

REGISTRO CONTABLE Y TRIBUTACIÓN DE LOS NEGOCIOS AGROPECUARIOS EN MEDIANERÍA

Por: Gerardo Mendoza D. y
Rosella Falini Guerra
Julio 5, 2004

Inquietudes acerca del procedimiento correcto para el registro de los negocios a medias en las contabilidades agrícolas en Venezuela y el interés de varios productores allegados, clientes y amigos en fortalecer esta situación en el ámbito gerencial y tributario, específicamente en materia de Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, han promovido la redacción de este papel informativo con el objeto de presentar en él la mecánica, el procedimiento y los fundamentos teóricos, legales y prácticos que en nuestra opinión deben adoptarse en estas negociaciones.

ANTECEDENTES

En Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia del año 1967 en el caso Invega vs el Fisco Nacional, ratificada en fallo del 22 de mayo de 1969, quedó plasmado definitivamente que la actividad de compra, engorde y venta de animales en fincas, es una actividad que se asimila o asemeja a la actividad primaria, por lo tanto debe disfrutar de los beneficios fiscales de aquélla.

Sin embargo, en doctrina emanada del Seniat en 1988, se desconoce esta sentencia al responder a distintos contribuyentes que el engorde de animales comprados para vender, no es tal actividad primaria y se argumenta por el contrario, apoyándose en el Código de Comercio, que la venta de bienes adquiridos de terceros para ese fin, representa un acto de comercio.

Dada la disparidad de criterios, en los que en nuestra opinión, prevalece el sostenido por la Corte, pero, frente a la eventualidad de aquellos contribuyentes que formularon las consultas y al obtener dictamen para su caso individual del Seniat, “la doctrina es vinculante”, -de no haber intentado el consultante oportunamente, acción alguna de carácter administrativo o jurisdiccional para contradecirlo arguyendo lesión de sus intereses particulares- y en consecuencia queda obligado a adoptar el criterio administrativo, se ha realizado este análisis.

A ello nos conlleva asimismo, el hecho de que los pactos o negociaciones documentadas entre dos partes, para dividir las ganancias (generalmente en partes iguales), conocidos como “negocios a medias”, muy comunes en el agro centro occidental, sur occidental y centro-costero del país, no han sido consideradas en las sentencias de los años sesenta mencionadas anteriormente, ni han sido las consultas formuladas sobre las cuales se ha pronunciado ya la Administración Tributaria. La doctrina se ha referido siempre hacia la posibilidad o no de disfrutar de la exención o exoneración (concedida por cada normativa impositiva especial), para quienes, siendo propietarios o no, realizan la actividad de engorde de animales, en su carácter de criadores o cebadores.

DE LA SITUACION JURÍDICO TRIBUTARIA Y LOS DEBERES FORMALES EN LAS MEDIANERÍAS

Las medianerías entonces, son situaciones en las que cada parte invierte y cada parte obtiene una proporción de la ganancia o pérdida en la negociación. En este sentido al enfrentarnos a convenios de los que se repartirán ganancias, observamos se identifican varias posibilidades que pueden ser definidas jurídicamente, entre otras, así:

1. La prestación de un servicio de crianza (se presta un servicio)
2. El arrendamiento o alquiler de pastos o tierras (se generan cuotas de alquiler o de pastoreo)
3. Una sociedad participativa por la vía de cuentas en participación (se generan utilidades)
4. La consignación y venta o devolución de unos animales (se genera una comisión)
5. Una sociedad de hecho en la que cada parte del negocio aporta algo (el medianero su actividad y el dueño del rebaño el rebaño).

A la luz de la doctrina emanada del Seniat, y analizados individualmente, en ninguno de los casos mencionados la actividad es primaria.¹ Y adicionalmente, en cada uno de ellos, su tributación es diferente. Veamos porqué.

Generalmente, en ganadería, una persona entrega el rebaño de ganado a otra que lo recibe en sus tierras. En la práctica lo que ocurre es que el valor de ese rebaño al entrar queda como costo o valor inicial del negocio y cuando sale, la diferencia entre el valor de salida y el valor de costo o entrada al fundo es la ganancia, y esta se reparte en las proporciones acordadas, generalmente 50% para cada uno.

Puede darse también el caso en que el medianero indique cuanto quiere obtener por “el servicio prestado”. El ganadero venezolano incluso acostumbra a invertir la formalidad del negocio, dejando que el receptor de los animales los venda, se quede con su parte y les entrega el saldo de su costo y la ganancia proporcional. Lo anterior deja ambas contabilidades insatisfechas y peligra la situación tributaria de las dos partes.

Lo formal es lo siguiente:

El receptor recibe los animales (él a la vez está entregando su parte de tierra con un valor determinado pero esto no entra en los cálculos a veces, aunque es el bien inmueble y el servicio de crianza mismo, el que iguala el derecho a recibir su proporción de las ganancias). En esa oportunidad, el medianero se compromete a correr con todos los gastos de manutención de los animales, salvo disposiciones contrarias aclaradas en el momento que los recibe.

El propietario de los animales al entregarlos, solo los moviliza a las tierras del receptor, no los vende, ni transfiere su propiedad de ninguna manera. Luego estos siempre siguen siendo suyos, permanecen en su contabilidad.

Transcurren los meses o años de trabajo y ocurre la venta de los animales para matadero o a terceros. En ese momento el propietario tiene que venderlos, esto implica facturarlos, sacar la guía de venta y cobrarlos por completo. En el mismo momento se está concluyendo el negocio de medianerías, y una vez entregados los animales al propietario, el receptor debe haber cobrado su 50% de las ganancias y éstas deben haber sido pagadas por el propietario en el acto.

En los distintos tipos de convenios generalmente se acuerda que el receptor reconozca el 100% de las pérdidas por robo, sacrificio o accidentes viales, en razón del compromiso que debe asumir el receptor como buen criador y cuidador de las reses garantizando toda tranquilidad en ese sentido al propietario y se comparten las pérdidas por muerte natural.

El trabajo del receptor termina allí, en consecuencia debe cobrar de contado la labor ejecutada durante todo ese tiempo en el que invirtió dinero para mantener a los animales ajenos sin obtener nada a

¹ Considerando lo previsto en el artículo 1° del Decreto 838 y en el párrafo único del artículo 80 de la Ley de ISLR, la actividad primaria es la extracción directa del suelo o de la cría y las que se derivan de la elaboración complementaria de los productos que obtenga el agricultor o criador, realizadas en el propio fundo.

cambio. No tiene el receptor que esperar por el pago del matadero o el cliente, ni el propietario oponer esto a manera de excusa para retrasar el pago. El receptor prestó un servicio o alquiló sus pastos o generó sus utilidades. El hecho de que el propietario no planifique sus reservas en contravención a posibles demoras en el pago del ganado no debe socavar el bolsillo del receptor.

Concluida la negociación, el propietario registra una cuenta por cobrar y espera el pago del cliente, registra el ingreso completamente en sus libros a la vez que calcula y registra el costo de esa venta pues el inventario ahora tiene que ser dado de baja de los libros. Adicionalmente al costo de ventas, existe otro gasto que es aquel monto pagado al receptor por el orden del 50% de las ganancias del negocio, que a la vez disminuye la utilidad del propietario.

Los distintos efectos fiscales, con las limitaciones expuestas al inicio y dependiendo de la forma adoptada al efecto, pueden resumirse así:

- El receptor no realiza nunca una actividad primaria, si se contrató por vía de servicios. Debe someterse a la retención de ISLR que hará el propietario en el momento del pago y al facturar su servicio debe hacerlo como servicios de crianza exentos de IVA.
- Si es un alquiler de tierras debe facturar con IVA, si es de pastos también, e igualmente queda sujeto a la retención de ISLR. Si son utilidades derivadas de la cuenta en participación, no hay IVA ni retención de ISLR. Si es una comisión hay retención de ISLR.
- El receptor por su parte registra como ingreso por medianerías el pago del propietario de las reses y éste deduce en sus libros de tales ingresos todos los gastos en que incurrió para mantener esos animales durante el convenio. Así calcula su resultado final, totalmente gravable a fin de año.
- De cualquier manera el negocio debe estar documentado entre las partes, para que surja entre ellos la obligación en sí. Debe facturarse, para que exista base imponible a efectos fiscales ya que es necesario realizar retenciones y comprobantes de retención. Además debe existir soporte escrito original, avalado con las guías de movilización o venta y las relaciones de animales entregados y recibidos para dar legitimidad a los asientos contables.

Existen maneras de evitar la figura de las medianerías en los negocios con animales ajenos, ya que pueden registrarse ventas y compras en estas entregas de ganado, contra una cuenta por cobrar o pagar en cada caso (receptor y propietario). En tal sentido, hay que evaluar las consecuencias de adelantar ventas no cobradas y registrar compras no pagadas desde el punto de vista fiscal, -sobre todo a efectos de IVA porque deben ser facturadas-, aunque por otro lado se evitan en todo sentido las retenciones de ISLR. Asimismo, es conveniente evaluar las situaciones en el control de inventarios, al fusionarse animales ajenos con el inventario propio si se simula la compra, o la salida de animales en caso de simular las ventas.

Pero lo más importante en caso de registrar compras o ventas inexistentes es el hecho de justificar por años o al menos por más de uno, los pasivos no cancelados que pudieran ser considerados ingresos omisos en alguna circunstancia. Recordamos que son ingresos desde el punto de vista contable y fiscal aunque no se hayan cobrado.

DE LOS REGISTROS CONTABLES PARA LAS NEGOCIACIONES EN MEDIANERIAS

Existen varios compromisos importantes a la hora de registrar en la contabilidad estos negocios. Sobre todo debido a las consideraciones de los inventarios, que ahora el Reglamento de la Ley de ISLR incluso exige manejarlos en libros, discriminándolos por unidades.

A tales efectos, se puede adoptar un procedimiento contable sencillo de registro en ambas contabilidades, la del receptor y la del propietario.

En la contabilidad del Propietario:

La salida de los animales debe registrarse haciendo una sustitución de inventarios, es decir, el inventario que sigue siendo propio, sólo cambia de lugar en los niveles de cuenta del plan contable a un “inventario propio en tierras ajenas”. Se carga el monto del rebaño entregado a esta última cuenta y se abona al inventario de animales propios donde se encontraba el rebaño. Transcurrido el tiempo y finalizado el negocio, entonces se registra la venta del inventario en tierras ajenas, reversándose éste contra el costo de ventas y en asiento separado se registra el depósito o cuenta por cobrar contra el ingreso por la venta de animales. A su vez se realiza el pago al receptor y se registra el egreso o gasto por medianería contra la cuenta de banco, por ejemplo.

Gráficamente así:

<u>Entrega del rebaño:</u>	INVENTARIO DE ANIMALES ETA ²	X	
	INVENTARIO DE ANIMALES		X
<u>Finiquito del Negocio y venta de los animales</u>	COSTO DE VENTA	X	
	INVENTARIO DE ANIMALES ETA		X
	CUENTA POR COBRAR VENTA DE ANIMALES	X	X
<u>Pago al receptor:</u>	GASTOS POR MEDIANERIA BANCO	X	X
	BANCO	X	
<u>Cobro del rebaño:</u>	CUENTA POR COBRAR		X

En la Contabilidad del Receptor:

La recepción de los animales puede registrarse a través de cuentas de orden (que no afectan los saldos de la empresa), porque el rebaño recibido no es ni será en ningún momento propiedad del receptor³. Así se refleja la entrada de un rebaño que no es inventario de la finca receptora y queda informado a través de la contabilidad. El cargo se hace a cuentas de orden y el abono a cuentas de orden *per contra* en el momento de la recepción. Transcurrido el plazo y finiquitado el negocio, se reversan las cuentas de orden que originalmente fueron afectadas, cargando a la *per contra* y abonando a la de activo; así se refleja la salida de animales ajenos parcial o totalmente. Acto seguido se registra el ingreso por medianerías cuando pague el propietario, afectando la cuenta de Banco contra la de Ingresos por

² ETA: inventario de animales en tierras ajenas

³ Excepto en el caso de la cuenta en participación, en el que el aporte del rebaño pasa a ser propiedad del asociante (medianero) y cuyos asientos y efectos contables son distintos a los contenidos en el presente análisis.

Medianerías. Los Gastos por Medianería han sido registrados progresivamente durante todo el período y al final serán los que se deduzcan de los ingresos por medianerías para determinar el resultado para el receptor.

Gráficamente así:

<u>Recepción del rebaño:</u>	GANADO AJENO	X	
	GANADO AJENO PERCONTRA		X
<u>Durante el negocio:</u>	GASTOS GANADO AJENO	X	
	BANCO		X
<u>Salida del rebaño:</u>	GANADO AJENO PER CONTRA	X	
	GANADO AJENO		X
<u>Ingreso Ganancia:</u>	BANCO	X	
	INGRESO POR MEDIANERIA		X

En un ejemplo sencillo, supongamos la recepción de 100 mautes por 200 mil bolívares cada uno y la salida de éstos como novillos a matadero por 500 mil bolívares cada uno 18 meses después.

En la contabilidad del propietario:

Inventario Ganado ETA	20.000.000	
Inventario Ganado		20.000.000

En la contabilidad del medianero:

Ganado Ajeno	20.000.000	
Ganado Ajeno percontra		20.000.000

Venta de los animales

En la contabilidad del Propietario:

Costo de Venta	20.000.000	
Inventario de Ganado ETA		20.000.000
Banco	50.000.000	
Ingreso x venta de animales		50.000.000
Gastos de Medianeria	15.000.000	
Banco		15.000.000

En la contabilidad del medianero:

Ganado Ajeno per contra	20.000.000	
Ganado Ajeno		20.000.000
Banco	15.000.000	
Ingresos por medianerías		15.000.000

ACOTACIONES FINALES

En los casos de receptores de ganado ajeno, que también tienen en su finca ganado propio, es necesario abrir un centro de costos de medianería para imputar a este los gastos realizados en los animales ajenos (que pueden ser calculados por UAB⁴, en caso de que el rebaño se maneje unido al propio, como generalmente ocurre). Así su contabilidad no se verá afectada en los términos del costo real de las UAB propias.

Igualmente los ingresos de este tipo de productores deben ser clasificados por separado como ingresos extraordinarios por medianerías, y estos últimos no son primarios.

En los casos de propietarios que envían ganado a tierras ajenas y no poseen tierras propias, los ingresos tampoco son primarios. No se realiza actividad primaria si no se tiene o se arrienda la tierra donde se producen las crías.

En casos de medianerías con vientres que paren, la repartición puede ser en especie (leche, crías, etc.) en estos casos las crías nacidas son el producto repartido, y la actividad para ambas partes es primaria.

Agroinformática, C.A.
Julio, 2004

ACA/gmd/rfg

⁴ UAB: unidad animal bovina: criterio agro-económico también utilizado para distribución de costos de producción de acuerdo al peso de la biomasa.