficios que hoy fueron eliminados en la Reforma de 1999 y por tiempo indefinido, ya que se trata de una reforma estructural del sistema impositivo a la renta para introducir a Venezuela en el Régimen de Renta Mundial.

Los efectos de las normas dictadas bajo la premisa anteriormente expuesta, arrojan sobre los productores primarios, ciertos visos de inseguridad jurídica, en virtud del principio de irretroactividad de las leyes prevista en la Constitución Nacional, más aún a la luz de las disposiciones contenidas en la reforma del

---

[3] SENIAT. Series Ensayos 2. "Efecto fiscal de las exenciones y exoneraciones a las rentas agrícolas en la Ley venezolana de Impuesto sobre la Renta". Ministerio de Hacienda.

[4] Publicada en la Gaceta Oficial N° 5.023 Extraordinario de fecha 18 de Diciembre de 1995.

Código Orgánico Tributario (COT)[5] de 1994, todo lo que mantiene en la actualidad al sector primario suspendido en incertidumbre, mientras transcurre el tiempo necesario para la prescripción de las obligaciones tributarias. De allí que los productores del campo venezolano se mantenían sujetos a la teoría de que no deben cumplir ninguna obligación o deber formal tributario como lo ha demostrado la práctica en la década de los 80 y 90.

En materia de impuesto al valor agregado, el productor agropecuario tenía el camino cerrado al cancelar la alícuota del 14%, 11%, 8%, etc, de crédito fiscal sobre más del 50% de sus insumos; dado que sus productos están exentos de este tributo hoy día en Agosto del 2007, al igual que el periodo comprendido entre enero 2003 y Marzo 2007; el productor no puede incluirse en la cadena de traslación del impuesto al no poder trasladar el débito fiscal en sus precios de venta; luego, atendiendo expresas disposiciones de la ley que regula la materia debe imputar al coste de venta del respectivo producto el crédito fiscal (actualmente 9%, a partir de Julio 2007) sin posibilidad alguna de recuperarlo puesto que sus productos están sujetos a los precios del mercado y/o regulaciones del gobierno nacional, y no existe ninguna figura de reintegro o recuperación de ese impuesto pagado; lo que convierte a esta exención en un gravamen al consumo sin posibilidad de compensación, traslación o reintegro.

De continuar esta situación en el IVA y de materializarse el gravamen patrimonial-catastral para los "fundos", (actualmente en desarrollo para sustituir el impuesto a las tierras ociosas instituido por la ley de tierras y desarrollo agrario que se convirtió en letra muerta por su imposibilidad de cálculo) considerando la baja

---

[5] Constitución de la República de Venezuela. Artículo 44: "*Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo excepto cuando imponga menor pena……".*COT. Artículo 71: "*Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones y sanciones tributarias…..*". En el caso concreto de la reforma a la Ley de ISLR, no se incluyó en ella ninguna norma que imponga menor pena; por el contrario, la naturaleza de la norma es estrictamente tributaria, relacionada con la dispensa del cumplimiento de la obligación tributaria por vía de la exención. La obligación tributaria no es una obligación sancionatoria, esta surge de un hecho imponible que puede ser favorecido con un beneficio fiscal, como es el caso. De manera que la vigencia de una norma que no contemple una sanción no puede ser retroactiva como lo fue la eliminación de la exención contenida en la reforma a la Ley de ISLR en 1995.

productividad y rentabilidad de las fincas y de los rebaños venezolanos en el presente, asumimos que pueden ocurrir varias situaciones, entre las cuales mencionamos las siguientes:

1. Que el productor nacional cambie los rubros de producción y se integre a una producción tropical-húmeda (sistema de producción con cultivos y rebaños biológicamente más fáciles de desarrollar exclusivos de agroclimas como el nuestro), en la que disminuyen los costes de producción y se facilita el mantenimiento de los cultivos y los rebaños, -lo que implica entre otros, el posible abandono en gran medida de la cultura de razas de leche y del maíz y el sorgo -, y así poder contar con una renta que le permita el cumplimiento de la obligación fiscal; o bien,

2. Sin cambiar los sistemas de producción se continúe trabajando en los mismos rubros, se fortalezca el latifundio y, en el mejor de los casos, se manifiesten síntomas de evasión fiscal o en el peor, se abandone la actividad agrícola, con el consecuente éxodo de la población y de inversión de capitales hacia sectores que les ofrezcan mayores garantías de retorno y seguridad.

Posibles Soluciones.

Estas consecuencias pudieran prevenirse, bien con la participación del Estado mediante subsidios colaterales a los insumos y servicios de alto coste para no tergiversar el funcionamiento tributario, o bien estudiando la creación de tasas preferenciales o exoneraciones limitadas y así cumplir con los principios de generalidad y de igualdad pechando al agricultor, pero pechándolo dentro de un sistema progresivo y eficiente, descargándole por la vía de subsidios y ayudas el componente fiscal sustraído. Estas medidas se fortalecerían también si se le permitiera la recuperación del crédito fiscal de IVA pagado en los insumos, manteniendo la exención total al productor en la venta posterior de sus productos;

en cualquier caso, las normas de regulación del tributo deben dictarse bajo patrones de seguridad jurídica.

En el caso del IVA una eliminación de la exención a los bienes de producción primaria debiera incluir normas que incorporaran al productor rural en la cadena de traslación del tributo mas no en su administración; en este orden de ideas, un mecanismo válido pudiera ser por ejemplo, la delegación de la administración del tributo en referencia, en los adquirientes de los mismos, (la agroindustria) y en los compradores calificados para ello que ya se encuentran enmarcados dentro del sistema de facturación, mediante la creación de la figura ampliamente conocida en otros impuestos como lo es el *agente de percepción del impuesto,* en este caso*,* impuesto al valor agregado.

En tal sentido, en Chile se obliga al comprador bajo la figura de "Responsable" a emitir la factura de venta, incorporar el impuesto y enterarlo íntegramente, con el objeto de que el productor primario no tenga que cumplir con esa obligación; paralelamente, surge a favor de éste el derecho de reintegro sobre todos aquellos créditos fiscales que hubiese imputado íntegramente al coste de su producción[6]. En México ocurre exactamente lo mismo.[7]

La técnica que se ha explicado en los párrafos previos ofrecería otros elementos que deberían considerar los representantes del Fisco Nacional. Al exigir la legalidad de las instituciones compradoras, sembraría las bases para eliminar la urbe de intermediarios que sin arriesgar patrimonio ni capital alguno abultan la economía informal mediante pequeñas empresas no registradas, no contribuyentes éstos que alimentando el género de "las roscas", no dejan de absorber para sí buena parte del precio que el consumidor final paga por el producto terminado.

Antecedentes.

---

[6] Ley del I.V.A agropecuario vigente en Chile.
[7] AGUILAR V., Alfredo. Administración Agropecuaria. 4ta edición. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México 1989. Pp 577-579.

Los expertos de la antigua ALALC (Asociación Latinoamericana de Libre Comercio), hoy ALADI, estimaron como la solución más conveniente del problema de la imposición en el sector primario su exclusión del ámbito del IVA en Chile, en razón de la tradicionalmente precaria organización administrativa y contable de la mayoría de tales contribuyentes. Sin embargo esta exención fue suspendida en 1975 para algunos productos del sector, 1976 fue suspendida para algunos otros y en 1977 para el resto.

El IVA chileno está basado en un esquema de retención y percepción del impuesto por los compradores, donde el productor no administra el impuesto porque la responsabilidad de facturación y pago al fisco es del que compra. No obstante la misión de la ALALC del 5 de Agosto de 1975 en su documento preparado en Uruguay en el marco de la sexta reunión de directores de tributación interna preparada en el CIET (centro interamericano de estudios tributarios) por la O.E.A. (organización de estados americanos), creemos que los productores primarios forman una masa de contribuyentes de difícil administración; la falta de registros que respalden sus operaciones, la localización, los métodos que usan y su bajo nivel cultural suponen graves dificultades para su control, teniendo también en cuenta que este es el tratamiento aplicado al sector por los impuestos generales a las ventas en América Latina. (Subrayado propio). Y, aunque reconocieron que tal exclusión origina un efecto acumulativo secundario en virtud de la incidencia del impuesto que pesa sobre los insumos que compra el productor, consideraron que el alto valor agregado con que opera el sector hace que esa acumulación residual carezca de significación, sin embargo estimaron conveniente formular reservas respecto a los productores con alto índice de organización, o cuando el valor agregado sea bajo en comparación con el coste de los insumos (caso venezolano en toda la extensión del sector).

La Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la

Alimentación (FAO por sus siglas en inglés), hace un examen de casos seleccionados sobre la tributación agrícola en países en desarrollo y en su contenido explica como la mayor incidencia de tributación en el agro de estos países está basada en tributos implícitos (inflación, variaciones en los tipos de cambio, variaciones en el nivel de precios, etc.) más que en impuestos explícitos como el ISLR y el IVA. No obstante centra su estudio en estos últimos como impuestos que afectan directamente la economía y el gasto público agrícola y en relación a los países estudiados de América Latina (Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, México y Uruguay) precisa que los impuestos más importantes eran los impuestos al comercio internacional, a la renta, al patrimonio y los impuestos territoriales. Los impuestos territoriales recaudados en Argentina, Chile y Uruguay eran basados en el precio del mercado de la tierra, en Chile eran basados en una valoración fiscal periódica y en una valoración catastral periódica en Ecuador[8]. Y en general asegura que en América Latina los impuestos territoriales fueron especialmente importantes.

El mencionado estudio de la FAO explica que en todos los países los insumos tuvieron un tratamiento de subvención, de reglamentación especial o de subsidios, las importaciones de insumos agrícolas quedaban exentas de todos los impuestos de la exportación en Ecuador, México y Uruguay o de algunos impuestos en Colombia. Además, la mayoría de los países de América Latina estudiados concedían créditos oficiales a la agricultura, en forma de asignaciones obligatorias o tasas de interés real negativas.

En varios países latinos se concedieron exenciones de impuestos por razones de equidad, sobre todo en los impuestos directos, como los impuestos territoriales y a la renta. En Ecuador, México y Uruguay se eximió de impuesto territorial a los pequeños propietarios, y en Ecuador se concedió exención a la renta

[8] FAO. "La Tributación Agrícola en los Países en Desarrollo." (Examen de casos seleccionados). Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación. Roma, 1993. Pág. 18. Ediciones FAO 1993.

de los pequeños productores. En México todos los pequeños productores estaban exentos de todos los impuestos, y en el Uruguay de la mayoría de los impuestos. Las exenciones fiscales eran la forma predominante de incentivos al sector.

Los hechos en Venezuela.

En Venezuela, el sector ha tenido un tratamiento preferencial en el impuesto a la renta en los últimos 16 años, desde la Reforma a la Ley de ISLR de 1986 donde se prevé en su artículo 14, numeral 1, la posibilidad de que el Ejecutivo Nacional otorgue una exoneración, y establece un régimen de rentas presuntas en el artículo 48, otorga una rebaja al impuesto en el artículo 81, y en el artículo 107 establece una exención sometida al término de 10 años.

Se promulga en 1988 el Decreto # 2.268 que obliga a los productores primarios a requerir de la administración tributaria el beneficio de la exoneración condicionado al cumplimiento de algunos deberes formales.

En la Ley de ISLR de 1991, se declaran exentos los enriquecimientos netos que obtengan los productores agrícolas, pecuarios, pesqueros o forestales derivados de la actividad a nivel primario, previsto en el numeral 9 del artículo 12 y artículo 36; en consecuencia se eliminan las rebajas de impuesto y el régimen de renta presunta. En la Ley de ISLR de 1993 no hay cambios.

En la Ley de ISLR de 1994 vigente a partir del 1 de Junio de 1994, se elimina la exención, se establece una rebaja de impuesto de 40 U.T (unidades tributarias) a las personas naturales dedicados exclusivamente a la actividad primaria y cuyo enriquecimiento no exceda de 2.250 U.T por año: artículo 63, parágrafo cuarto. No se prevé posibilidad de exonerarlos. Crea una rebaja por

nuevas inversiones del 20% en el artículo 58, parágrafo cuarto.

Se promulga la Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta el 18 de Diciembre de 1995, la cual dispone en su artículo 12, numeral 13, que los productores agrícolas, pecuarios, pesqueros o forestales están exentos de impuesto por los enriquecimientos provenientes de estas actividades a nivel primario. No distingue entre ningún tipo de productor con más o menos enriquecimiento. El artículo 96 de la misma Ley consagra una exención en cuanto al tributo establecido por la revalorización de activos y, sin embargo, persiste el incentivo del 20% de rebajas sobre inversiones nuevas, inexplicablemente, porque no hubo renta gravable desde esta Ley hacia adelante para descargar las nuevas inversiones. Finalmente el legislador ordena su aplicabilidad a partir del 1 de junio de 1994, un año y más de cinco meses anteriores a la publicación de la norma, obviando totalmente la aplicabilidad de la Ley anterior de 1994 en todos sus aspectos.

Vigente esta última hasta Octubre de 1999, se vuelve a reformar para dar entrada al Régimen de Renta Mundial el 22 de Octubre de 1999 en gaceta Oficial # 36.568 eliminando las exenciones a la actividad primaria. En adelante, cualquier ejercicio económico de empresas agropecuarias o productores primarios que comenzare bajo el imperio de aquella reforma, es decir, después del 31 de Octubre de 1999 quedaba gravado por el ISLR De allí la afirmación de que cualquier ejercicio que cierre operaciones en el 2000 era gravable.

Rápidamente, en Mayo del 2.000 se crea el Decreto # 838 de exoneración a la renta de la actividad primaria. Con duración de 4 años y vigente desde el mismo ejercicio en curso (2000) hasta el 31-12-2003, obliga a los productores que quieran disfrutar del beneficio a presentar recaudos y justificar su condición de “productores primarios”, a fin de evitar el pago de impuesto a cambio de una obligatoria

reinversión en la unidad de producción de la totalidad del impuesto calculado y dejado de pagar. Sopena de perder el beneficio de exoneración.[9] Este beneficio posteriormente fue extendido dos veces hasta el 31 de Diciembre del 2006, y recientemente derogado el 7 de Febrero de 2007 para ser sustituido por un nuevo beneficio de exoneración, de Impuesto sobre la Renta con aplicación hasta el 31 de Diciembre del 2008. (Este nuevo beneficio, con el mismo contenido legal del anterior, fue publicado el 7-2-2007 en el Decreto 5.165)

Justificación.

Es evidente que se ha venido a menos el patrimonio del productor primario en Venezuela al excluir los productos primarios de la ley del IVA, se trata de una exención ilusoria pues no deja oportunidad alguna para que este recupere los créditos fiscales habidos en cada compra, ya que al estar exentos sus productos no puede incorporar el impuesto y originar el débito fiscal. El escenario 2003-2006, durante el cual estuvo gravada la carne y los animales permitió la recuperación de algunos créditos fiscales, hoy día ya todo vuelve a estar exento de IVA y a los productores de nuevo se les prohíbe facturar sus débitos fiscales, mas siguen pagando créditos fiscales que engrosan sus costes.

No existe una fuente de información permanente para los pequeños productores del campo que proporcione una guía para la administración del IVA; las distancias geográficas, el nivel cultural del productor campesino y terrateniente en general, las condiciones actuales de la vialidad rural y el abandono del sector por parte de los medios de comunicación, han hecho fácil el camino a la exclusión de

[9] El Estado pretende que el productor venezolano cumpla deberes formales y pague impuesto sobre la renta, sin ni siquiera este saber calcular su renta. Sin posibilidad de asesorarse con calidad porque los profesionales especialistas en la materia no se forman para asistir y revisar o crear un grupo de registros contables donde participan activos biológicos que merecen todo un tratamiento distinto en la Contabilidad. A la vez los profesionales del campo se quedan cortos en su preparación contable y administrativa, sin mencionar las dificultades que enfrentan a la hora de gerenciar.

los productos primarios de la Ley de IVA, fundamentado en la poca organización de los registros contables y administrativos. Motivo por el cual es necesario idear un sistema de tributación indirecta para el productor que no implique la administración de este impuesto.

Por la misma razón, y añadiendo la falta de confianza en que el productor del campo pudiera responder fielmente por las declaraciones de impuesto sobre la renta y el ajuste de sus activos por inflación, se pretende crear un sistema para presumir la renta gravable con base a una apreciación de valores de registro o catastrales sin prestar atención al grado de productividad de cada fundo, hato o parcela, lo que en cuanto a impuestos directos, configuraría un sistema altamente regresivo debido a la baja rentabilidad de los "fundos" y en consecuencia la limitada disponibilidad de recursos para cubrir un impuesto proporcional basado en el valor inmobiliario de cada finca. Premisa que infiere el estudio de las técnicas de producción en el agro venezolano para demostrar que las rentas presuntas pueden fracasar en una agricultura tan heterogénea como la venezolana, en la que la extensión de los fundos no guarda relación de proporcionalidad con la productividad en absoluto, como han fracasado en otros países.[10]

Por estas razones, entre otras, se cree que el sector pudiera avanzar hacia una mejora en su organización, útil para el productor particularmente y para el Estado, en función de la utilidad que representaría un banco de datos ordenados y coherentes para orientar a los productores menos favorecidos a imitar técnicamente a los productores más favorecidos e incrementar su rentabilidad y ser más productivos en pro de un posible desarrollo agrícola y en consecuencia una mayor capacidad de contribuir fiscalmente. La organización de estos datos debe

[10] En Argentina se introdujo un impuesto territorial en 1975 y fracasó debido a dos razones: la primera el trato desigual a la agricultura en comparación con otros sectores de la economía; y segundo porque es sumamente complejo establecer la capacidad potencial de un fundo, los requisitos son muy técnicos, numerosos y poco prácticos.

estar en manos de los productores mismos a través de sus gremios o asesores especializados en ello; y fijar como fin la administración de los tributos en el futuro para que la intervención fiscalizadora del SENIAT, que protagoniza un cambio en el control de la información financiera del Estado, sirva de apoyo en pro del desarrollo administrativo del sector.

Se pretende realizar esta investigación basada en datos reales, recientes, de fuente directa y veraz, por lo que se cree que pueda servir de apoyo a futuras investigaciones y a la consecución misma de un esquema nuevo de tributación para el sector rural. Puede ir más allá, incorporando conceptos para la creación de normas de registro contable para el agro venezolano, área en la cual germinaría buena parte del problema de registrar consistentemente el giro financiero de los productores primarios.

Bases legales.

Constitución de la República de Venezuela, artículo 223: *"El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo."*

Código Orgánico Tributario Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nro. 4.727 Extraordinario del 27 de Mayo de 1994, artículo 68: *"Las exenciones y exoneraciones pueden ser derogadas o modificadas por ley posterior aunque estuvieren fundadas en determinadas condiciones de hecho*". En su artículo 70*: " Las normas tributarias punitivas tendrán efecto retroactivo cuando supriman hechos punibles o infracciones legales o establezcan sanciones más benignas."* Y en su artículo 44: *"Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el*

momento mismo de entrar en vigencia, aún en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales las pruebas ya evacuadas, se estimarán en cuanto beneficien al reo, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron".

Ley vigente de Impuesto sobre la Renta, Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nro. 5.023 del 18 de Diciembre de 1.995, artículo 12, numeral 13: *Están exentos de impuesto:*

(..)13) Los productores agrícolas, pecuarios, pesqueros o forestales, por los enriquecimientos netos provenientes de estas actividades a nivel primario(…)"

Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor, Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nro. 4.727 Extraordinario del 27 de Mayo de 1.994, reformada en fecha 14de Septiembre de 1.994 según Gaceta Oficial Nro. 4.793 Extraordinario del 28 de Septiembre de 1.994, reformada últimamente según Gaceta Oficial 38.632 del 26 de Febrero de 2007 en su artículo 18: *"Están exentas del impuesto previsto en este Decreto las transferencias de los bienes siguientes:*

1.- Los alimentos y productos para el consumo humano que se mencionan a continuación: a.- Las carnes en estado natural, congeladas, saladas o en salmuera; b.- Mortadela, salchicha y jamón endiablado; c.- Los productos del reino vegetal en su estado natural; d.- Arroz; e.- Harinas de cereales, incluidas las sémolas; f.- Pan y pastas alimenticias; g.- Huevos de gallina; h.- Atún y sardinas enlatados o envasados; i.- Leche pasteurizada y en polvo, leche modificada o humanizada y en sus fórmulas infantiles, incluidas las de soya; j.- Queso blanco; k.- Margarina y mantequilla; l.- Sal común; m.- Azúcar y papelón; n.- Café tostado, molido o en grano; o.- Aceite comestible; p.- (…).

2.- Los animales vivos destinados a matadero

3.- Los alimentos concentrados para animales y las materias primas para su elaboración.

4.- Los medicamentos y los principios activos para su fabricación, incluidas las vacunas, sueros, plasmas y las sustancias humanas o animales, preparadas para uso terapéutico o profiláctico…(…)"

desarrollar

- *La ley de ISLR de 1999*
- *La Ley de IVA del 2003*
- *La Ley de IVA del 2007*
- *Los Decretos de exoneración del 2000, 2004, 2007*

Análisis de datos preliminares.

En un estudio preliminar simple en los Estados Financieros de 96 productores primarios del centro occidente del Venezuela (90% dedicados a la ganadería semi-intensiva)[11], se revisaron los cierres contables de 2002, 2003, 2004, 2005 y 2006, y después de analizar las relaciones existentes entre sus Activos Totales, su Ingreso Bruto, Costes de Producción, extensión explotada, impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor cancelado, unidades producidas y valor catastral del fundo, se obtuvieron los siguientes resultados como promedio de los períodos estudiados:

- El 85% de los fundos tiene una rentabilidad inferior al 8%.
- El 96% de los fundos tiene una rentabilidad inferior a 13%.
- En todas las empresas se cancela IVA por insumos y servicios.
- En el 69% de las empresas el 51% del total de los insumos distintos a la mano de obra está sujeto a IVA
- De las 96 fincas, el 80% son de más de 500 hectáreas en producción y el 5% es menor a 50 hectáreas, y se observa que de las 96 fincas solo el 3% supera el 14% de rentabilidad.

[11] Fuente: Información Clasificada. Agroinformática, C.A. (Escritorio de Contabilidad Agropecuaria). San Cristóbal. Edo.Táchira, Venezuela.

- En el 77% de las empresas el impuesto cancelado (IVA) incluyendo el impuesto cancelado por compra de activos, ocupa el 9,9% del gasto total de producción y el 22,5% de la ganancia neta. Es decir el 22,5% de la renta neta.

Conclusiones preliminares.

Hay distancia entre la intención de beneficio del IVA y lo que ocurre realmente; existe una proporción de la renta que va al fisco en ocasión del impuesto al consumo que antes no afectaba a los productores; y no hay relación de proporcionalidad entre la productividad de la tierra y su extensión.

Existe un alto riesgo de que la política fiscal actual venezolana para el sector primario, lesione la seguridad alimentaria del pueblo venezolano.

Existe un problema ignorado por el Estado, la infraestructura de fiscalización actual no es suficiente para 360.000 fincas venezolanas, las ventajas de una supervisión objetiva y permanente no podrán disfrutarlas todas las empresas y productores, de lo que se trata realmente es de reglamentar con bases y fundamentos legítimos un sistema tributario para el sector primario venezolano, en el que se beneficie, bien mediante la creación de exenciones o exoneraciones al productor rural, o bien a través de un sistema de impuestos directos e indirectos acorde con su capacidad de contribuir, ergo un modelo de percepción en la fuente para el IVA como el caso Chileno, un régimen simplificado de tributación que no requiera auditorias ni grandes desarrollos organizacionales como el RISE (régimen impositivo simplificado ecuatoriano) que se intentó en el Ecuador. Este es un sector determinante en el desarrollo económico del país, se trata de cumplir el principio de protección de la economía nacional y la búsqueda de elevar el nivel de vida del pueblo, tal y como reza el artículo 223 de nuestra Carta Magna:

“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según

la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo".

El esquema actual, lesiona al productor rural y más aún de materializarse el sistema de impuestos pensado en la presunción de la renta por vía de proporciones del valor catastral de los fundos venezolanos; se trata de un elemento altamente regresivo en nuestro medio porque la productividad de las fincas venezolanas no tiene relación con la extensión que se explota.

Avalamos la premisa de que las rentas presuntas y los impuestos patrimoniales incentivan la productividad en los improductivos ya que así pueden lograr renta suficiente para cubrir su impuesto, pero eso funciona en economías desarrolladas donde la macro-planificación agrícola es una prioridad del Estado, donde no siempre se produce lo que el productor quiere, sino lo que el Estado necesita; que no es precisamente lo que Venezuela ha demostrado después de la aparición del petróleo.

Opinamos a favor de la eliminación de las exenciones a los productos agrícolas del IVA si esta fuere la única manera de oponer los créditos fiscales en la ausencia de alguna figura de reintegro de los mismos.

El sector primario venezolano no debe ser pechado en las mismas dimensiones que los demás contribuyentes, porque tiene mucho menos capacidad de contribuir con las cargas públicas por lo antes expuesto. Debe promoverse la creación de un esquema tributario para el campo, basado en su capacidad de contribuir. Para ello hay que analizar las características de los registros y las dimensiones del sacrificio económico en cada empresa de los últimos 10 años por los menos y así poder definir la capacidad contributiva para crear los tributos

adecuados según la relevancia social de cada rubro explotado, si no es así, inevitablemente el síndrome de la evasión fiscal coparía la escena al igual que en los otros sectores productivos de la economía en los últimos 30 años.

El sector necesita ser gravado, necesita impuestos, necesita un sistema tributario que lo organice, profesionales que a través de la investigación y análisis aporten las ideas necesarias para promover un cambio profundo de conciencia y cultura del productor venezolano ante la obligación tributaria; pero previo a eso necesita un marco técnico que produzca las normas y defina políticas en los registros contables para homologar la información de las empresas agropecuarias, con miras a la organización administrativa y gerencial del sector, la cual es muy precaria actualmente. El tema de los registros es muy relevante en este sentido, la contabilidad especializada a la actividad primaria y el manejo de activos biológicos, agotamientos, costes por absorción y manejo de inventarios, lotes y unidades animales parece un relato de ciencia ficción en algunas regiones del país.

Los venezolanos no tienen seguridad alimentaria garantizada permanentemente, todavía Venezuela depende de una agricultura de puertos, si su sector primario no se protege al máximo, existe un riesgo social muy alto “la alimentación del venezolano puede verse afectada en momentos de crisis petrolera”, cuando no exista suficientes recursos para importar las proteínas básicas. Por eso debe ser favorecido con orden y justicia. Los benéficos fiscales quizá eran los únicos que quedaban en el campo, si van a desaparecer, al menos el productor tiene que conocer a que se enfrenta, como organizarse y como tributar de acuerdo con sus limitaciones y potencial.

Para lograr este esquema o sistema de tributación general a la actividad agropecuaria hay que demostrar primero si los grandes empresarios del campo están afectados por los tributos actuales o lo estarán en adelante por las normas vigentes; habrá que caracterizar esas unidades de producción por sus niveles de rentabilidad, de beneficio neto, y por rubro explotado. Los grandes productores,

siendo la minoría, representan más del 68% de la producción nacional; son ellos los que han sentido y manifestado la disminución de la calidad de vida y en manos de quien está la seguridad alimentaria del Venezuela.

Aplicar la NIC 41 en la empresa ganadera venezolana tal cual está escrita posiblemente podría promover inestabilidad financiera, tributaria y jurídica en las explotaciones ganaderas, parece razonable intentar revisiones en la norma que produzcan cambios radicales referentes a la obligación de actualizar el valor de los activos biológicos al “fair value” registrando las diferencias de valor contra los costes históricos a la cuenta de ganancias y pérdidas del ejercicio en que surjan.

Es posible que dadas las diferencias sustancialmente relevantes entre las economías desarrolladas y las economías en desarrollo, exista la posibilidad de revisar la norma para tratar de producir un apoyo técnico para los países en desventaja económica que no pueden manejar el pago de impuestos 2 a 3 años por adelantado o el pago de impuestos en exceso. O quizá pensar en una revisión parcial que permita la opcionalidad dentro de la adopción de la NIC 41 particularmente, para que se pueda utilizar una cuenta de patrimonio y diferir los ingresos no realizados hasta el momento que sean líquidos o exigibles.

Producir cambios en la ley tributaria en este sentido, como lo han hecho otros países donde se adoptado la NIC 41, es una necesidad.

BIBLIOGRAFÍA

Acero De La Cruz, R; Garcia Martínez, A; Rodriguez Alcaide, J. *Contabilidad Ganadera: teoría y prácticas*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Facultad de Veterinaria de la Universidad de Córdoba. Volumen II. Córdoba, España, 2000.

AECA (Asociacion española de contabilidad y auditoria de cuentas). *Contabilidad de Gestión Medioambiental.* Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión. Documento 13. Ortega ediciones gráficas. AECA, Madrid. España. 1996.

AECA (Asociacion española de contabilidad y auditoria de cuentas). *Contabilidad de Gestión en las Empresas Vitivinicolas*. Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión. Documento 19. Ortega Ediciones Gráficas. AECA, Madrid. España. 1999.

AECA (Asociacion española de contabilidad y auditoria de cuentas). *La Contabilidad de Gestión en las Empresas Agrarias*. Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión. Documento 20, Serie: Principios de Contabilidad de Gestión. AECA, Madrid. España. 1999.

Agribusiness Special Committee, Auditing Standards Division & American Institute Of Certified Public Accountants**.** *Accounting by Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives*., University of Michigan. 1981. Books on demand Ann Arbor, Michigan, USA. printed in 1997.

Agroinformatica C.A. San Cristóbal, Venezuela. (ref. de 13 de Mayo de 2005). Disponible en Web: www.agroinformatica.com.ve

Aguilar V., Alfredo. *Administración Agropecuaria*. 4ta edición. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México. 1989. p. 577-579.

Alonso, R. *Análisis y Planificación Estratégica de la Empresa Agraria*. Revista Partida Doble 68, p 27-31. Madrid, España. 1996

Alvarez Cardona, A, y Sánchez Zapata, B.*Costes y Métodos de Costeo. Aplicación y Análisis para el Sector Agropecuario.*Ediciones Fodun. Santa Fé de Bogotá, Colombia. 1998.

Arciniega N, Cecilia C. *La Contabilidad en la Empresa Agropecuaria de Bovinos* .Editorial Trillas. UNAM, México. 1990.

Argilés Bosh, Josep y Garcia B, Josep: *Cost stickiness revisited: Empirical application for farms*. Documents de Treball de la Facultad de Ciencies Economiques I Empresarials. Col-lecció d´Economia. Departament de Comptabilitat Universitat de Barcelona. España. 2007.

Argilés Bosh, Josep M. *Análisis del Comportamiento de los Resultados en "Full" y "Direct" costing*. Revista: 203547 Economics Working Paper, Universitat Pompeu Fabra Cuadernos de Economía y Ciencia Empresarial, Número: 606 Páginas, Barcelona, España. 2002.

Argilés, Josep M. *"Accounting information and the prediction of farm non-viability*". European Accounting Association, published by Routledge Journals, Taylor & Francis Ltd on behalf of the EAA. The European Accounting Review 2001, 10:1, 73-105.

Argilés, Josep M, y Slof, Eric J**.** *"New Opportunities for farm accounting".* European Accounting Association. Ruthless Journals, Taylor & Francis Ltd on behalf of the EAA. European Accounting Review 2001, 10:2, p. 361-383.

Asociación Española De Contabilidad Y Administración De Empresas. España. (ref. de 31 de Enero de 2005). Disponible en Web: www.aeca.es.

Australian Accounting Standards Board. *Self-Generating and Regenerating Assets*. Accounting Standard AASB 1037.1998. www.aasb.com.au.

Australian Accounting Standards Board. *Australian Accounting Standard 141 (AASB141).* Melbourne, Australia. July 2004. www.aasb.com.au.

Balestrinil, M. *Como se Elabora el Proyecto de Investigación*. B.L.Consultores. Caracas. Venezuela, 1996.

Ballestero, Enrique. *Contabilidad Agraria.*. 4ta. edición. 28001 Madrid, España. Ediciones Mundi Prensa. 1988.

Bemergui H, et al. *"Tratamiento Fiscal de las actividades agrarias en el Impuesto sobre la Renta".* Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Documento publicado en Revista de Derecho Tributario Nro. 70. A.V.D.T. Caracas, Venezuela. 1996.

Caba Perez, Maria del C. y Caba Pérez, Elisa I: *NIC 41: Agricultura.* Revista Partida Doble, num. 197, páginas 58 a 71, Marzo 2008.

Cairns, David. *The Use of Fair Value in IFRS*. Accounting in Europe Vol 3, 2006.

Cardona Álvarez, Alberto Y Sánchez Zapata, Blanca E. *Costes y Métodos de Costeo: aplicación y análisis para el sector agropecuario.* Ediciones Fodun. Universidad Nacional de Colombia. Santa Fé de Bogotá. Colombia. 1998.

Carvallo, Gastón**.** *Proceso Histórico de la Agricultura Venezolana*. Fondo editorial Tropycos Cendes, serie agricultura y sociedad. Caracas, Venezuela. 1991.

Comité Internacional De Principios Contables. *Internacional Accounting Standard 41*. (Norma Internacional de Contabilidad para la Agricultura – 41). *IAS 41 (PS-41).* IASB, United Kingdom, Copyright IASC. February, 2001.

Consejo Tecnico De La Contabilidad Publica: *Impacto de las NIIF en la Determinación de las Cargas Tributarias*. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria, num. 27, Julio-Septiembre. Colombia 2006.

Elad, Charles**.** *"Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization".* European Accounting Association. European Accounting Review, 2004. Vol 13, No. 4. p. 621-641.

Elad, Charles. *"Fair Value Accounting and Fair trade: an análysis of the role of internacional accounting Standard N° 41 in social conflict"*. Socio economic review, vol 5, p 755-777, October 11, 2007

Evans, Lyall. *Our Clientes 2017*. Chartered Accountants Journal, Pág. 4. New Zealand, May 2007.

Federación De Colegios De Contadores Públicos De Venezuela. (ref. de 23 de Febrero de 2004). Disponible en Web: www.fccpv.org, y en www.fccpv.org.ve .

Federacion De Colegios De Contadores Publicos De Venezuela. Definición de Pequeñas y Medianas Entidades. Boletín de Adopción VEN-NIF N°1 (BA VEN-NIF 1). Comité permanente de principios de contabilidad. Noviembre 2007. (www.fccpv.org.ve).

Federación De Colegios De Contadores Públicos De Venezuela**.** *Los Principios de Contabilidad y las Normas y Procedimientos de Auditoria de Aceptación General en Venezuela y Otras Publicaciones Técnicas*. Tercera edición. Caracas, Venezuela Fondo Editorial del Contador Público. 1999. 445 p.

Financial Guidelines For Agricultural Producers. Menomonee, Wisconsin.USA. (ref. de 1 de Marzo de 2005). Disponible en Web: www.ffsc.org.

Food Agreement Organization-Fao**.** *Agricultural Taxation in Malaysia*. Roma, Italia. 1992.

Food Agreement Organization-Fao. *Agricultural Taxation in the Philippines*. Rome, Italia. 1992.

Food Agreement Organization-Fao. *Agricultural taxation under structural adjustment*: economic and social development paper 128. Roma, Italia. 1994.

Food Agreement Organization-Fao. *La Tributación Agrícola en Colombia*. Roma, Italia. 1993.

Food Agreement Organization-Fao. *La Tributación Agrícola para los Países en Desarrollo:* examen de casos seleccionados. Roma, Italia. 1993.

Food Agreement Organization-Fao. *Tributación y Gasto Público Agrícola en Uruguay*. Roma, Italia. 1993.

Food Agreement Organization-Fao. *Tributación y Gasto Público Agrícola en Chile*. Roma, Italia. 1993.

Fuentes J., Arteaga G., Lovera L**.** *Manual para la Administración y Planificación de Fincas*. Unidad Coordinadora de Proyectos Conjuntos de la Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela. 1998.

Garcia Benau, María A, Y Zorio Grima, Ana: *el Camino hacia el Valor Razonable.* Revista de Contabilidad, vol 5, num. 9, páginas 57-88. Enero-Junio 2002.

Garita Segura, Juan C, Y Morales Abarca, Fernando: *Contabilización de Actividades Agropecuarias: Enfoque del Siglo XXI*. Revista Agropecuaria Tropical, num. 35, páginas 95-100. 2005.

Georges, Lejet, y Patrick, Arnold: *Comptabilité Agricole*. 3ra edición. Lavoisier Tec France, Doc. 1993.

Gutierrez Viguera, Manuel. *Contabilidad de Empresas Agrícolas*. Revista Técnica Contable. Páginas 25-37. Enero 2006.

Guzmán Pérez, Eduardo. *La Vaca Productiva: Fertilidad y Reproducción en el Trópico*. Espasande SRL. Editores. Caracas, Venezuela. 1987.

Hervas Oliver, José L: *Contabilidad, Inflación y Revalorizaciones: Un tema pendiente en relación al Fair Value*. Revista Técnica Contable, num. 654, páginas 4-12, Junio 2003.

Hitz, Joerg-Markus. *The Decisión Usefulness of Fair Value Accounting*. *A Theoretical Perspective.* European Accounting Association. European Accounting Review, 2007. Vol 16, No. 2. p. 323-362

Horno Bueno, María P: *La Armonización Contable basada en las NIC/NIIF y las Empresas Agrícolas Españolas*. Ayala Calvo y grupo de investigadores FEDRA, 2007.

IASB Committee. *Proposed International Accounting Standard Agriculture: Exposure Draft 65, -issued for comment.* IAS, United Kingdom. 2000.

Institute Of Chartered Accountants Of New Zeland: ICANZ. *Agriculture- Exposure Draft 90*. (ref. de 11 de Marzo de 2005). Disponible en Web : www.icanz.co.nz . 2002.

International Accounting Standard Committee. *Proposed International Accounting Exposure Draft 65*: comment letters to Exposure Draft 65. London. (ref. de 10 de Abril de 2000). Disponible en Web: www.iasb.org.uk. 1999.

International Valuation Guidance. *Valuation for Agricultural Properties*. (ref. de 12 de Abril de 2005). Disponible en Web : www.ivsg.org note 10, 2003.

Juchau, Roger. *Early Cost Accounting Ideas in Agriculture: The contributions of Arthur Young*. Accounting Business and Financial History 12:3, páginas 369-386, November 2002.

Julia Igual, Juan F. Y Server Izquierdo, Ricardo J. *Contabilidad Agraria.* Ediciones Pirámide S.A. Madrid. España. 1993.

Kaplan, Robert y Coopers, Robin. *Coste y Efecto: Como usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la Gestión, los Procesos y la Rentabilidad*. Ediciones Gestión 2000 S.A. 2000.

Kenton K, Yee: *Capitalization of Costs and Expected Earnings Growth*. Eurpean Accounting Review. Vol 15, num. 4 páginas 565-583, 2006.

Ley De Impuesto Sobre La Renta. Según Gaceta Oficial Extraordinaria Número 5.390 del 22 de Octubre de 1999. Venezuela.

Linck, Thierry. *Agriculturas Y Campesinados De América Latina: Mutaciones y Recomposiciones.* Institut Francais de Recherche Scientifique pour le Développement en Coopération. Fondo

de Cultura Económica. México. 1994.

Lindner, Andreas**.** *The Review of Agricultural Accounting at the OECD*. (Material Gráfico Proyectable). Statistics Directorate at the OECD, Department of Trade and Agriculture for OECD countries. 1998.

Mallo, Carlos y Jiménez, Carlos. *Contabilidad de Costos y Estrategia de Gestión.* Prentice Hall. Madrid, España. 2000.

McGrann, James M. *Managerial Accounting for Farms nad Ranches.*paper Issue at Depatrment of Agricultural Economics. Texas A&M University, USA. 1998.

Markham, Gary. *Accounting for Turbulent times*. Special Reports Agribusiness. November 2007. (www.accountantcymagazine.com)

Markus Hitz, Joerg. *The Decisión Usefullness of Fair Value Accounting – a Theoretical Perspective*. European Accounting Review, Vol. 16 num. 2, páginas 323-362, 2007.

Martin Garcia, Manuel: *Algunos Aspectos de la tributación de la Ganadería en España.* Estudios Agrosociales y Pesqueros, num. 188, páginas 165-186. España 2000.

Mazz, Addy**.** *Tributos al Agro*. Fundación de Cultura Universitaria. 1era. Edición. Uruguay. 1994.

Mendoza D., Gerardo.*Contabilidad Pecuaria y Costos Ganaderos.* Editorial Sin Límite, primera edición. Mérida, Venezuela. 2007.

Nobes, C. Y Parker R. *Comparative International Accounting*. Pearson Education Limited, 8th edition. England. 2004.

Ordoñez, Jorge. *Impacto Financiero de los Tributos Indirectos en la Actividad Ganadera.* I Jornadas de Tributación Agrícola en Venezuela, Agroinformática CA. Maracaibo, Venezuela. 2004.

Pereira Goto, Napoleón. *Fisioclimatología de los Animales Domésticos aplicada a la producción animal en el trópico americano*. Editorial América, C.A. Caracas. D.F. Venezuela. 1987.

Prato B., Nelson. Relaciones de Producción en la Agricultura Venezolana. Fondo editorial Tropycos Cendes, serie agricultura y sociedad. Caracas, Venezuela. 1991.

Rees, William & Danbolt, Jo. *An Experiment in Fair Value Accounitng. UK Investment Vehicles*. European Accounting Association. European Accounting Review, 2008. Vol 17, No. 2. p. 271-303.

Rhese, Carlos**.** *Explotaciones Ganaderas y Agrícolas*. Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires. Argentina. 1968.

Rhese, Carlos**.** *Manual de Contabilidad Agrícola Ganadera*. Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires. Argentina. 1970.

Rhese, Carlos**.** *Manual de Costes de Producción Ganaderos*. Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires. Argentina. 1970.

Robin Dyt, Abdel K. *Empirical Evidence Examining the Accounting Information Systems and Accounting Reports of Small and Micro Business in Australia.* Monash University. Small Enterprise Research 15, 2, 2007.

Rodriguez Barea, Javier. *La aplicación del Valor Razonable en la actividad agrícola ganadera. La NIC 41*. Revista Técnica Contable, num. 660, páginas 36 a 40, Enero 2004.

Rojas Gómez, Carlos. *El Manejo Administrativo de la Hacienda*. Editorial América. Caracas. 4ta. Edición. Venezuela. 1987.

Ronald D, K. *Farm Management: Planning, Control and Implementation*. MacGraw Hill. USA. 1981.

Roberto Rudi, Enrique. *La Resolución Técnica 22: Actividad Agropecuaria y La Contabilidad de Gestión*. Universidad Tecnológica Nacional. Inca editorial Cooperativa de trabajo Ltda. Mendoza, Agentina. 2005

Sabata Aliberch, Anna. *Propuesta Metodológica para la Valoración de la Producción en Empresas Ganaderas. Una Aplicación Práctica al Sector Ganadero Porcino*. Universidad de Vic, Barcelona, España 2007.

Sancho Calabuig, Javier. *Tributación de Agricultores y Ganaderos*. Editorial CISS, S.A. 2da. Edición, Valencia, España. 1995.

Servicio Nacional Integrado De Administración Tributaria (Seniat). *Efecto Fiscal de las Exenciones y Exoneraciones a las rentas agrícolas en la Ley Venezolana de Impuesto sobre la Renta*. Serie ENSAYOS 2. Ministerio de Hacienda, Venezuela. 1995.

Servicio Nacional Integrado De Administración Tributaria. Venezuela (Seniat). (ref. de 12 de diciembre de 2002). Disponible en Web: www.SENIAT.gov.ve

Sidney, J. Y Everett, S. *Farm Accounting and Business Analysis.* Iowa State University. Press Ames, Iowa. 2nd. Edition. USA. 1980.

System Office of Budget and Accounting. *Livestock Accounting System Regulation 21.99.08.* Texas A&M University (http://sago.tamu.edu/soba/livestockvaluationtable.pdf) June 3, 2002.

Uhring, Anne. *Manual de Contabilidad para Organizaciones Agrícolas* Editorial Trillas. México. 1988.

Van Dieren, Wouter**.** *Taking Nature into Account: a report to the club of Rome*. Copernicus editors. New York. USA. XXXX ISBN 0-387-94533-4.

Villacorta Hernandez, Miguel A: *Aplicación Práctica del Valor Razonable según las normas del IASB*. Revista Técnica Contable, num. 664, páginas 40-42. Mayo 2004.

Wheeling, Barbara. *Agricultural Accounting: A case on Asset Valuation*. University of Southern Colorado, Hasan School of Business, Pueblo, Colorado, USA. 2000.

XXIV Conferencia Interamericana De Contabilidad: *Impacto de la Norma Internacional de Contabilidad # 41 para la Agricultura (NIC 41) en el Uruguay*. Noviembre 2001.

Zugaza Salazar, María E. *Normas Internacionales de Contabilidad: NICs*. Grupo editorial Quantor, S.A. Madrid. España. 1996.