

Universidad F.A.S.T.A.

Facultad de Ciencias Económicas

Seminario de Graduación

Profesor Titular: *Dra. Laura Cipriano*

Tutor: *Contador Carlos Cermelo*

El sistema portuario:
El sistema portuario:
Administración y gestión portuaria.
Administración y gestión portuaria.

Alumno: *Federico L. Laya*

Carrera: *Contador Público Nacional*

Octubre 2004



BIBLIOTECA

603

E-26

Indice

Indice	1
Resumen	2
Abstract	3
Protocolo de Seminario de Graduación	4
Tema	4
Problema	4
Objetivo general	4
Objetivos específicos.....	4
Hipótesis.....	4
Variables e indicadores	5
• Ausencia de políticas portuarias.....	5
• Falta de recursos	5
• Desarrollo portuario	5
Tipo de Investigación.....	5
Estado de la cuestión	6
Justificación	7
Tiempo y lugar.....	8
Marco teórico	9
1. Introducción	9
2. Enfoque Macroeconómico	9
3. Enfoque desde el Derecho Constitucional	11
4. Enfoque desde el Derecho Administrativo	12
<i>Principios rectores de la reconversión Portuaria</i>	15
a) Privatización	15
b) Desmonopolización	16
c) Desregulación.....	16
d) Descentralización.....	17
e) Federalización	17
Introducción	20
Marco histórico	22
Transferencia del puerto de Mar del Plata y creación del Consorcio Portuario	26
<i>Funciones, atribuciones y potestades</i>	29
<i>Patrimonio y recursos</i>	30
<i>Autoridad de aplicación</i>	32
Política portuaria	34
Tendencias generales del mercado	36
<i>Importaciones y exportaciones de mercaderías</i>	36
<i>Inversiones y gestiones realizadas</i>	37
<i>Gestiones a realizar y proyectos de inversión</i>	38
<i>Tendencias generales de los puertos y el transporte</i>	40
Conclusión	43
<i>Nueva realidad portuaria</i>	43
<i>Sistema portuario Argentino</i>	43
<i>Papel del Estado Nacional y Provincial</i>	44
<i>Políticas portuarias</i>	45
<i>Gestión del Consorcio Portuario Regional</i>	46
<i>Comentarios finales</i>	47
Anexos	48
<i>Anexo 1: Mapa del Puerto de Mar del Plata</i>	48
<i>Cuadro 2: Exportaciones Generales (excluidos granos)</i>	49
<i>Cuadro 3: Movimiento de contenedores</i>	49
<i>Anexo 4: Exportaciones generales (incluidos granos)</i>	50
<i>Cuadro 5: Ingresos del Consorcio Portuario</i>	50
Bibliografía	51

Resumen

Con la política de descentralización de la administración portuaria verificada en los últimos años en Argentina, se produjo un cambio sustancial en el Sistema Portuario. En este marco se inscribe la transferencia del Puerto de Mar del Plata.

En términos de eficiencia operativa, la performance del Consorcio administrador significó un avance importante, alcanzando una buena adaptación a las señales del mercado y a una gran cantidad de necesidades insatisfechas.

El trabajo explora la regulación desde el punto de vista institucional, relacionando el desempeño del Consorcio Portuario con el marco regulatorio establecido, y en particular: la política portuaria nacional y provincial, el desarrollo portuario, y la capacidad económica del ente administrador. Se presentan conclusiones sobre estos temas, particularmente respecto a los límites que la regulación impone al Consorcio como consecuencia de la dependencia económica en relación al Estado provincial y por la ausencia de políticas claras y a largo plazo del Estado nacional.

Abstract

The decentralization policy in the harbor administration during recent years in Argentina, has brought about substantial changes in the Harbor System. The transference of Mar del Plata's Port took place within this framework.

In terms of operative efficiency, the performance of the Consortium administrator signified an important advance, reaching a good adaptation to the market signs and to a large quantity of dissatisfied needs.

The work explores the regulation from the institutional framework, relating the performance of the Harbor Consortium to the established regulatory framework, and particularly: the national and provincial harbor policy, the harbor development, and the economic capacity of the administrative entity. Conclusions on these themes are presented, particularly related to the limits that the regulation imposes to the Consortium as a result of the economic dependency on the provincial State and by the absence of clear and long term policies of the national State.

Protocolo de Seminario de Graduación

Tema

El sistema portuario: Administración y gestión portuaria.

Problema

Consecuencias económicas del desarrollo portuario en relación al sistema portuario de la Provincia de Buenos Aires: estudio de caso Puerto de Mar del Plata.

Objetivo general

Determinar los factores que contribuyen al desarrollo portuario, y aquellos que impiden el mismo.

Objetivos específicos

- Considerar la política portuaria Nacional y Provincial:
 - _actual
 - _futura
- Analizar el marco reglamentario referente al sector portuario.
- Analizar las tendencias generales del mercado:
 - _tendencias de importaciones y exportaciones de mercaderías
 - _tendencias en cuanto a inversiones
 - _tendencias de movimientos de buques
 - _tendencias de movimiento de contenedores
 - _evolución previsible

Hipótesis

La ausencia de políticas portuarias y la falta de recursos impedirían un desarrollo portuario acorde a su potencial.

Variables e indicadores

- **Ausencia de políticas portuarias**

Indicadores:

- _ Innovación de servicios
- _ Presupuestación y planificación de inversiones en tecnología e infraestructura
- _ Reorganización de su estructura burocrática
- _ Políticas orientadas a preservar el medio ambiente y a recuperar los espacios contaminados
- _ Aumento de la competencia a través de la desregulación
- _ Formación de bloques regionales para estimular el comercio regional

- **Falta de recursos**

Indicadores:

- _ Recursos económicos necesarios para llevar a cabo las inversiones
- _ Ingresos presupuestados y efectivamente obtenidos
- _ Inversiones presupuestadas y realizadas

- **Desarrollo portuario**

Indicadores:

- _ Frecuencia y regularidad de los servicios de transporte marítimo
- _ Total de exportaciones e importaciones de mercaderías
- _ Adquisición de nuevas tecnologías e infraestructura
- _ Desarrollo del transporte intermodal
- _ Limpieza y recuperación portuaria

Tipo de Investigación

- **Exploratoria:** Avance en el conocimiento de un fenómeno, para obtener una mayor precisión con respecto a la hipótesis de la investigación. Sirve para aclarar conceptos, establecer preferencia y reunir información acerca de posibilidades prácticas para llevar a cabo investigaciones en marcos de vida actual.

- **Básica:** Conocer para saber.
- **Sincrónica:** Durante el año 2004.
- **Secundaria:** Se toma la información que se obtuvo de otras investigaciones.
- **Macro:** Estudio global.

Estado de la cuestión

Se han efectuado diversas búsquedas tanto de autores nacionales como extranjeros relacionadas con el tema en cuestión.

Existe una gran cantidad de material sobre la evolución y el desarrollo portuario en el mundo, y en especial en América Latina, que surge de investigaciones realizadas por la U.N.C.T.A.D.¹ (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo) y la C.E.P.A.L.² (Comisión Económica para América Latina), ambos organismos de las Naciones Unidas. Estas investigaciones aportan un esclarecimiento sobre los sistemas portuarios y sobre todo en lo atinente a los servicios portuarios, la infraestructura, el transporte intermodal y los problemas laborales.

A nivel nacional, hay autores que se han dedicado al análisis jurídico de la Ley 24.093 de Actividades portuarias pero no se ha ahondado en la aplicación práctica de dicha ley. Asimismo, la mayoría de los trabajos de investigación realizados están referidos al sistema portuario Argentino en general, siendo muy pocos los referentes a una región en particular.

En relación al puerto de Mar del Plata existen diversos informes relacionados con la evolución de las exportaciones y sobre la actividad pesquera, pero es poco lo que se conoce en cuanto a la gestión, administración y política portuaria.

¹ UNCTAD, "Informe de la reunión de expertos sobre el desarrollo del transporte multimodal y los servicios logísticos" , TD/B/COM.3/59 - TD/B/COM.3/EM.20/3 , 24/10/03

² CEPAL, "Modernización Portuaria: una pirámide de desafíos entrelazados", (LC/G.2031), diciembre 1999

Justificación

La independencia tradicional de los mercados nacionales en muchos casos otorgaba a los gobiernos tiempo suficiente para adoptar medidas que atenuaran o anularan las repercusiones de los problemas puramente internos de otros países. Sin embargo, la vinculación de los mercados nacionales resultante del proceso de globalización ha modificado el marco tradicional. Las posibilidades de comprar insumos, ubicar fábricas y vender los productos terminados en cualquier parte del mundo se han convertido en un hecho corriente. En vista de que el ritmo de crecimiento del comercio es mayor que el del producto bruto interno (PBI) mundial, los gobiernos y las organizaciones internacionales están dando prioridad al mejoramiento de los puertos y los servicios marítimos, dada la importancia del modo marítimo dentro del transporte internacional. El comercio exterior de un país está estrechamente vinculado a su ubicación geográfica, los servicios de transporte que cubren las distancias hacia los mercados, y los puertos por los cuales pasa este comercio. En este nuevo entorno económico se ha alentado el desarrollo y utilización de nuevas tecnologías y ha hecho cambiar la actitud hacia la desregulación de muchos gobiernos y organizaciones regionales.

Los operadores de las terminales privadas han comenzado a realizar inversiones en una gran variedad de puertos diseminados por todo el mundo. El alcance global de este proceso posibilitará a los clientes de los puertos - exportadores, importadores y transportistas - exigir servicios normalizados, de gran calidad y bajo costo. Uno de los resultados secundarios de estas actividades ha sido promover el acercamiento de los países, los puertos, los usuarios, los productores y los trabajadores. Esto significa que cualquier mejora en las operaciones de un puerto o terminal será adoptada rápidamente por otros, aumentando la competitividad entre los operadores de las terminales. Los servicios ofrecidos por los puertos y los transportistas tenderán a adoptar un concepto mucho más integrado de los sistemas.

La modernización portuaria de los años sesenta y setenta abarcó casi exclusivamente la construcción de nueva infraestructura y la adquisición de nuevo equipo de manipulación de carga. Las tecnologías modernas, como las grúas de carga y las computadoras inciden directamente en toda la gama de

actividades comerciales inherentes al intercambio internacional - producción, distribución, publicidad y ventas - y también constituyen la base del proceso de concentración registrado en esta rama de actividad. A su vez, la construcción de buques de mayor tamaño ha hecho necesario el desarrollo de tecnologías de carga y descarga aún más rápidas, la simplificación de los trámites aduaneros, el intercambio electrónico de datos y el aumento de las superficies destinadas al almacenamiento de contenedores a fin de mejorar la rentabilidad de los inversionistas.

Los gobiernos seguirán formulando y aplicando los regímenes regulatorios portuarios, pero comenzarán a hacerlo con un alto grado de transparencia a fin de evitar la influencia de los grupos dominantes. Esto permitirá compatibilizar los intereses de los clientes de los puertos, los operadores de las terminales portuarias y los gobiernos permitiendo el libre juego de los mecanismos del mercado. Por ejemplo, para posibilitar la modernización de la infraestructura y de la tecnología, es preciso reformar las disposiciones legislativas, institucionales y de procedimiento que conforman el marco regulatorio de los puertos. Para asegurar que los intereses privados puedan aprovechar las normas para generar nuevas oportunidades comerciales, los gobiernos deben hacer caso omiso de las presiones de los grupos dominantes y compensar a los trabajadores por la pérdida de sus derechos adquiridos.

Ambas tendencias -los avances en la industria del transporte marítimo y la apertura económica de los países- han contribuido a que los puertos adquieran una gran importancia dentro de la economía nacional, donde mejorar la eficiencia y reducir los costos debería formar parte de cualquier política de desarrollo.

Tiempo y lugar

El trabajo se realizará en el 2004, en la provincia de Buenos Aires.

Marco teórico

1. Introducción

El tema propuesto, contiene dos marcos referenciales para su desarrollo. En primer lugar el marco está referido a la actividad comercial dentro de un enfoque macroeconómico, ya que se trata el comercio internacional.

En segundo lugar, el marco jurídico, integrado por las normas que regulan el ordenamiento y el poder del Estado y sus órganos (Derecho Constitucional), así como también, las normas que regulan la administración del mismo (Derecho Administrativo).

2. Enfoque Macroeconómico

La Macroeconomía se ocupa del estudio del funcionamiento de la economía en su conjunto. Su propósito es obtener una visión simplificada de la economía, pero que al mismo tiempo permita conocer y actuar sobre el nivel de la actividad económica de un país determinado o de un conjunto de países. La política macroeconómica está integrada por el conjunto de medidas gubernamentales destinadas a influir sobre la marcha de la economía en su conjunto.³ Una variable clave son los desequilibrios en las transacciones con el resto del mundo.

La economía de un país puede ser abierta, en el caso que realice transacciones con otros países, o cerrada, cuando no realice transacciones internacionales. En la actualidad, todos los países importan muchas mercaderías, bienes y servicios que podrían producir ellos mismos. No se recurre al comercio internacional por poder o no poder fabricar tal o cual producto, sino que la justificación de los intercambios internacionales descansa fundamentalmente en la distinta dotación en materia de factores productivos⁴ (recursos utilizados para producir un bien o servicio) de los diferentes países. Otra de las razones para la existencia del comercio internacional es la Teoría de las *ventajas comparativas*. Según la misma, los países tienden a especializarse en la producción y exportación de aquellas mercancías en las que poseen mayores ventajas comparativas frente a otros países. El resultado

³ Mochón F. y Becker V., "Economía: Principios y aplicaciones", Ed. Mc Graw Hill, España, 1997, p. 300.

⁴ En cualquier caso, la clasificación tradicional de los factores productivos considera tres categorías: los recursos naturales, el trabajo y el capital.

de esta especialización es que la producción mundial será mayor que si cada país intenta ser lo más autosuficiente posible.

Desde una visión macroeconómica, el desarrollo portuario es considerado un objetivo prioritario y cumple un papel fundamental en el crecimiento del país: el poder público debe intervenir en las decisiones concernientes al establecimiento, el desarrollo y la explotación de los puertos. El grado de intervención varía, pudiendo encontrarse desde sistemas controlados por el Estado hasta la simple promulgación de medidas que fijan las bases para la construcción y explotación de los puertos cuya gestión estará a cargo de una empresa pública o privada.

Desde el advenimiento de la "globalización económica"⁵ en los años ochenta, se han introducido políticas macroeconómicas orientadas hacia las exportaciones, adelantos tecnológicos en materia de maquinaria e instalaciones portuarias, y se ha desplazado el centro de interés de la regulación portuaria de la esfera política a la esfera económica, permitiendo el desenvolvimiento de los mecanismos de mercado. Estos cambios unidos a la creciente liberalización de los sistemas de transporte, el intermodalismo⁶ y otros cambios tecnológicos en los medios (buques de gran tamaño, equipos de manipulación de cargas y sistemas de comunicación electrónica) modificaron las funciones del puerto que se transformó en un valioso instrumento, esencial dentro de la política económica de todo país.

La existencia de fuertes cambios en el comercio internacional, no sólo en lo que respecta al volumen y variedad de productos sino también en la velocidad del movimiento de mercancías, afectó las prestaciones de los diferentes modos de transporte, en particular al fluvio-marítimo, que tiene a su cargo el desplazamiento de algo más del 90% del volumen del intercambio en el mundo.

⁵ Entendida como la interdependencia entre los factores de producción de distintos países, resultante de los esfuerzos colectivos por obtener materias primas, producir componentes, proporcionar servicios de montaje y distribución de productos que se venderán en todo el mundo.

⁶ Implica la integración de todas las actividades y funciones de la cadena de distribución a fin de mejorar la productividad y, de ser posible, eliminar cualquier interrupción en el movimiento de las mercancías y el equipo de transporte entre el punto de origen y el punto de destino.

En el caso de la economía argentina, la gran mayoría de las mercaderías que se exportan e importan se transportan por vía marítima, ya que es la vía más económica y la más apta para realizar estos traslados. En relación al puerto de Mar del Plata, este se destaca por la exportación de productos pesqueros y de cereales en menor medida.

3. Enfoque desde el Derecho Constitucional

La constitución Argentina acoge la forma *federal de estado*. Ello importa una relación entre el poder y el territorio, en cuanto el poder se descentraliza políticamente con base física, geográfica o territorial. El federalismo es la forma opuesta a la unitaria, que centraliza territorialmente al poder del estado.⁷

Nuestra Constitución Nacional establece en el art. 104: "Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta constitución al gobierno federal, y que expresamente se hayan reservado por pactos especiales...". Las provincias no han delegado al estado federal el dominio de sus bienes; no obstante, incumbe al Congreso, a través del Código Civil, determinar cuáles son los bienes de dominio público y cuales del dominio privado de las provincias. En cambio, es competencia provincial la legislación sobre el uso y goce de dichos bienes.⁸

El Código Civil en el art. 2340 inc. 2º establece que los puertos y ancladeros quedan comprendidos entre los bienes públicos. Pero la Ley 24093 que regula las actividades portuarias en su art. 11 establece que: "A solicitud de las provincias, en cuyos territorios se sitúen puertos de propiedad y/o administrados por el Estado Nacional, el Poder Ejecutivo les transferirá a título gratuito, el dominio y/o administración portuaria. En caso de que las jurisdicciones indicadas no demostrasen interés por la transferencia del dominio o administración de esos puertos, el Poder Ejecutivo podrá mantenerlos bajo la órbita del Estado Nacional, transferirlos a la actividad privada o bien desafectarlos".

⁷ Bidart Campos, "El derecho constitucional de la libertad", Ed. Ediar, Tomo 1, Buenos Aires, 1995, p. 239.

⁸ Ver: Martínez Peroni José Luis, "El poder de provisión o reserva en el estado federal argentino a la luz de la cláusula instrumental genérica", en la obra colectiva (Pérez Guilhou y otros) "Atribuciones del congreso argentino", Bs. A., 1986, p. 441.

La administración, gestión y explotación de los puertos fué cedida oportunamente por la Nación a la Provincia de Buenos Aires mediante las Leyes 11.206, 11.414 y 11.672. Las mismas recogen el espíritu de las leyes nacionales de Emergencia Económica y Reforma del Estado y de los Decretos 2074/0 y 906/91, donde quedaron fijadas las bases para la descentralización de las actividades de la Administración General de Puertos (AGP) que liberaran al comercio exterior argentino de un exceso de normas y reglamentaciones de corte burocrático y admiten la gestión privada en los puertos. El citado esquema legal debe insertarse a su vez en el proceso de desregulación económica plasmado en los Decretos 2284/91 y de reorganización de las actividades portuarias vigente en el Decreto 817/92, así como en la Ley 24.093 de Actividades Portuarias y su Decreto Reglamentario.

Junto con la transferencia de los puertos, se les otorgó a las provincias la facultad de optar por un modelo de administración y gestión descentralizado, e incluso se propició la formación de Entes de Derecho Público no Estatales denominados Consorcios de Gestión para el caso de los puertos más relevantes. Dichos entes, gozan de personería jurídica y patrimonio propio, y aseguran la efectiva participación privada del sector empresarial y del sector sindical vinculado al quehacer portuario en las condiciones particulares que fija el Estatuto específico de cada Consorcio. Éstos, a su vez, incorporan a los municipios en cuyos ejidos se halle el respectivo puerto, también en las condiciones que fije su Estatuto.

El Puerto de Mar del Plata, fue de jurisdicción nacional hasta que en 1991 se dispuso pasarlo a la órbita de la provincia. Y a partir del primero de Noviembre de dos mil, la administración y explotación de dicho puerto fué transferida al "Consorcio Portuario Regional de Mar del Plata".

4. Enfoque desde el Derecho Administrativo

Una de las principales funciones del estado es la función administrativa. El Estado administrador es el que ejecuta directa o indirectamente y deja ejecutar prestaciones y servicios públicos. Es el que ejerce por sí o a través de organizaciones sociales, asociaciones intermedias o sujetos privados, la función administrativa, entendida como actividad de gestión y servicio encaminada hacia la finalidad de bienestar general. Esta función la cumple la

Administración pública estatal y no estatal para materializar los cometidos que le imponen el orden político (Estado orientador) y que se expresan a través del ordenamiento jurídico (Estado regulador).⁹

El Estado administrador delinearé una estructura orgánico-funcional con misiones y finalidades compatibles con los valores de transformación nacional. La Administración centralizada, el gobierno, se organizará para permitir el efectivo ejercicio del poder.

La Administración pública estatal descentralizada, reconvertida, conjugará dos elementos: la iniciativa individual y social, para constituir entes públicos no estatales, y la iniciativa pública, para desenvolver actividades empresarias en forma coyuntural.

Las herramientas utilizadas para cumplir con su objetivo son: privatización, concesión, licencia, provincialización, municipalización, locación y cooperativización.

En síntesis, el Estado administrador deberá institucionalizar una estructura administrativa centralizada y descentralizada, pública estatal y no estatal para asegurar prestaciones y servicios eficientes y justos.

Desde el punto de vista portuario, el modelo que se adopte de organización se relaciona estrechamente con la gestión que se realice. El primero comprende: "el sistema administrativo de dependencia del puerto de la administración Pública y del Sector Privado y la manera que se estructuran y financian sus departamentos y sus actividades. Por tanto el estudio del modelo de organización ha de contener los siguientes grandes temas:

- Dependencia jurídica del puerto de la Administración Pública.
- Organismos que tienen competencia y en qué grado sobre la infraestructura, la explotación, el financiamiento de las distintas actividades. Relación con otros organismos que operan con el transporte marítimo.
- Estructura administrativa interior del puerto.

Por formas de gestión, se entenderá a los sistemas en que los puertos explotan los diferentes elementos de sus infraestructuras y los principales servicios que se prestan a los usuarios. Normalmente las formas de gestión

⁹ Dromi Roberto, "Derecho Administrativo", Ediciones Ciudad Argentina, 6ª edición, Buenos Aires, 1997, p. 47.

tienen una incidencia más concreta e inmediata sobre los resultados de explotación del puerto. También es habitual que las formas de gestión puedan cambiar mucho más fácilmente que los modelos de organización para adaptarse mejor a las nuevas condiciones técnicas y económicas de la demanda del transporte marítimo"¹⁰.

Las características que ha de reunir la política portuaria nacional provienen de la interacción de las decisiones públicas y privadas. A su vez los modelos de organización y gestión se definen dentro de esa política. Las tendencias actuales, en cuanto a la definición de modelos de organización, contemplan dos cuestiones claves: los niveles de descentralización y el carácter empresario de las formas de gestión.

Básicamente, son cuatro los modelos que pueden ser descriptos a partir de la vigencia de distintas experiencias en el mundo:

Modelo portuario hanseático. En este modelo el puerto depende organizativamente de la administración pública local, quien gestiona el mismo con criterios empresariales aunque teniendo en cuenta que la finalidad última es el desarrollo del puerto y no el lucro económico; esta es la razón que los obliga a reinvertir en forma permanente. En general, las terminales y los servicios son explotados en forma directa por empresarios privados, quedando en manos de la autoridad portuaria local el mantenimiento del mismo y del gobierno central todas las instalaciones y obras que permitan mejoras al contexto portuario en general. Este es el caso de los puertos de Róterdam, en Holanda o Amberes en Bélgica.

Los "Port authority". En este caso se crean organismos responsables en los puertos a cargo de la explotación, compuestos por representantes de tres sectores: usuarios, gobierno con delegación en algunos agentes reconocidos y representantes de entes administrativos portuarios. Con gran poder de decisión, como comprar y vender suelo, en algunos casos requiere de la aprobación de organismos militares (como en obras o el dragado de accesos). Es el caso de los puertos americanos.

Modelo Latino o Mixto. Este modelo parte de un sistema portuario organizado a nivel nacional, quedando las grandes decisiones de inversión,

¹⁰ Carranza Romero Fernando, "El régimen legal portuario Argentino", Ed. Astrea, Buenos Aires, 2001, p. 87.

dirección y control a nivel local, a cargo de un organismo con mayor o menor grado de vinculación con la Administración Central. No supone una centralidad absoluta, ya que un grupo de grandes puertos de cada país dispone de un régimen especial de autonomía. Es el caso de Génova en Italia, Le Havre en Francia o Barcelona en España.

Puertos con status de independencia. Este modelo se orienta claramente en dirección a la privatización de los grandes puertos en una situación de gran autonomía y con una gestión total sobre casi todos los aspectos del tráfico y sus servicios complementarios. Nace y se mantiene en Inglaterra y se extiende a otros países con influencia anglosajona. Es el caso de los puertos de Liverpool o Tilbury.

Principios rectores de la reconversión Portuaria

El proceso tendiente a la reconversión portuaria condujo a la sanción de la ley 24.093 (B.O., 26/6/92), que si bien no respeta totalmente los principios de privatización, desregulación y descentralización en materia portuaria, al menos es una realidad, además de que constituye un freno a la desorbitada discrecionalidad que otorgaba al Poder Ejecutivo la ley de emergencia administrativa en el vastísimo ámbito que abarca, del cual no escapaba la actividad portuaria.

Los siguientes, son los alcances de los citados principios dentro de la nueva legislación portuaria:

a) Privatización

La privatización importa la transferencia al sector privado de funciones o bienes estatales.

El traspaso de las prestaciones referentes a la explotación portuaria es uno de los objetivos de la ley 24.093. El artículo 12 de esta última, que se ocupa de los puertos principales, contempla la separación de la administración a cargo de entes públicos no estatales o sociedades de derecho privado, de la explotación transferible a sectores particulares.

En cuanto a la transferencia de bienes estatales, se crea la posibilidad de la transferencia de los puertos del dominio público nacional al provincial cuando se trate de los puertos mencionados en el artículo 12. Los restantes

se transfieren a las provincias si éstas los solicitan, pudiendo permanecer o no dentro de su dominio público o convertirse en propiedad privada, según fuere la decisión de las respectivas legislaturas, dado que la ley no impone óbices para ello.

Otro aspecto decisivo relativo al principio que estamos tratando lo constituye el traspaso al sector privado de los elevadores terminales, entendiéndose por estos los que se encuentran ubicados en recintos portuarios, o en sus inmediaciones, de modo tal que mediante elementos mecánicos se pueda embarcar con destino a la exportación, de conformidad a la definición proporcionada por la resolución 11.130/67 de la Junta Nacional de Granos, ahora disuelta por el decreto 2284/91 de desregulación económica.

La concesión es una modalidad de privatización de la explotación de los elevadores terminales mencionados y la selección de los concesionarios debe efectuarse mediante el procedimiento de licitación pública, con base (art. 10), quedando autorizado el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos a ampliar el régimen creado a otras instalaciones portuarias (art. 1º).

b) Desmonopolización

Este concepto implica la supresión de privilegios o restricciones que imposibiliten el acceso a los mercados. Supone también acatamiento al concepto económico de la libre competencia.

Sin embargo, el propósito de la desmonopolización no se realiza plenamente en la ley resultante. La sustitución del monopolio estatal por la posibilidad de que surjan monopolios privados no es coherente con este objetivo. Con todo, el Poder Ejecutivo posee facultades legales que le permiten la materialización de este principio, aunque desde luego desaprobamos que no haya sido la propia ley la que garantizara el resultado anhelado.

c) Desregulación

Desregular significa eliminar las restricciones normativas que traban el desenvolvimiento de una determinada actividad. Cuando esta finalidad se

consigue mediante la supresión de organismos públicos la desregulación se manifiesta como reestructuración.

El artículo 24 derogatorio de numerosas leyes regulatorias de la actividad portuaria cumple con este objetivo legal, incluso contribuye a la reestructuración mediante la disolución de ciertos organismos, tales como, por ejemplo, las Capitanías de Puerto.

d) Descentralización

La descentralización importa la atribución de competencia a entidades separadas de la Administración Central, dotadas de personalidad jurídica propia y constituidas por órganos propios que expresan la voluntad de tales entes. Como principio de organización, la descentralización consiste en transferir competencias decisorias de la Administración estatal a las demás personas jurídicas públicas, las que quedan sin embargo sometidas a la tutela del Estado en cuanto a sus actos y a sus titulares orgánicos¹¹.

Este principio se vio reflejado en la nueva legislación, dado que el control del poder central nacional desaparece en la ley sancionada debido a la provincialización prevista en el artículo 11, salvo en lo que respecta a escasos puertos nacionales que subsistan.

Las estructuras administrativas organizadas con facultades de autodeterminación decisoria y autosuficiencia económica, con participación protagónica de representantes de los diversos sectores pertenecientes a la zona de influencia de cada puerto, concedores inmediatos de sus problemas, constituye una necesidad en aras de la obtención de la mayor eficiencia de los puertos del país y reducción efectiva de sus costos¹².

e) Federalización

Debe distinguirse la descentralización administrativa, de la descentralización política. Esta última se vincula directamente al sistema de gobierno de un país, a la estructura del Estado y a su constitución orgánica.

¹¹ Dromi Roberto, "Derecho Administrativo", Ediciones Ciudad Argentina, 6ª edición, Buenos Aires, 1997, p. 497 y 708.

¹² Proyecto del diputado Bisciotti, TP n° 152, 28/11/90, p. 4794.

Por lo tanto, en un Estado de régimen federal existe “descentralización” política.

Para la actividad portuaria el Estado nacional es demasiado grande, correspondiendo entonces la descentralización, lo cual fue perfectamente interpretado por nuestros constituyentes. Así como las provincias no transfirieron el dominio portuario tampoco delegaron a la Nación la explotación ni la actividad portuaria, de acuerdo a los preceptos constitucionales aplicables.

A pesar de ello, este principio fue plasmado deficientemente en la ley sancionada dado que al no prever la participación nacional en la administración de los principales puertos, impide realizar una política portuaria orientada a contemplar el enfoque de las provincias que no tienen puerto pero que contribuyeron a su existencia.

Con el propósito de obtener la consecución del principio de descentralización política, el artículo 11 de la Ley 24.093, estableció la posibilidad del traspaso a las provincias del gobierno de todos los puertos sometidos a la Administración General de Puertos.

La descentralización tuvo lugar en dos etapas. En una primera, los puertos más importantes -Dock Sud, Bahía Blanca, Quequén, Rosario y Santa Fe- fueron transferidos a las provincias respectivas, sujeto a la creación de entes administradores sin fines de lucro, presididos por los operadores navieros y representantes de los gobiernos provinciales, los que debían concesionar las terminales y recibir un cargo de parte del concesionario. En la segunda etapa, los 60 puertos de menor porte fueron transferidos directamente a las provincias, que los podían operar por su cuenta, concesionar o bien cancelar definitivamente la operación de los mismos.

El Consorcio Portuario Regional de Mar del Plata tiene su origen en el Decreto Provincial 1579/92 a través del cual la provincia de Buenos Aires conforma la política de descentralización portuaria, sosteniendo la necesidad de contar con planes reguladores que contemplen la administración de zonas comunes por consorcios y el otorgamiento de unidades portuarias en concesión.

A posteriori la Ley 11414 de creación de los Consorcios de Gestión de los Puertos de Bahía Blanca y Quequén, faculta al Poder Ejecutivo a la creación de Entes similares sobre la base de los existentes. Por Expte. 2422-2390/99 del Ministerio de Obras y Servicios Públicos se tramitó la creación del Consorcio Portuario Regional de Mar del Plata a resultas de cual el Gobernador de la Provincia de Buenos Aires, Dr. Eduardo Alberto Duhalde, firma el 2 de diciembre de 1999 el Decreto 3572, creando el ente de derecho público no estatal, "Consorcio Portuario Regional de Mar del Plata". Su capacidad jurídica a efectos del cumplimiento de su objeto que es el de administrar y explotar el puerto de Mar del Plata, es plena de conformidad con las disposiciones del Código Civil sobre la materia, para realizar todos los actos jurídicos y celebrar todos los contratos necesarios, con excepción del control de legalidad previo a la emisión de los actos administrativos cuando se de alguno de los supuestos comprendidos en el artículo 38 del Decreto 7543 T.O. 1987, tal como lo señala el art. 7º inciso j) del Decreto 3572/99.

Su ámbito de actuación comprende la zona portuaria de MAR DEL PLATA (Delegación MAR DEL PLATA) que la Nación transfirió en administración y explotación a la Provincia de Buenos Aires en cumplimiento del artículo 11 de la Ley 24.093, el Canal Principal de Acceso al Puerto y el área de influencia : desde la margen izquierda del arroyo de la Tigra, latitud 38° 20'36" (Sud) y longitud 57° 59' 30" (Oeste) hasta General Lavalle latitud 36° 24'(Sur) y longitud 56° 59'30" (Oeste) comprendiendo Puertos y Costas.¹³

Con fecha 31 de octubre de 2000 el Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Buenos Aires, a través de la Administración Portuaria Bonaerense, en el marco de la Ley Provincial 11.414 y el Decreto Provincial 3572/99 firma el Acta de Transferencia con el Consorcio Portuario Regional de Mar del Plata transfiriendo a partir del 1º de noviembre de 2000, la administración y explotación del puerto de Mar del Plata, denominado hasta esa fecha "Delegación Puerto Mar del Plata de la Administración Portuaria Bonaerense".

¹³ Ver Anexo 1.

Introducción

En todo el mundo ha surgido la necesidad de modernizar los puertos estatales administrados y operados por los gobiernos a fin de que puedan responder cabalmente a las exigencias que plantea la globalización de la economía. En este proceso, es fundamental que las medidas adoptadas se traduzcan en un incremento importante de la productividad y en una reducción sustancial de los costos. Es indudable que para lograr esos objetivos, es preciso realizar grandes esfuerzos y actuar con una enorme capacidad de decisión para vencer la inercia provocada por décadas de regulación, tráfico de influencias y, en algunos casos, corrupción estatal. El gobierno de nuestro país ha decidido iniciar ese proceso y ha optado por la elaboración de bases que permitan la participación privada en los puertos, procurando, al mismo tiempo, establecer una actividad portuaria con claros objetivos comerciales que respondan a los mecanismos del mercado¹⁴.

La mayoría de los puertos del sector público tienen esquemas de organización complejos, pues su administración depende de varios ministerios, comisiones del Senado, organismos gubernamentales, sindicatos y diversos grupos del sector privado. La complejidad de estos esquemas de organización significa que los procedimientos para la adopción de decisiones son engorrosos y sumamente lentos.

La importancia otorgada a la promoción de exportaciones provocó un aumento considerable de los volúmenes del comercio exterior, poniendo de relieve la importancia estratégica de los puertos y la función esencial que desempeñan para el logro de las metas económicas nacionales. Sin embargo, muy pronto los gobiernos de los países en desarrollo comprobaron con consternación que los puertos pertenecientes al sector público no podían contribuir adecuadamente a tales políticas, porque eran ineficientes, tenían exceso de personal, estaban bajo la dominación monopólica de los sindicatos y eran innecesariamente caros¹⁵.

¹⁴ Economía en la cual las preguntas *qué, cómo y para quién* se responden por las acciones de individuos y empresas en el mercado, es decir, por el juego de la oferta y la demanda, y no por el gobierno.

¹⁵ CEPAL, "Modernización Portuaria: una pirámide de desafíos entrelazados", (LC/G. 2031), diciembre 1999, p. 2.

Ante tal situación, los gobiernos de los países en desarrollo han comenzado a pensar que el sector privado podría cumplir una función en los puertos estatales. Esto representa una modificación del papel tradicional de los gobiernos en las actividades económicas. La privatización suele proponerse como una manera de restringir la participación gubernamental en la economía, reducir los compromisos financieros del sector público, aumentar la productividad, derivar a otras actividades los fondos que se utilizaban en la actividad portuaria, reducir el papel regulador del Estado y disminuir el número de trabajadores portuarios.

Hay una opinión prácticamente unánime de que si los puertos estatales son administrados por el Estado, éstos carecen de flexibilidad operacional y que es imposible lograr una comprensión acabada de los mecanismos del mercado. Sin embargo, la participación del sector privado no es suficiente para eliminar los monopolios y tampoco garantiza la eficiencia. Del mismo modo, la administración de los puertos por el sector público no es, necesariamente, sinónimo de monopolio y derroche. Los puertos de mayor éxito, sean estatales o privados, suelen competir con otros para asegurarse las cargas de una zona de influencia común, o bien reflejan la competencia a que hacen frente los productos de los exportadores e importadores. A fin de crear este entorno competitivo, los gobiernos combinan la participación privada con un conjunto de normas que liberalizan y descentralizan los puertos, evitan los abusos del poder monopólico y armonizan las relaciones entre la fuerza de trabajo y la administración.

La reestructuración de los puertos estatales exige leyes, reglamentos y políticas que permitan una reasignación de las funciones de operación, planificación y administración entre el gobierno, las organizaciones locales y las empresas privadas.

Marco histórico

Desde el descubrimiento del Río de la Plata, durante el período de la colonización española y hasta los primeros años del Siglo XX los buques operaron en el sistema fluvio-marítimo argentino sin dificultades, por tener calados menores que las profundidades de los canales navegables.

A mediados del Siglo XIX comienza en Argentina un acelerado crecimiento de las actividades agrícola ganaderas, lo que hizo ver la necesidad de mejorar las instalaciones portuarias, para lo cual se efectuaron varios llamados a licitación para la construcción de puertos, por concesión de obra pública debido a las grandes inversiones que se requerían.

Años más tarde, como consecuencia de la falta de control reinante en los puertos y del auge de la concepción estatista, los puertos pasan a ser administrados por el estado. Para ello, se crea en 1949 la "Dirección Nacional de Puertos"¹⁶ que tenía a su cargo la administración y explotación de todos los puertos comerciales de la República. Seguido a ello, en 1956 se crea la "Administración General de Puertos"¹⁷ como Empresa del Estado que reemplaza al organismo anterior.

Por lo tanto, este proceso se caracteriza por una definida orientación monopolizante, centralista, antifederal y por estar esencialmente dominado por la ideología estatista imperante en la época. Los servicios portuarios en la Argentina eran provistos completamente por el Estado nacional, quien se encargaba de administrar los puertos, llevar a cabo las inversiones en infraestructura necesarias y plantear la política portuaria nacional, sobre la cual debía girar el funcionamiento de todas las terminales.

Con el correr del tiempo fue posiblemente inevitable la progresiva burocratización y creciente reglamentarismo con que la administración nacional encaró el tema portuario. La operatoria portuaria se fue transformando en un sinónimo de alta ineficiencia, excesivos tiempos muertos, despilfarro de recursos y, en definitiva, pérdida de competitividad de las actividades productivas nacionales frente al resto del mundo.

¹⁶ Según Decreto Nacional n° 8.803

¹⁷ Según Decreto Nacional n° 4263/56

La competencia internacional era prácticamente inexistente y por lo tanto no existía el incentivo a modernizarse para reducir costos y elevar la productividad de las instalaciones. Más aún, los elevados costos portuarios operaban como una barrera paraarancelaria¹⁸ que desincentivaba la importación de productos desde el extranjero, ante la imposibilidad de revender los mismos en el mercado nacional a precios competitivos.

Un factor también decisivo, producto de la deficiente planeación, que ha contribuido al estancamiento portuario lo representa la ausencia de reinversión de utilidades en los puertos superavitarios en tanto los remanentes eran destinados a financiar el déficit de las estaciones marítimas no rentables, sin perjuicio de la distorsión provocada por la absorción de la mayor parte de los fondos obtenidos del producto de la explotación portuaria que hacía la administración central, esto es, la Administración General de Puertos Sociedad del Estado, para su subsistencia.¹⁹ Ello dio lugar a la falta de recursos para realizar las obras de infraestructura y equipamiento necesarias.

Lo que queda muy claro a raíz de lo sucedido en los años críticos de los puertos argentinos, es que la eficiencia económica no fue un objetivo prioritario del Estado.

A comienzos de la década de los noventa, la política económica nacional tuvo un viraje muy significativo. A partir de entonces, la apertura de la economía, la desregulación de ciertas actividades económicas y la convertibilidad monetaria lograron eliminar la inflación, expandir el crédito y retomar la senda del crecimiento económico. Como consecuencia de ello, las empresas nacionales debieron enfrentar un doble desafío: por un lado, lanzarse a la conquista de mercados internacionales que hasta ese momento permanecían inexplorados, y por el otro, enfrentar la competencia de firmas internacionales que vieron en nuestro país un mercado muy atractivo y rentable, sometido en el pasado a muchos años de atraso y estancamiento.

Esta nueva situación de la economía obligó a los empresarios nacionales a ser cada vez más eficientes y esforzarse por reducir sus costos. Sin

¹⁸ Restricción a las importaciones diferente de los aranceles, tal como las cuotas de importación. Discriminan en contra de los bienes extranjeros y a favor de los nacionales.

¹⁹ Zucchi Héctor A., "Régimen de las Actividades Portuarias", Ediciones Jurídicas, Buenos Aires, 1994, p. 36.

embargo, y a pesar de los esfuerzos significativos llevados a cabo por las empresas para incrementar su competitividad internacional, varios productores debieron soportar la carga agobiante que les infringía el denominado "costo argentino", entendiéndose por ello no solamente el elevado costo de los servicios públicos, sino también las reglamentaciones excesivas, la elevada burocracia estatal, los tiempos muertos que implicaba la realización de cualquier trámite, etc.. Un componente muy importante de este costo estructural era la operatoria portuaria.

Incluso aunque los productos nacionales alcanzaran los niveles internacionales de calidad y precio, los elevados costos que enfrentaban las empresas locales en materia de tarifas, tiempos, impuestos, elevada burocracia, etc., al momento de operar en el puerto, prácticamente las marginaba de la posibilidad de competir con el resto del mundo. Por otra parte, los puertos estaban sometidos al régimen público, es decir su estrategia a largo plazo era inexistente o por lo menos no era *pro-mercado*, y en consecuencia las tarifas portuarias no dependían de la oferta y demanda del servicio sino de la mayor o menor capacidad e interés de los directivos del puerto para controlar el embate de las diversas corporaciones que presionaban por apoderarse de las rentas de la ineficiencia.

Frente a esta realidad del sector, el gobierno reorientó fuertemente su política portuaria siguiendo un claro rumbo perfilado por la desregulación de la actividad en el país y la descentralización de la administración y gestión de sus puertos. Este nuevo rumbo se vio plasmado en los cambios en la legislación de los últimos años, los que dan lugar a nuevas modalidades de gestión y administración portuaria en el país a fin de imponer el mecanismo de libre mercado en el suministro de servicios públicos para mejorar la calidad de las prestaciones, reducir las tarifas y lograr a largo plazo una mayor competitividad internacional.

En 1990 se dicta la Ley 23.696 de Reforma del Estado que dispone la provincialización, concesión y privatización de todos los puertos pertenecientes al Estado Nacional. Mediante el decreto 817/92 se dispone la disolución de la Administración General de Puertos S. E. y se liberaliza el trabajo portuario, sentando las bases para la desregulación y privatización de los servicios portuarios.

Comienza la transferencia de puertos a las provincias hasta que en junio de 1992 se dicta la novedosa Ley 24.093 de Actividades Portuarias, que sienta las reglas de un nuevo régimen cuyo análisis será abordado en este trabajo.

Transferencia del puerto de Mar del Plata y creación del Consorcio Portuario

El Consorcio Portuario Regional de Mar del Plata tiene su origen en el Decreto Provincial 1579/92 a través del cual la provincia de Buenos Aires conforma la política de descentralización portuaria, sosteniendo la necesidad de contar con planes reguladores que contemplen la administración de zonas comunes por consorcios y el otorgamiento de unidades portuarias en concesión. A posteriori la Ley 11.414 de creación de los Consorcios de Gestión de los Puertos de Bahía Blanca y Quequén, faculta al Poder Ejecutivo a la creación de Entes similares sobre la base de los existentes. Por Expte. 2422-2390/99 del Ministerio de Obras y Servicios Públicos se tramitó la creación del Consorcio Portuario Regional de Mar del Plata derivando en que el Gobernador de la Provincia de Buenos Aires, Dr. Eduardo Alberto Duhalde, firmara el 2 de diciembre de 1999 el Decreto 3572, creando el ente de derecho público no estatal, "Consorcio Portuario Regional de Mar del Plata".

Con fecha 31 de octubre de 2000 el Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Buenos Aires, a través de la Administración Portuaria Bonaerense, en el marco de la Ley Provincial 11.414 y el Decreto Provincial 3572/99 firma el Acta de Transferencia con el Consorcio Portuario Regional de Mar del Plata transfiriendo a partir del 1º de noviembre de 2000, la administración y explotación del puerto de Mar del Plata, denominado hasta esa fecha "Delegación Puerto Mar del Plata de la Administración Portuaria Bonaerense".

Dicho ente se rige por lo estipulado en el Estatuto aprobado por Decreto 3572/99 y las normas constitucionales legales y reglamentarias que le sean aplicables, conforme a su naturaleza jurídica, su objeto y funciones. El ámbito de actuación del ente a los efectos del cumplimiento de su objeto y funciones comprende:

- La zona portuaria de Mar del Plata que la Nación transfiere en dominio a la provincia de Buenos Aires en cumplimiento del artículo 11 de la ley 24.093 que tendrá la condición de bien del dominio público provincial según lo establecido en el inciso 2 del artículo 2.340 del Código Civil.
- El Canal principal de acceso al Puerto.

- El área de influencia: desde la margen izquierda del arroyo de la Tigra latitud 38' 20'36" (Sud) y longitud 571 59'30" (Oeste) hasta General Lavalle latitud 36124'(Sur) y longitud 560 56'(Oeste), comprendiendo Puertos y Costas.

El Consorcio, en su condición de persona jurídica de derecho público no estatal, con individualidad jurídica, financiera contable y administrativa, tiene plena capacidad legal de conformidad con las disposiciones del Código Civil sobre la materia, para realizar todos los actos jurídicos y celebrar todos los contratos necesarios para el cumplimiento de su objeto y funciones, con excepción del control de legalidad previo a la emisión de los actos administrativos cuando se de alguno de los supuestos comprendidos en el artículo 38 del Decreto 7543²⁰. Esta sujeto a las normas legales de derecho público nacional o provincial, particularmente la ley 11.414, respecto de las funciones relacionadas con intereses públicos, en especial aquellas funciones de naturaleza pública que le sean expresamente delegadas y la administración y disposición de las partidas presupuestarias que le destine el Estado, aplicándose en cuanto a las restantes funciones las disposiciones del derecho privado.

El Consorcio está dirigido y administrado por un Directorio integrado por once (11) miembros que durarán tres (3) años en sus funciones, pudiendo ser nuevamente designados al vencimiento de sus mandatos, sin límite de períodos. Asimismo, los representantes del sector privado y sindical pueden ser removidos de su cargo antes del vencimiento de su mandato a pedido fundado de las entidades que los propusieron, o por las causases que determine el Reglamento Interno de funcionamiento del Directorio.

El directorio se integra de la siguiente forma:

- Un miembro en representación de la Pcia. de Buenos Aires, designado Poder Ejecutivo Provincial y Presidente del Directorio.

²⁰ Sólo se podrá decidir los expedientes en que pudieran resultar afectados los intereses patrimoniales de la Provincia con el previo informe de Contaduría General, dictamen del Asesor General de Gobierno y vista del Fiscal de Estado. Esta disposición comprende: todo contrato que tenga por objeto bienes del Estado; y toda licitación, contratación directa o concesión.

- Un miembro en representación de los Municipios del Área de Influencia del Consorcio Portuario, designado Poder Ejecutivo Provincial a propuesta en tema por las Municipalidades.
- En representación de la Municipalidad del Partido de Gral. Pueyrredón, designado por su Departamento Ejecutivo.
- Dos miembros en representación de las asociaciones u organismos privados que nuclean a quienes producen, extraen o comercializan las mercaderías que se operan en las instalaciones portuarias del ámbito de actuación del Consorcio
- Un miembro en representación de las asociaciones u organismos privados que nuclean a los concesionarios o permisionarios de las terminales portuarias que operen en el ámbito de actuación del Consorcio, sean éstas industriales, comerciales o portuarias.
- Un miembro en representación de las asociaciones u organismos privados que nuclean a las empresas de servicios portuarios y/o marítimos y/o de apoyo a la navegación que operen dentro del ámbito de actuación del Consorcio.
- Un miembro en representación de las asociaciones u organismos privados que nuclean a quienes realizan actividades comerciales, industriales, turísticas, mineras, agropecuarias y de servicios del área de influencia del Puerto Regional Mar del Plata.
- Dos representantes de las Asociaciones Sindicales con personería gremial de los trabajadores del quehacer portuario y/o vinculados a la actividad que se realiza en el ámbito de actuación del Consorcio.
- Un miembro en representación de las asociaciones u organismos privados que nuclean a las empresas armadoras que operan regularmente en las instalaciones portuarias en el ámbito de actuación del Consorcio.

Los Directores por los sectores privado y sindical son designados por las asociaciones legalmente constituidas representativas de la actividad. El Directorio debe reunirse como mínimo cada treinta (30) días, y las decisiones

se adoptaran por mayoría absoluta de miembros presentes, computándose, en caso de empate doble voto del Presidente.

Funciones, atribuciones y potestades

Las principales funciones y atribuciones del Consorcio son:

- 1) Administrar y explotar el Puerto de Regional de Mar del Plata, otorgando las concesiones, locaciones, permisos o derechos reales de anticresis, conforme al régimen legal respectivo vigente, para la explotación comercial, industrial o recreativa de las terminales portuarias o muelles existentes o que se constituyan en su ámbito de actuación.
- 2) Elaborar un proyecto de plan regulador del puerto, planificando su desarrollo futuro, dentro de su ámbito de actuación, dando la intervención que corresponda a la autoridad portuaria competente.
- 3) Planificar, dirigir y ejecutar por sí o por terceros el dragado y balizamiento²¹ del puerto regional de Mar del Plata y del área de actuación del Consorcio y la conservación de la torre mareográfica, sin perjuicio de lo establecido en la ley 19.922.
- 4) Coordinar los distintos servicios portuarios que se presten a la navegación, a los buques y a las cargas por las reparticiones oficiales y por los particulares, en especial los servicios esenciales de remolque, maniobra y practicaje.
- 5) Colaborar dentro de su ámbito de actuación en la aplicación del Convenio Internacional para prevenir la contaminación por los buques, de Londres de 1973, Protocolos anexos y Protocolo de 1978, ratificados por la República Argentina por la ley 24.089, en coordinación con la Prefectura Naval Argentina, respecto de las atribuciones que la citada norma legal le confiere, celebrando con esa autoridad marítima los convenios necesarios a esos fines.
- 6) Arbitrar los medios conducentes; dictando las medidas apropiadas, tendientes a optimizar la eficiencia de los servicios portuarios en su ámbito de actuación, a los efectos de reducir los costos portuarios.

²¹ Señalización de un paso, entrada o río en aguas navegables, con boyas o señales.

- 7) Confeccionar y aprobar su presupuesto anual de gastos y recursos, los planes de inversión, la memoria y balance del ejercicio y cuentas de inversión.

Patrimonio y recursos

Tanto el patrimonio como los recursos del Consorcio están formados por:

- a) Los bienes de cualquier carácter que se le transfieran en propiedad para el cumplimiento de sus fines. Cabe destacar, que la provincia le cedió en uso al Consorcio los bienes muebles e inmuebles que utilizaba la Delegación Puerto Mar del Plata de la Administración Portuaria Bonaerense.
- b) Los importes de los cánones y tarifas que perciba de los concesionarios, locatarios, permisionarios y/o titulares de derechos de anticresis de las terminales portuarias o muelles con destino comercial, instaladas o que se construyan en su ámbito de actuación.
- c) Las tarifas que perciba de los titulares de las terminales portuarias industriales o recreativas en general, construidas en su ámbito de actuación.
- d) Las tarifas por servicios que preste a la navegación, a los buques o a las cargas, que realice por sí o por terceros.
- e) Las tasas que cobre por el servicio de mantenimiento y profundización del dragado de los canales existentes en su ámbito de actuación.
- f) Las tasas que cobre por el servicio de dragado en las zonas de maniobras, acceso y sitios.
- g) Los importes de las multas, recargos e intereses que se apliquen a los concesionarios, locatarios, permisionarios o titulares de derechos de anticresis de las instalaciones portuarias por el incumplimiento de sus obligaciones.
- h) Los importes que en concepto de indemnización perciba por los daños y perjuicios producidos por terceros al medio ambiente marítimo de su ámbito de actuación, ya sean provenientes de buques o artefactos navales o de actividades terrestres que se encuentren ubicadas dentro o fuera del mencionado ámbito.

- i) El importe de los subsidios, legados y donaciones que reciba, o los bienes de cualquier naturaleza que ingresen como tales.
- j) Los aportes que los sectores privados con representación en el Directorio deban efectuar por haberse así decidido o para hacer frente al déficit que se produzca o a las obligaciones que excedan la capacidad económica o financiera del ente.

El Consorcio debe percibir, administrar y disponer de sus recursos económicos y financieros, los que debe aplicar exclusivamente al cumplimiento de su objeto y funciones, según lo determine su presupuesto anual y conforme a lo previsto en el Estatuto, sobre la asignación de los resultados de los respectivos ejercicios económicos. Las utilidades realizadas y líquidas de cada ejercicio presupuestario, deben ser invertidas en el ámbito de actuación del Consorcio. Ello conforme a lo siguiente:

- a) A reservas en previsión de déficit y quebrantos;
- b) Para ejecución de obras de ampliación de la infraestructura portuaria;
- c) Para la adquisición de bienes muebles e inmuebles necesarios para sus funciones;
- d) Para la capacitación laboral del personal de la actividad portuaria en general, en los avances técnicos que se produzcan en la misma;
- e) Para asistencia estímulo y capacitación del personal del Consorcio.

En relación a su personal, el Decreto dispone que el Directorio lo designará y removerá, de conformidad con el régimen legal del contrato de trabajo y la convención colectiva que les sea aplicable.

El Consorcio debe contar con un servicio de Auditoría Externa a cargo de Contador Público Nacional inscripto en la matrícula respectiva. Será designado por la Administración Portuaria Bonaerense a propuesta de una terna, presentada por el Directorio. La Auditoría realizará un informe trimestral y se asentará en un libro especial que se llevará al efecto, elevándose una copia del informe a la Administración Portuaria Bonaerense.

El Poder Ejecutivo Provincial, a pedido de la Administración Portuaria Bonaerense, o cualquiera de los miembros del Directorio, podrá disponer la intervención del Consorcio, en los supuestos en que el Directorio, o Directores

realicen actos o incurran en omisiones que pongan en peligro grave al ente. La intervención durará el plazo necesario para la regularización de la situación, el que no podrá exceder de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, debiendo dejar constituido un nuevo Directorio.

La disolución del Consorcio deberá ser dispuesta por Ley de la Legislatura de la Provincia de Buenos Aires, debiendo preverse en la norma legal lo necesario para su liquidación y destino de sus bienes.

Autoridad de aplicación

La ley de puertos se ocupa de este aspecto en su artículo 21, el cual no es más que una expresión del principio constitucional que atribuye a la Nación la jurisdicción en cuanto sea necesaria a la navegación interprovincial o internacional, conllevando que la competencia para ejercer el poder de policía²² en materia portuaria pertenezca al ámbito federal²³. En efecto, de acuerdo al artículo citado todos los puertos comprendidos en dicha ley están sometidos a los controles de las autoridades nacionales competentes, conforme a las normas referentes a la navegación y el transporte por agua. Por ello, los puertos situados en los territorios provinciales están sujetos a la jurisdicción de la Nación y al control de las autoridades nacionales siempre que se hallen emplazados en aguas que sirvan a la navegación interprovincial o internacional.

Se constituye como Autoridad de Aplicación Nacional a la Subsecretaría de Puertos y Vías Navegables²⁴ dependiente de la Secretaría de Transporte del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, cuya función es la de controlar el cumplimiento de las normas legales en todos los puertos del país, y en especial el cumplimiento de las características, uso y destino que condicionaron la habilitación de cada puerto; la obligación de todos los puertos de facilitar, a las autoridades nacionales y policiales de control (Prefectura

²² Parte de la función legislativa que tiene por objeto la promoción del bienestar general. Se manifiesta a través de normas generales que limitan los derechos reconocidos a fin de promover dicho bienestar.

²³ Zucchi Héctor, "Régimen de las actividades Portuarias", Ediciones Jurídicas, Buenos Aires, 1994, p. 155 y 156.

²⁴ Dicha Subsecretaría se encuentra conformada por tres Direcciones: Dirección Nacional de Transporte Fluvial y Marítimo; Dirección Nacional de Puertos; y Dirección Nacional de Vías Navegables.

Naval, Aduana, Dirección de Migraciones, etc.), el ejercicio de sus atribuciones; asegurar el cumplimiento de las normas de seguridad de la navegación, sanidad, protección ambiental y seguridad laboral. Asimismo tiene facultades para vigilar que se cumplan las normas de libre competencia entre los puertos y dentro de los puertos, exigiendo además informaciones y registro de los buques que operan en cada puerto, mercaderías embarcadas y desembarcadas y operaciones conexas²⁵.

En el ámbito provincial, se establece como autoridad de aplicación a la Dirección Provincial de Actividades Portuarias²⁶ dependiente de la Subsecretaría de Industria, Comercio, Minería y Actividades Portuarias del Ministerio de la Producción de la Provincia de Buenos Aires. Sus principales funciones son las de elaborar y ejecutar la política portuaria provincial; fiscalizar y controlar la actuación de los consorcios de gestión creados; analizar y homologar los cuadros tarifarios; controlar el cumplimiento de las normas relacionadas a la seguridad laboral, seguridad física e impacto ambiental.

²⁵ Carranza Romero Fernando, "El régimen legal portuario Argentino", Ed. Astrea, Buenos Aires, 2001, p. 3.

²⁶ El Director Provincial es el Dr. David Cristian Christensen.

Política portuaria

Frente a unos puertos públicos burocratizados e ineficientes, las autoridades nacionales encararon un profundo proceso de desregulación y privatizaciones, a fin de imponer el mecanismo de libre mercado en el suministro de servicios públicos para mejorar la calidad de las prestaciones, reducir las tarifas y lograr a largo plazo una mayor competitividad internacional.

En lo estrictamente vinculado al sistema portuario, el cambio se vio plasmado en la sanción de los decretos 1740/91, 2284/91, 2694/91 y 817/92 y la Ley Nacional de Puertos (Ley nº 24.093), que como ya se expresara, reorientó la política portuaria hacia la desregulación de la actividad en el país y la descentralización de la administración y gestión de sus puertos.

Este nuevo régimen tiene como principio fundamental independizar totalmente al Estado Nacional de la propiedad, responsabilidad y operativa portuaria. El estado Nacional continúa con el ejercicio de sus poderes de habilitación, aplicación de la ley, ejercicio de sus poderes fiscales y de policía, y jurisdicción legislativa exclusiva, pero en forma definitiva la propia operación y administración portuaria y los servicios portuarios han perdido el carácter de servicio público que se les atribuía, para ser recogidos por el derecho administrativo, pasando así a la órbita del derecho privado comercial.

Tal es así, que las distintas Autoridades Portuarias locales, han asumido autoridades y competencias que antes pertenecían a la Nación, con lo cual, se fue vaciando de contenido a la Autoridad Portuaria nacional.

Si bien se ha progresado en la descentralización, desburocratización y en la participación privada en los puertos, existe la necesidad de formular una adecuada política de Estado en materia portuaria y de transporte que permita establecer los lineamientos aptos para potenciar dicha participación privada y el comercio exterior.

Asimismo, dentro de la legislación actual existen temas escasamente reglamentados como el Régimen de Disposición de buques inactivos e interdictos, el Régimen de Seguridad Portuaria y de la Navegación y un Régimen de preservación del Medio Ambiente, siendo todos ellos puntos esenciales de una política de desarrollo portuario.

Por otra parte, como resultado de los cambios de gobierno, la dependencia de la política portuaria ha variado en forma constante, lo cual, con el cambio de los secretarios y subsecretarios, no ha permitido aun una definición cabal de la Política Portuaria que la Nación Argentina necesita.

Dentro de este esquema nacional, el Consorcio Portuario Regional Mar del Plata tiene su propia política y proyectos, los cuales hacen hincapié en mejorar el servicio operativo del puerto a través de un mejor desarrollo de la infraestructura portuaria.

La política del Consorcio esta encaminada hacia una ampliación de la capacidad operativa del puerto y la prestación de mejores servicios, para después poder promocionar el mismo y servir de salida a toda la producción del sudeste bonaerense. Para ello es necesario tener un puerto que sea operativo las 24 horas, cumplir con las normas de seguridad internacionales y mantener un buen nivel de calado. Una vez realizadas dichas tareas, se podrán ofrecer los servicios del puerto para captar una mayor cantidad de cargas.

De todas formas, si bien el Consorcio cuenta con sus políticas en materia portuaria, no debe seguir ningún tipo de lineamiento en relación al desarrollo, promoción y control del puerto, que esté establecido para el Sistema portuario Nacional en su conjunto.

Tendencias generales del mercado

Importaciones y exportaciones de mercaderías

Históricamente el puerto de Mar del Plata no se caracterizó por servir de salida de grandes volúmenes de exportaciones, sino que siempre se lo ha conocido como un importante puerto pesquero. Desde la creación del Consorcio Portuario Regional Mar del Plata los niveles de exportación en el puerto han ido incrementándose progresivamente, como se evidencia en el cuadro 2. Si se observa la variación porcentual de cada año con respecto al anterior se advierte que la tendencia es creciente y que los aumentos han sido significativos. Se puede apreciar que durante el año 2003, 90.257 toneladas de pescado salieron de este puerto hacia el mundo, lo cual significa un incremento del 22,02 % en el movimiento de cargas respecto al mismo período de 2002, cuando se exportaron sólo 73.969 toneladas, y un aumento del 61,78 % respecto del 2001, año en el que se exportaron 55.789 toneladas de pescado. Si se compara las toneladas exportadas en el año 2000, cuando el puerto era administrado por la Provincia, y el año 2003, surge que las exportaciones de pescado aumentaron un 428,34 %.

Este aumento de las exportaciones se ve reflejado en el movimiento de contenedores durante ese período. Como se puede apreciar en el cuadro 3, en el año 2003 se han cargado 3142 contenedores en el puerto de Mar del Plata, lo que representa un crecimiento del 36,25 % en relación al 2002 y un 456 % con respecto al 2001.

Desde el punto de vista de cargas en general las exportaciones han disminuido notablemente, dado que en el año 2003 no se exportaron cereales como consecuencia de la suspensión de las actividades de los silos situados en este puerto²⁷. Cabe destacar, que el 29 de enero de 2003 la firma "Elevadores Mar del Plata" solicitó a las autoridades nacionales autorización para suspender hasta 2004 sus actividades en el puerto local, donde tiene la concesión de los silos y un muelle de carga y descarga. Esta medida suscitó la reacción de los directivos del Consorcio Portuario por considerar que es "un

²⁷ Ver Anexo 4

desperdicio" mantener inactiva dicha infraestructura, pero la misma fue infructuosa²⁸.

En cuanto a los productos exportados, el pescado sigue siendo la mercadería mas exportada, pero se evidencia una creciente incorporación de nuevos productos tales como conejo, papas e indumentaria.

Este aumento de las exportaciones se vio impulsado por la incorporación de las navieras Transplata S.A. y Maersk Sealand, dedicadas al transporte de carga por contenedores, que han establecido líneas regulares que recalán en este puerto. Junto a ello, la devaluación del peso argentino trajo aparejada una mejora de la competitividad del sector, generando un auge de las exportaciones.

Inversiones y gestiones realizadas

Es de destacar que en el mes de mayo de 1999, previo a la creación del Consorcio Portuario Regional Mar del Plata, se dio por finalizada la obra denominada "Dragado del Canal de Acceso al Puerto de Mar del Plata y Recuperación de Playas", solventada por la Provincia de Buenos Aires. Este trabajo fue de vital importancia ya que se eliminó el banco de arena que afectaba el canal de acceso, se profundizó el antepuerto y las Dársenas de Ultramar, y se recuperaron varias playas afectadas por la erosión. El disponer de una profundidad superior para la navegación ha posibilitado aumentar el volumen de carga por la utilización de buques de mayor porte. Este volumen extra de carga da como resultado una disminución en el costo del flete.

Desde que el Consorcio se hizo cargo de la administración del puerto, los ingresos del mismo han aumentado notablemente como surge del Cuadro 5. Esto posibilitó a su directorio llevar a cabo ciertas inversiones que se tenían en carpeta hace varios años pero que nunca fueron encaradas. Algunas de ellas fueron:

- Construcción de accesos operativos y mejoramiento de la carpeta asfáltica.
- Mejoramiento e instalación de luminarias.

²⁸ Diario "La Capital", Sección: La Ciudad y La Zona, 5 de Febrero de 2003, Mar del Plata.

- Instalación de balizas que permiten que el puerto permanezca abierto las 24 horas.
- Limpieza y recolección de residuos en la zona de buques inactivos de la escollera sur.

Cabe agregar, que el Consorcio gestionó y permitió la incorporación de las dos navieras antes mencionadas, a través del otorgamiento de permisos de uso precarios para instalar sus plataformas de contenedores hasta tanto fueron tramitados los permisos definitivos.

Además, se debe mencionar la creación de nuevos ingresos a través de las gestiones que promovieron el otorgamiento de nuevos permisos de uso y la renovación de aquellos que fueran otorgados por la anterior administración, adecuando a estos últimos, dentro de las pautas establecidas por este Consorcio Portuario.

Gestiones a realizar y proyectos de inversión

Como ya se mencionó, una de las principales inversiones se relaciona con el dragado del puerto. Al respecto, a partir de Agosto, el gobierno de la Provincia de Buenos Aires ejecutará el dragado del canal principal de acceso al puerto marplatense. El dragado, que costará alrededor de 8 millones de pesos, será íntegramente financiado por el gobierno de la Provincia y se hará con el propósito de dejar a la estación marítima local en óptimas condiciones para que puedan ingresar buques de gran porte, como cruceros turísticos y barcos mercantes.

Asimismo, según estudios técnicos realizados, existe la necesidad de asegurar un mantenimiento mínimo de dragado en forma semestral para optimizar las vías marítimas del puerto. Esta tarea de vital importancia resulta muy onerosa para que sea encarada en forma directa por el Consorcio portuario teniendo en cuenta la capacidad de recaudación por todo concepto, por lo que se debe contar indefectiblemente con el apoyo y subsidio del gobierno de la provincia. Esto pone en manifiesto que el puerto de Mar del Plata depende en gran medida de las políticas y decisiones adoptadas por el gobierno provincial.

Existen otras obras que son necesarias para mejorar la operatividad e infraestructura del puerto, que por distintas cuestiones no han sido encaradas hasta el momento por el Consorcio, pero que se mantienen en carpeta. Algunas de ellas son:

- Construcción de una plazoleta para operar contenedores en la denominada "Manzana de los Circos"
- Adquisición de tecnología y adecuación de la infraestructura para dar cumplimiento con las normas de seguridad internacional
- Desguace y retiro de buques inactivos y hundidos en muelles y espigones
- Enrocado y pavimentación en el morro de la escollera Sur
- Construcción de redes de agua, cloacas e incendio
- Ordenamiento y rediseño del espacio de uso público del Centro Comercial del Puerto
- Remodelación y ampliación de la banquina de pescadores
- Instalación de un Mercado de Concentración de la pesca e instalaciones de frío para pescado elaborado

Un proyecto muy importante para la región es la rehabilitación del ramal para que el tren llegue hasta la dársena de la terminal marítima. Hace varios años que el Consorcio Portuario Regional está trabajando en ello, pero uno de los puntos fundamentales para su concreción es la erradicación de varios asentamientos precarios ilegales. A tal efecto, se ha firmado con el gobierno de la provincia de Buenos Aires, un acta convenio para reubicar tales asentamientos. La posibilidad de que el tren llegue hasta el puerto permitirá reducir los costos de logística, dado que hoy las empresas deben hacer el trasbordo de la mercadería a camiones para conectar el ferrocarril con la terminal. Además, permite tomar más firmemente productos de Tandil y Olavaria, que hoy salen por Buenos Aires o Bahía Blanca²⁹.

También hay que tener en cuenta que el 1º de julio han entrado en vigor en el nivel internacional las enmiendas al Convenio Internacional para la Seguridad de la Vida Humana en el Mar y el Código Internacional para la

²⁹ Diario "La Capital", Sección: Actualidad, 10 de Enero de 2004, Mar del Plata.

Protección de Buques y las Instalaciones Portuarias. Estas iniciativas fueron aprobadas por los países miembros de la Organización Marítima Internacional (OMI) -incluida la Argentina- para prevenir actos de terrorismo y fueron elaboradas luego de los ataques a las Torres Gemelas de Nueva York, el 11 de septiembre de 2001. Para asegurar el cumplimiento del nuevo Código PBIP, la Prefectura -que es la autoridad de aplicación del convenio Solas- está evaluando las falencias en cuanto a seguridad de los puertos del país que atienden tráficos internacionales. En función de los puntos débiles detectados, las empresas portuarias deben elaborar un plan de protección para mitigarlos, que será aprobado por Prefectura, y designar a un oficial de protección responsable para ponerlo en marcha. Pero hasta el momento solo unas pocas empresas han cumplido con los requisitos establecidos³⁰.

Tendencias generales de los puertos y el transporte

En un marco de creciente competencia, las siguientes parecen ser las tendencias más importantes:

- Será requerida una respuesta rápida a los cambios del mercado y el rápido acceso a los mercados, factores de suma importancia para la competencia, por lo que el **servicio** se convierte en un medio de competencia.
 - comunicación mejorada, tanto física como administrativamente
 - sistemas de distribución tendientes a minimizar los costos de transporte y acortar el tiempo de entrega;
- Se requerirán servicios de transporte de alta calidad:
 - confiabilidad (puntualidad y eliminación o minimización de daños y faltantes);
 - rapidez (menor tiempo de manipuleo en el tiempo total del transporte);
 - mayores frecuencias y regularidad;
 - control de los flujos de transporte;
 - servicio full time, y
 - acceso a información en tiempo real (online);

³⁰ Diario "La Nación", Sección: Comercio Exterior, 27 de Enero de 2004, Buenos Aires.

- Se prevé una tendencia creciente en el tamaño de los buques, con menos entradas a puertos y la introducción de barcos más rápidos (que acorta los tiempos de navegación).
- La optimización del uso de los recursos por las compañías de transporte (embarcaciones, vehículos y equipamiento de carga), que tiene como consecuencia las alianzas entre transportistas.
- Creciente uso de enlaces terrestres por las compañías navieras para obtener menores tiempos totales de transporte y mayor acceso a áreas no aptas para las embarcaciones.
- Favorecer el transporte "amigable para el entorno". Por ejemplo, de acuerdo con la política de transporte de la Unión Europea, cada medio de transporte deberá soportar sus propios costos, incluyendo los ocasionados por daños al medio ambiente. Esto también alentará el desarrollo hacia soluciones de transporte combinado.
- Creciente uso de la tecnología de información para controlar el equipamiento de transporte y el flujo de las cargas.
- Gastos incrementales para la expansión terrestre y para cumplir los requerimientos ambientales.
- Esfuerzos por la integración técnica y comercial, donde el puerto se desarrolla hacia un rol más activo en el agregado de valor, como participante del transporte combinado.
- Uso de tecnología de información para propósitos de planeamiento, calidad, eficiencia de costos y propósitos de automatización.
- Extensión de las horas de operación, a fin de optimizar la utilización del capital invertido.
- Creciente establecimiento de actividades de valor agregado. En especial, se nota el establecimiento de centros de distribución; esto les permite atraer más cargas.
- Aumento de la competencia (desregulación).
- Estimular el comercio regional formando bloques comerciales tanto a nivel nacional como internacional.

- Generar una mayor seguridad jurídica para todos los actores vinculados a los puertos³¹.
- Alentar las inversiones extranjeras para favorecer la ampliación y modernización portuaria³².

³¹ Diario "Ambito Financiero", 18 de Febrero 2004, Buenos Aires.

³² Idem 30.

Conclusión

A continuación se presenta un cuadro general de la situación portuaria regional, sintetizándose aquellos aspectos más importantes que caracterizan a este sistema.

Del diagnóstico realizado surgen algunos aspectos importantes de señalar relacionados con las políticas portuarias y con los cambios que en los últimos años se produjeron en el país.

Nueva realidad portuaria

Con la globalización o integración de los diferentes actores de la economía mundial, muchos gobiernos, incluyendo el Argentino, concluyeron que era imposible continuar respondiendo a las presiones de los grupos dominantes, como los sindicatos de trabajadores portuarios, las asociaciones de exportadores, importadores y transportistas, o su propia burocracia.

Para satisfacer las exigencias comerciales de los clientes del puerto y de la industria portuaria misma los puertos necesitaban un marco institucional o reglamentario adecuado que utilice los mecanismos del mercado con el propósito de armonizar las exigencias sociopolíticas con los objetivos comerciales. La intensidad de la competencia inherente a la economía globalizada, el cambio de la optimización de una actividad a la optimización de los servicios integrados en sistemas y las enormes inversiones en tecnologías e instalaciones modernas dirigidas a aumentar la productividad y reducir los costos, obligaron a los gobiernos a considerar que el marco institucional para los puertos debía sentar las bases para la participación privada asegurando que el entorno normativo no limite su flexibilidad comercial.

Sistema portuario Argentino

Ante tal realidad, el gobierno Nacional dictó la Ley Nacional de Actividades Portuarias y su reglamentación (Ley 24.093 / Decreto 769/93) que estableció un giro en la política portuaria desarrollada hasta el momento. Los cambios derivados del nuevo marco regulatorio, como la descentralización de la administración portuaria, el concesionamiento de las infraestructuras y la desregulación de los servicios en general, modificaron estructuralmente esta actividad en el país. Se eliminó la superposición de funciones entre organismos y se incorporó al sistema el capital privado. Posibilitó además, que en los

principales puertos del país, la toma de decisiones y control de la actividad portuaria recayera en Entes comprometidos con los intereses de la región. Este es el caso del puerto de Mar del Plata con la creación del Consorcio Portuario Regional de Mar del Plata.

Papel del Estado Nacional y Provincial

Ahora bien, la elaboración de este marco no significa que el Estado deje de intervenir en las actividades portuarias, sino que deberá centrar sus esfuerzos en la elaboración y la supervisión de ese marco con el fin de asegurar que los puertos y todos los actores que participan en la prestación de servicios y la dotación de instalaciones respondan a las señales del mercado.

Al respecto, existe una marcada falta de participación del Estado Nacional ya que luego de la puesta en práctica de la ley antes mencionada, éste, prácticamente se ha quedado sin una política portuaria nacional. Las distintas provincias portuarias, y dentro de ellas, las distintas Autoridades Portuarias locales, han venido asumiendo atribuciones y competencias que antes pertenecían a la Nación. Así se fue vaciando de contenido a la Autoridad Portuaria nacional.

Hay que tener en cuenta que los puertos se nutren de la actividad de todo el país y no responden únicamente a la riqueza de tal o cual provincia, sino que son la concentración de riqueza de todo el país. A partir de la participación de los sectores privados en los entes administradores, en dichos órganos se concentra la más vasta variedad de intereses económicos. En ellos están representados los sectores de la exportación, de la importación, de la producción primaria, de la producción industrial y otros. Sin embargo, el único que no está, es el Estado Nacional, que no puede delegar su rol armonizador de los intereses en juego. Esa función, que no es la del estado empresario o intervencionista, es indelegable. Al respecto, hasta la fecha no se ha creado un organismo regulatorio destinado a monitorear las conductas y el desempeño de las concesiones.

La Autoridad Portuaria Nacional posee atribuciones de competencia legalmente conferidas por el artículo 22 de la Ley 24.093 y por el art. 23 del Decreto 769/93. Cuando el inc. g) del art. 22 expresa: "Proponer al Poder Ejecutivo Nacional las políticas generales en materia portuaria...", está diciendo

que se planifique una política sectorial. Es aquí donde surge el divorcio entre lo que la ley manda y lo que la autoridad hace.

Otro problema de la Argentina es que continuamente se producen cambios en los puestos gubernamentales. No hay funcionarios de carrera que tengan puestos a largo plazo, estables, y tampoco hay una clara definición sobre los aspectos que controla cada organismo.

Esta realidad es similar a lo que sucede en el ámbito provincial, dado que el organismo de contralor no articula una política portuaria a largo plazo teniendo en cuenta los puertos de la provincia en su conjunto. Como consecuencia, acude a las necesidades puntuales de cada puerto de acuerdo a la decisión del funcionario de turno y a la "conveniencia" política del anuncio de obras. Si se tuviera un mapa logístico se podría dilucidar cuáles son los puertos más importantes y qué es lo que le falta a cada uno de ellos. Este primer paso lo tendría que supervisar el Estado para después dejar que sea el sector privado el que se involucre en las distintas tareas.

Políticas portuarias

Un claro ejemplo de la falta de planificación es el relativo al cumplimiento de las normas de seguridad establecidas por el Comité de Seguridad Marítima de la Organización Marítima Internacional (OMI), que había establecido como fecha límite el 1 de julio para que los puertos se adapten a las exigencias del código de seguridad. Hasta la fecha el puerto de Mar del Plata no alcanzó a reelaborar completamente sus procedimientos y mejorar su infraestructura para cumplir con las nuevas normas de la OMI. La aplicación o no de estas disposiciones significará que los puertos sean considerados como "admisibles" o no para formar parte del tráfico internacional. El riesgo de no implementar las normas de la OMI es el de quedar ubicado dentro de una "lista negra" que les impediría a los puertos que la integren recibir embarcaciones de ultramar certificadas³³.

Esta falta de políticas de Estado, estrategias y funcionarios idóneos también se ve reflejada en temas tales como la protección del medio ambiente a través de instalaciones para recoger y limpiar los derrames de materias perjudiciales y de la aplicación de las sanciones previstas en la legislación vigente. A ello se suma la existencia de buques hundidos que jamás fueron

³³ Diario "La Capital", Sección: La Ciudad y La Zona, 7 de Julio de 2004, Mar del Plata.

descontaminados y que están colmando la capacidad operativa del puerto local, dado que nunca se ha encarado una solución definitiva como la de reflotar y desguazar dichos barcos.

Gestión del Consorcio Portuario Regional

La transferencia del Puerto al Consorcio Portuario, puso fin al deterioro en que habían quedado sumidas sus instalaciones y comenzó a plantearse una reconversión de las actividades, orientadas a una mayor diversificación. De este modo, mediante la incorporación de cargas generales y/o contenedores a los movimientos regionales, se amplió el espectro de productos y servicios a ofrecer.

Si bien el Consorcio no escapa a la realidad portuaria nacional y provincial de falta de políticas a largo plazo, aún cuando éste intente realizar un plan a largo plazo, existen factores que están íntimamente relacionados al puerto pero que no están bajo su "órbita". Este es el caso de los elevadores de granos que la Junta Nacional de Granos concesionó en 1992 a una empresa privada, y que durante el año 2003 decidió suspender sus actividades a pesar de la oposición del consorcio. Otro aspecto es el de los conflictos laborales entre las cooperativas y los sindicatos que durante el año pasado "paralizaron" el puerto en varias ocasiones. Dichos casos demuestran a las claras lo difícil que resulta articular una política tomando el puerto en su conjunto, sobre todo sin la participación del Estado Nacional.

A la falta de políticas claras y prolongadas en el tiempo se suma la gran dependencia del Consorcio Portuario respecto de los aportes presupuestarios de la provincia, ya que lo recaudado es insuficiente para hacer frente a todos los gastos operativos y las obras que en su mayoría son muy costosas. Un claro ejemplo de ello son las tareas de dragado del acceso al puerto que indefectiblemente deben ser solventadas por el gobierno provincial, por lo que el funcionamiento del puerto siempre dependerá de la decisión de la provincia de financiar o no dichas obras.

Por otra parte, sería interesante que se establezca un criterio para la utilización de utilidades como existe en otros puertos donde el 10% se destina a una reserva, el 85% se reinvierte y el 5% se destina a un fondo de asistencia de su personal.

Si bien el sistema portuario de Mar del Plata se ha ido incorporando rápidamente a los cambios, definiendo un nuevo modelo de organización portuaria, su operatoria aún no puede ser calificada como de puerto de primera generación. En el último tiempo y en el caso del puerto local existe una clara complejización de la operatoria y un esfuerzo por redefinir funciones, tratando de incorporar terminales multipropósitos y servicios a las cargas, a través de nuevos capitales y agentes portuarios que transformen su condición. Pero para que se alcance un cierto grado de modernización portuaria es necesario que las mejoras en los caminos de acceso, la rehabilitación del ferrocarril y la introducción de un servicio de intercambio electrónico de datos, avancen a un ritmo mayor que el actual. Además, las autoridades locales deben tener un mayor grado de compromiso con los proyectos que anuncian y emprenden, dado que en muchos casos como en el "Puerto de Cruceros" y en la remoción de los buques hundidos, se hace la "propaganda", se firman acuerdos y se adjudican un gran proyecto de inversión para la ciudad sin que después tengan avances, y mucho menos, que se concluyan.

Con respecto a los proyectos locales que ayudarían a las empresas a ser más competitivas y que favorecerían en desarrollo del puerto en su conjunto obtuvimos respuestas que muestran la existencia de muchos proyectos lo cual resulta positivo; también es necesario señalar la necesidad de generar consensos para que no se trate de proyectos aislados sino que se constituyan en proyectos comunes para la región.

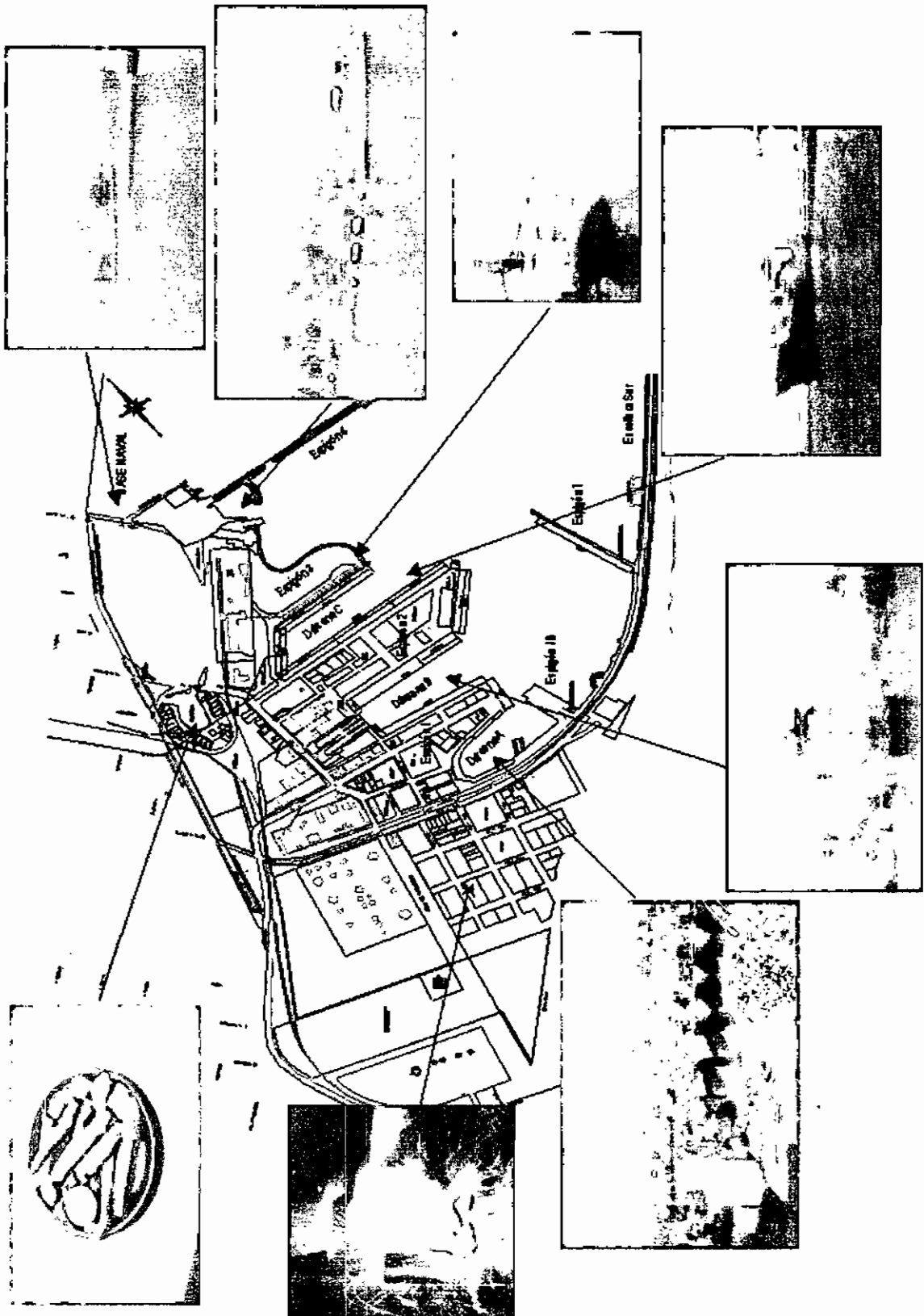
Comentarios finales

Para terminar, podemos agregar que luego de haber analizado la estructura del tejido institucional local y después de haber estado en contacto con sus dirigentes, creemos que existen en esta localidad, los factores fundamentales para potenciar su desarrollo productivo y mejorar los niveles de competitividad.

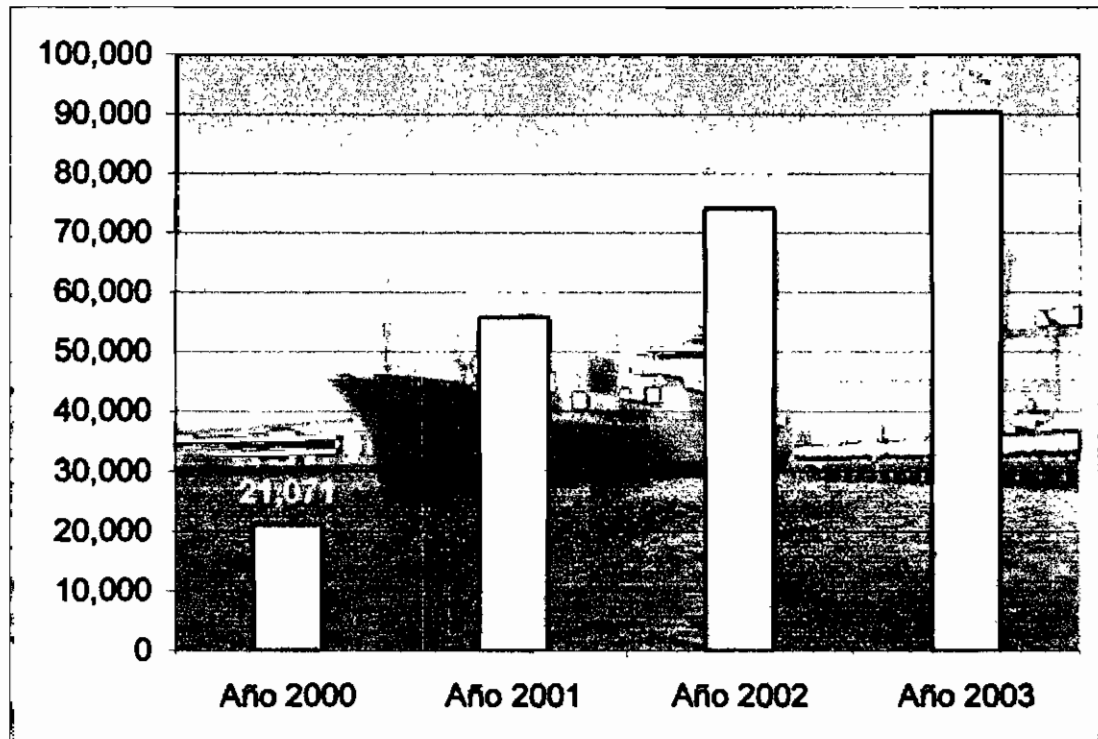
Hemos encontrado, además, algunos caminos delineados que las instituciones vienen transitando no sin dificultades, que pueden potenciarse con el compromiso de sus líderes y con la búsqueda de mayores consensos a nivel provincial y nacional, construyendo una nueva agenda que represente el sentir del conjunto de la sociedad y de respuesta a los desafíos planteados desde los ámbitos relacionados con la actividad portuaria.

Anexos

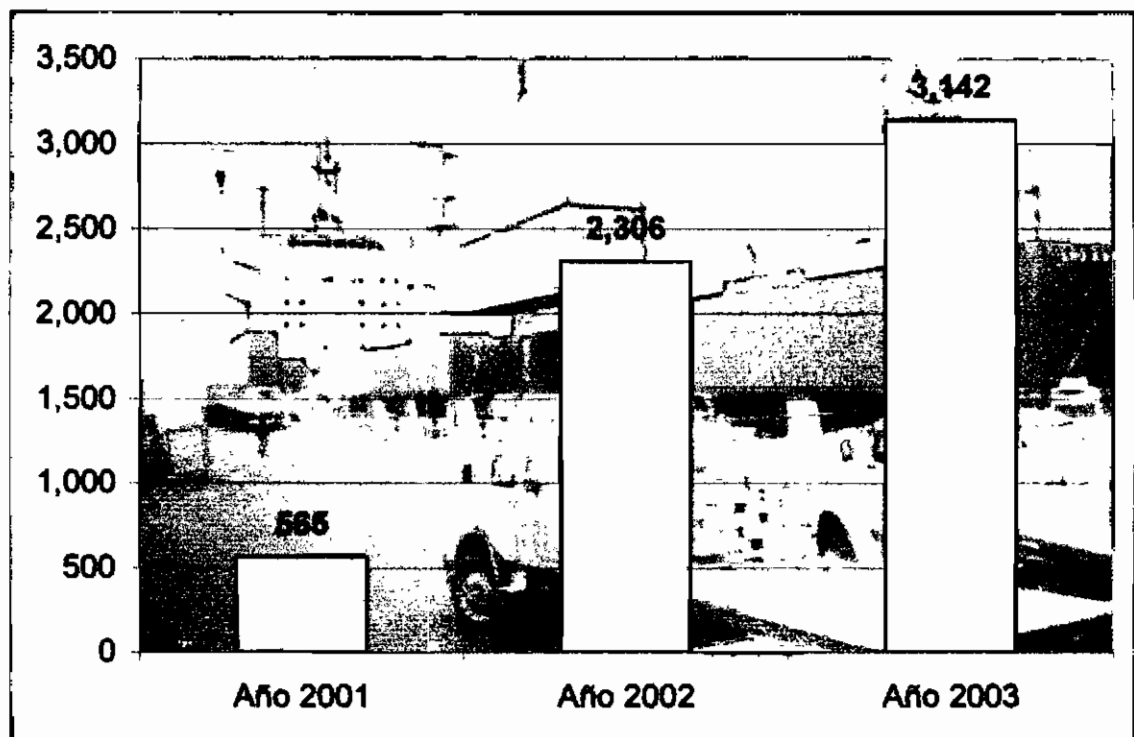
Anexo 1: Mapa del Puerto de Mar del Plata



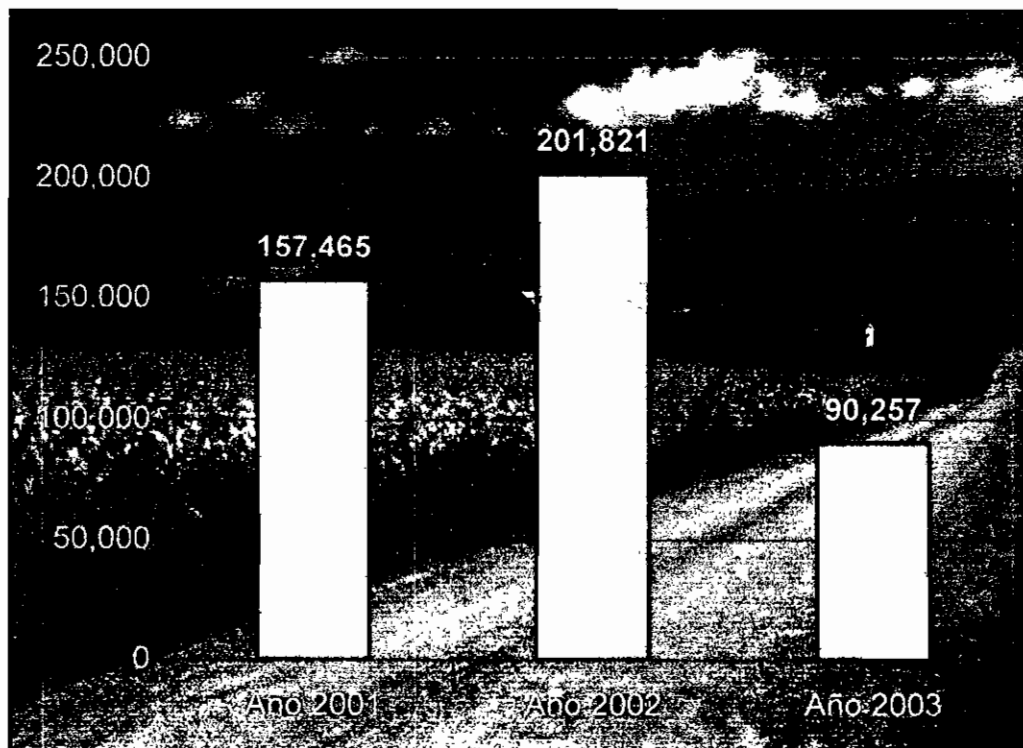
Cuadro 2: Exportaciones Generales (excluidos granos)



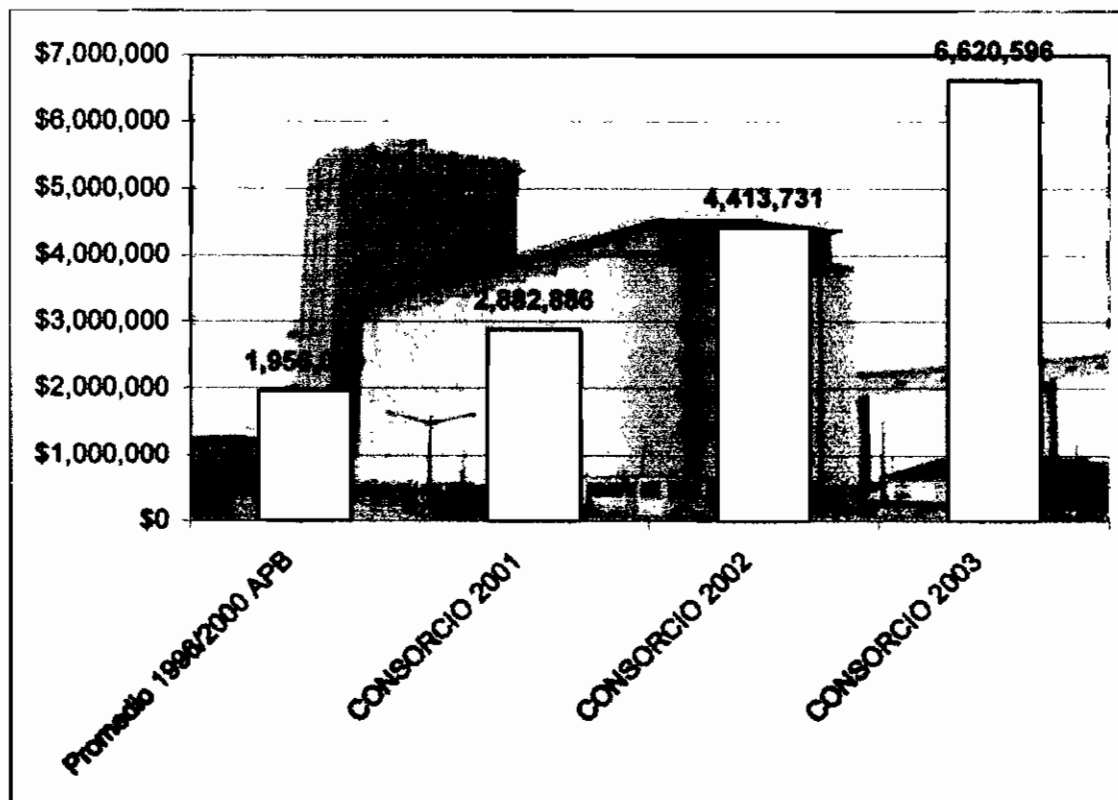
Cuadro 3: Movimiento de contenedores



Anexo 4: Exportaciones generales (incluidos granos)



Cuadro 5: Ingresos del Consorcio Portuario



Bibliografía

- Bidart Campos; "El derecho constitucional de la libertad"; Ed. Ediar; Tomo 1; Buenos Aires; 1995.
- Carranza Romero Fernando; "El regimen legal portuario Argentino"; Ed. Astrea; Buenos Aires; 2001
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe); "La reforma laboral y la participación privada en los puertos del sector público"; serie Cuadernos de la CEPAL; N° 77 (LC/G.1880-P); Agosto 1996. Publicación de las Naciones Unidas; N° de venta: S.96.II.G.7.
- CEPAL; "Competitividad territorial e instituciones de apoyo a la producción en Mar del Plata"; Carlo Ferraro y Pablo Costamagna (LC/L.1763-P, LC/BUE/L.177); N° de venta S.02.II.G.77; julio de 2002.
- CEPAL; "El pago por el uso de la infraestructura de transporte vial, ferroviaria y portuaria, concesionada el sector privado"; (LC/L.2010-P); noviembre de 2003; N° de venta: S.03.II.G 172
- CEPAL; "La reestructuración de empresas públicas: El caso de los puertos de América Latina y el Caribe"; serie Cuadernos de la CEPAL, N° 68 (LC/G.1691-P); julio 1992. Publicación de las Naciones Unidas, N° de venta: S.92.II.G.9.
- CEPAL; "Mar del Plata productiva: diagnóstico y elementos para una propuesta de desarrollo local"; Carlo Ferraro y Anna G. de Rearte (comp.); (LC/L.1778-P, LC/BUE/L.180); N° de venta S.02.II.G.93; noviembre de 2002.
- CEPAL; "Modernización Portuaria: una pirámide de desafíos entrelazados"; (LC/G. 2031); diciembre 1999
- CEPAL; "Privatización Portuaria: Bases, alternativas y consecuencias"; (LC/G. 2045-P); diciembre 2000; N° de venta: S.99.II.G.59
- Comisión de Usuarios del Transporte; "Comentarios al Proyecto de la Ley Portuaria Bonaerense"; Octubre del 2000.
- Comisión de Usuarios del Transporte; "Marco Jurídico para la Actuación de las Provincias en Materia Portuaria"; Octubre del 2000.
- Decreto 906/91. Provincialización, descentralización y concesión de puertos y servicios portuarios.

- Diario "Ambito Financiero", 18 de Febrero 2004, Buenos Aires.
- Diario "La Capital", 10 de Enero de 2004, Mar del Plata.
- Diario "La Capital", 5 de Febrero de 2003, Mar del Plata.
- Diario "La Capital", 7 de Julio de 2004, Mar del Plata
- Diario "La Nación", 27 de Enero de 2004, Buenos Aires.
- Dromi, Roberto; "Derecho Administrativo"; Ediciones Ciudad Argentina; 6ª edición; Buenos Aires; 1997.
- <http://www.bairesport.gov.ar>; Página web del Puerto de Buenos Aires.
- <http://www.consorcioportuario.com.ar>; Página web del Consorcio Portuario Regional Mar del Plata.
- Ley 11.414 de la Provincia de Buenos Aires. Administración y gestión de puertos.
- Ley 24.093. Actividades Portuarias
- Mochón, F. y Becker, V.; "Economía: Principios y aplicaciones"; Ed. Mc Graw Hill; Segunda edición; España; 1997.
- Ray, Jose D.; "Derecho de la Navegación y Comercio Exterior"; Ed. Abeledo-Perrot; Buenos Aires; 1992.
- Zucchi, Héctor; "Régimen de las actividades Portuarias"; Ediciones Jurídicas; Buenos Aires; 1994.



FACULTAD DE CS. ECONÓMICAS



SEMINARIO DE GRADUACIÓN

TEMA: CAPITALIZACIÓN

AUTOR: Julio Manuel Reyes

ASESORAMIENTO:

**Tutor: C.P.N. José María Landeta
Departamento de Metodología de la Investigación**

Junio de 2004



BIBLIOTECA
C.D.

E-26

PROBLEMA:

Capitalización. Valuación y tratamiento impositivo de la capitalización de hacienda bovina en zona Ganadera del país

OBJETIVOS:*OBJETIVO GENERAL:*

Describir el tratamiento de una modalidad de contratación como lo es la capitalización de hacienda bovina y su incidencia en los aspectos contables e impositivos

OBJETIVOS ESPECIFICOS:

1. Descripción de los contratos agropecuarios:
 - a. Arrendamiento rural;
 - b. Capitalización de hacienda;
2. Análisis de los sistemas de valuación contables aplicados a la hacienda bovina:
 - a. Sistemas de valuación por costos y por precios de venta
 - b. Antecedente Internacional
 - c. Antecedente en el país
 - d. Normativa vigente en el país
 - e. Propuestas
 - f. Resolución Técnica N°22
 - g. Ejemplo práctico de registración
 - h. Conclusión
3. Criterio de valuación impositiva aplicada a la hacienda bovina.
4. Descripción del tratamiento del IVA en la capitalización de hacienda.

HIPÓTESIS:**DESARROLLO DE LA HIPÓTESIS:**

El sistema de valuación VNR (valor neto de realización) refleja de una manera más real el valor de la hacienda bovina.

VARIABLES QUE INTEGRAN LA HIPÓTESIS:

1. Sistema de valuación VNR(Valor Neto de Realización);
2. Hacienda bovina;

Desarrollo de Indicadores:

VARIABLES	
1) Valor neto de realización	2) Hacienda bovina
Precio de venta	I. Hembras
Mercado habitual	<ul style="list-style-type: none"> • Ternera
Gastos de comercialización	<ul style="list-style-type: none"> • Vaquillona
Fecha de cierre de ejercicio	<ul style="list-style-type: none"> • Vaca
	II. Machos
	<ul style="list-style-type: none"> • Castrado (Novillito/Novillo) • No castrado (Torito/Toro)

JUSTIFICACIÓN:

Este trabajo alcanza su justificación, ya que la valuación contable a VNR adopta el supuesto de que toda la producción de un período se vende en el mismo. Es decir, que todo el stock de hacienda, por su velocidad de rotación, se vende en forma instantánea, por lo cual, el cierre del ejercicio comercial, es sólo un acontecimiento temporal sin trascendencia.

Este sistema de valuación, implica adelantar las utilidades derivadas de los bienes mediante la apropiación de las denominadas ganancias por tenencia.

El propósito de este trabajo es mostrar el mejor criterio de valuación aplicable a la hacienda bovina, profundizando en una modalidad de contratación como lo es la Capitalización. Complementándolo con los aspectos Impositivos (Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado), para abarcar completamente dicho contrato.

Para ello hay que tener en cuenta que en la Actividad Agropecuaria esta presente un factor característico de esta, que lo hace diferente a cualquier otra actividad. Este hecho es el crecimiento vegetativo a la que está sujeta la hacienda bovina

Esta realidad se plasma en la RT N° 22 "Actividades Agropecuarias" de la F.A.C.P.C.E1, dando solución a una necesidad demandada por este sector. A la fecha es la última resolución emitida por dicho Organismo.

¹ Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

ESTADO DE LA CUESTIÓN:

Existe un estudio muy importante en relación al tema objeto de este trabajo publicado por la F.A.C.P.C.E. "Informe N°19"². El mismo establece que el criterio general de valuación aplicable a los bienes agropecuarios debe ser el de valores corrientes, siendo el VNR el valor que más adecuadamente lo representa. Este informe constituye un gran aporte en materia de valuación contable, ya que es el antecedente más importante que contempla el proceso de producción agropecuario, que incluye como elemento distintivo al crecimiento vegetativo de los animales.

Las empresas que desarrollan actividad agropecuaria concentran la mayor fuente de generación de ingresos en el crecimiento vegetativo de los bienes objeto de su actividad (hacienda bovina). Este crecimiento es el que se denomina "producción", y se define como el aumento en el valor de un bien originado en cambios cualitativos y/o cuantitativos, como consecuencia de procesos biológicos. Esta característica conlleva la idea de que estas variaciones patrimoniales no se vinculan de modo directo con los costos insumidos en el proceso, de modo tal que el costo incurrido (costo de adquisición) no es representativo del valor del bien.

La valuación de la hacienda bovina a VNR ha atravesado un largo período de análisis, en el cual distintas fuentes han hecho su aporte cualitativo a esta cuestión, como el Informe N° 19 de la FACPCE, el cual ha sido base de la Resolución Técnica N° 22 de la misma Federación, con aplicación obligatoria para todos los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas adheridos a ésta.

² FACPCE. Informe N°19 - VIII JNEA (jornadas nacionales de empresa agropecuaria). Tandil, Bs. As, 1999

TIPO DE INVESTIGACIÓN:

El presente es un trabajo de tipo descriptivo.

TIEMPO Y LUGAR:

Este trabajo abarca la zona ganadera de la República Argentina, y la aplicación de la normativa legal; contable e impositiva vigente a la fecha, aplicable para todos los entes que desarrollan actividad agropecuaria.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene varios objetivos, entre los cuales se encuentra la descripción de la actividad ganadera y dentro de ésta, la invernada y la cría. Además el tratamiento de una modalidad de contratación como lo es "La capitalización de Hacienda Bovina" y su incidencia en los aspectos contable e impositivo.

MARCO TEÓRICO:

A criterio del autor el tratamiento del presente trabajo necesariamente implica el abordaje desde los siguientes ciencias:

1. Ciencias **Jurídicas**
2. Ciencias **Económicas**

Con relación a los ejes se analizan desde el punto de vista *jurídico*, analizando una modalidad de contratación en particular, acotando su análisis a la rama del Derecho Contractual.

Desde el punto de vista *económico*, abarca los aspectos contables e Impositivo.

2.a. **Impositivo**: Analiza dos impuestos nacionales. El primero de ellos es el Impuesto a las Ganancias, siguiendo la *Teoría del Balance*³ para las sociedades, empresas y explotaciones unipersonales⁴. El segundo es el Impuesto al Valor Agregado.

2.b. **Contable**: Dentro del espectro que abarca la contabilidad, se acota el análisis al aspecto de Valuación Contable, dejando de lado otros aspectos que dicha materia estudia, como costos, exposición de información, entre otros.

Este trabajo se relaciona directamente con el sector Agropecuario, específicamente la "Ganadería". Es sabido que nuestra matriz de actividad está fuertemente ligada al sector agropecuario, que es el principal aporte a la hora de analizar el PBI de Argentina. Siendo desde inicios de nuestra historia un país agro-exportador, aun en la actualidad e iniciado el siglo XXI nuestro modelo agro exportador y principal motor económico continua siendo todo lo ligado al Campo. Quizá esta ventaja "natural" debería ser analizada al momento de replantarnos otras formas de producción y exportación tal que generen mayor valor agregado, pero ello excede el objetivo del presente trabajo. Lo cierto que el tratamiento del tema elegido en un momento en donde la relación de los precios relativos, producto de la devaluación recientemente

³ Teoría del Balance : Considera renta todo beneficio o ingreso que pone de manifiesto un acrecentamiento de capital. La diferencia existente del patrimonio al principio y al final del período fiscal, mas los consumos del período manifiestan la existencia de una renta, sin importar la naturaleza del beneficio que la forma.

⁴ REIG, Enrique J. **Impuesto a la renta**, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1991

sufrida y el registro de los mayores índices de exportación de carne vacuna, constituyen elementos que realzan la importancia de todo aporte que se realice al análisis de estas cuestiones.

CLASIFICACIÓN DE LA HACIENDA BOVINA⁵:

La hacienda bovina se clasifica por razas; tipos y categorías, que a continuación se detallan.

Por Razas:

Se distinguen por su propósito en raza productoras de carne y leche y, por sus aptitudes más corrientes, en Británicas tradicionales, Continentales europeas. Indicas y derivadas:

- *Shorton* (pelaje colorado, rocillo y blanca): raza británica, fundadora de la ganadería nacional, que caracteriza el típico novillo de consumo nacional. De doble propósito, carne y leche, es explotada en la actualidad por la carne. Mejor desarrollo en regiones templadas (Buenos Aires, sud de Córdoba y Santa Fé, Entre Ríos, centro y norte de la Pampa).
- *Aberdeen Angus* (pelaje de color negro brillante y bajo oscuro, llamado colorado): Raza británica que produce carne de muy buena calidad, primer en importancia del país en cantidades de cabezas. Aptitudes de rápido engorde y fácil adaptación a condiciones rústicas y sequías intensas).
- *Hereford* (pelaje colorado, excepción cara, pecho, patas, y punta de color blanco): Raza británica, de fácil engorde en novillos. Que facilita la comercialización anticipada. Con características más rústicas que el Shorton, predomina en regiones marginales, áridas y de climas rigurosos (norte y sud del país).
- *Holando argentino* (pelaje blanco con manchas negras): Originaria de los países bajos, especialmente Holanda, es la raza más difundida en el país, produce la casi totalidad de leche.

Por Tipo:

Los tipos de hacienda son Pedigre; Puro por cruza y General:

⁵ SENDEROVICH, Isaac. **Manuel de Empresas Agropecuarias**, Buenos Aires, Editorial Rei, 1988, p.25

- *Pedigree*: Son ejemplares con pureza racial comprobada, producto de técnicas de selección y manejo avanzado. Los antecedentes genealógico del animal, de sus padres, abuelos y ascendientes mayores se inscriben en los registros genealógicos que se encuentran bajo control de la Sociedad Rural Argentina, acompañados por antecedentes de producción, calificación, etc.
- *Puros por cruza* (puro controlado, puro registrado, etc): Es un animal hijo de "vaca de plantel" seleccionada por las asociaciones de criadores de cada raza, en base a las características morfológicas y de estándar y de toro puro de pedigree de la misma raza.
- *General* : Animal con el tipo morfológico de la raza, no cumple los requisitos reglamentarios expuestos en a y b.

Por categorías:

Hembras:

- *Orejanos*: terneros no marcados al pie de la vaca, hasta 6-8 meses de edad. No se computa como existencia física (sin valor hasta el destete). Peso promedio 60-120 Kgs/cabeza.
- *Ternera marcada* (destetada): Se considera el destete a los 6-8 meses hasta 1 año de edad. Peso promedio 170-220 Kgs/cabeza.
- *Vaquillona*: Vientres en preparación. A partir de la parición, cualquier sea su edad se considera vaca. Se subclasifican por edad:
 - entre 1 y 2 años
 - entre 2 y 3 años
 Peso promedio 205-330 Kgs/cabeza
- *Vaca*: Vientre en servicio que tuvo parición, de 3 a 8 años de edad. Peso promedio 330-550 Kgs/cabeza.

Machos:

- *Orejanos y terneros* (idem hembras) La evolución de las categorías posteriores, reconoce 2 ramas fundamentales: machos castrados y no castrados.
- *Machos castrados* (destino faena):
 - Novillito*: Animal entre 1 y 2 años de edad. La tipificación oficial para la comercialización los tipifica en Especiales; buenos, regulares y conservas. Peso promedio 275-400 Kgs/cabeza.

Novillo: Animal de 2 y 3 años de edad, producto terminado para faena. La tipificación oficial para comercialización diferencia.

- Mestizos (espaciales y buenos) 401-480 Kgs/cabeza,
- Overos negros hasta y más de 520 Kgs/cabeza.

- *Machos no castrados* (destino reproducción):

Torito: Animal entre 1 y 2 años d edad, en preparación para el servicio. Peso promedio 250-400 Kgs/cabeza.

Toro: Animal de más de 2 años que presta servicio de reproducción. Agotada la capacidad reproductora se comercializa por valor carne.

DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD GANADERA

a. Caracteres distintivos:

La actividad agropecuaria tiene varias características que la diferencia de otras actividades (comerciales, industriales o servicios):

Tipo de producción: como es sabido, la producción agropecuaria proviene de un proceso biológico, y por lo tanto no depende de la intervención humana, sino que es generada e influida por factores naturales. Este proceso de crecimiento y desarrollo vegetativo de los seres vivos, se conoce como ontogenia.

Crecimiento vegetativo: esos mismos factores naturales imprimen un cierto ritmo de crecimiento a los bienes agropecuarios, este crecimiento es lo que se denomina "producción"; de modo tal que por el sólo transcurso del tiempo tales activos cambiarán cualitativa y cuantitativamente. Así el ciclo vegetativo hace que aparezcan las crías de los animales y los frutos en las plantas. Estas variaciones no se vinculan de modo directo con los costos incurridos en el proceso, de modo tal que éste último no es representativo del valor del bien, es más, podría suceder también que por deficiencias en los procesos de desarrollo vegetativo el costo incurrido se convierta en muy alto si se lo compara con el rendimiento obtenido.

Ciclo productivo vs. ciclo económico: Existe una incompatibilidad manifiesta entre la duración de los ciclos productivos y la duración del ciclo económico normalmente utilizado (un año). Dado que no es posible hacer coincidir los ciclos de crecimiento y terminación de los productos con el mencionado período, ni de los variados tipos de producciones entre sí, ni aún

de la producción de las mismas especies cuando existen diferencias de lugar de la producción.⁶

Concreción de resultados: cuando hablamos de producción ganadera, los procesos son continuos, es decir que no es posible determinar en un momento dado que el crecimiento ha concluido y la producción se encuentra en condiciones de ser cuantificada, como ocurre por ejemplo con el proceso productivo del trigo; por lo que existen varios interrogantes, y a la hora de preparar estados contables de uso general, surgen problemas de valuación, exposición y medición de resultados, que deben ser atendidos y cuya solución requiere la existencia de normas particulares que puedan ser aplicadas específicamente.

b. Cría:

La cría bovina corresponde a la rama de la ganadería, cuyo principal objetivo es la producción de terneros para su posterior venta a los invernadores al momento del destete, con un peso promedio de 160-180 Kg. En los establecimientos mixtos de cría e invernada se desarrolla el ciclo completo hasta su terminación del animal para su consumo. Los establecimientos de cría se ubican preponderantemente en las zonas del este y sudeste de Buenos Aires (Gral. Belgrano, Gral. Alvear, Tapalque, Rauch, Las Flores, Dolores, Monte, Saladillo, Maipú, Gral. Guido, Ayacucho). Sur y oeste de la Pampa. Sur de Córdoba. Norte de Santa Fé. Entre Ríos (Victoria, Nogoyá, Gualeguaychu, Villaguay, Concordia y Diamante)

Se distinguen dos Rodeos de vientres, *Hembras en preparación*, compuesto por ternera y vaquillonas de 1 a 2 años (entran en servicio usual a los 22-28 meses y precoz 14-16 meses). Hembras madres en servicio: Vaquillonas de 2 a 3 años y vacas. E un proceso de liquidación de vientres el productor vende primero las categorías más jóvenes de hacienda hembra. En un proceso de retención de vientres por altos precios la recomposición se inicia con terneras o vaquillonas jóvenes.

La venta de terneros cusa una curva estacional marcada en el período de destete. La venta de vacas se realiza por depuración anual del rodeo de

⁶ Anexo I . pág. 56

vientres, comprendiendo vacas viejas y vacas vacías (que han perdido su eficiencia reproductora)

c. Invernada:

En esta rama de la ganadería, la actividad principal es el engorde de los animales con el ánimo de venderlos una vez que estén en un punto óptimo y en condiciones de ser faenados. Esta etapa se caracteriza por la compra de animales a la etapa anterior de criadores. La categoría típica del producto terminado es el novillo para faena. Los periodos varían según las modalidades de cada explotación: *Invernada estacional* de 7 meses hasta *invernada completa* de 18 meses. En la invernada completa de novillos el peso de compra es de aproximadamente 180 Kg/cabeza, y el de terminación alcanza 440 Kg/cabeza. Salvo cuestiones de precios, es usual no tener novillos dos inviernos. Estos establecimientos se ubican principalmente en: Oeste y norte de Buenos Aires (Lincon, Pehuajo, Rivadavia, Trenque Lauquen, Gral. Villegas, Gral Pinto). Noroeste de la Pampa (limite con Buenos Aires). Sur de Córdoba (limite Buenos Aires). Entre Ríos (Concepción del Uruguay, Gualeguay y Nogoya).

La comercialización tienen una curva normalizada en distintos estados de desarrollo de hacienda durante el ejercicio. Los mercados usuales pueden clasificarse en, *Mercados Centrales* (envío a los mercados de liniers y otros conforme a las zonas de influencias); *Ferias Locales* (para pequeños ganaderos).

d. Cabañas:

Este tipo de explotaciones se dedica a la producción de animales de raza, con el objeto de su posterior comercialización como reproductores. En estas podemos encontrar a las de *puro pedigrí* (son aquellos que poseen registro genealógico controlado por la Sociedad Rural Argentina) o bien, *puros por cruza* (aquellos cuyos registros los llevan las Asociaciones de Criadores de las diferentes razas.).

e. Costos del ganado:

Para concluir la descripción general de la actividad, se deben tener en cuenta los costos del ganado. Entre ellos se encuentran la alimentación, mantenimiento, atención sanitaria, baños, clasificación y renovación de

planteles. Como ejemplos pueden enumerar algunos: campos y tierras, casa galpones, alambrados, tranqueras y guardaganados, molinos y tanques para agua, instalaciones para agua y riego, balanzas, corrales y mangas, tanques para baños, pozos y depósitos para agua.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. DESCRIPCIÓN DE LOS CONTRATOS AGROPECUARIOS ⁷

No hay divergencia doctrinaria en el sentido de que todos ellos tienen formas o caracteres comunes, aunque existen diferencias profundas entre los distintos contratos, podemos resumir de la siguiente manera las similitudes:

Fin: lucro, como en toda actividad en la que se invierte capital y se asume riesgo.

Objetivo: producción, característica que los diferencia de los demás contratos regidos por el Código Civil

Medio: función instrumental (cesión o no del predio)

Duración: ciclo productivo

Obligaciones: bilaterales.

De tracto sucesivo: Las prestaciones persisten en el tiempo y se denominan de tracto sucesivo.

Los contratos agrarios son:

- a) no formales
- b) formales

Los primeros no están sujetos a solemnidad alguna, mientras que los segundos son sujetos ad solemnitatem, ya que la ley exige el cumplimiento de determinadas formas para darle validez.

De lo enunciado anteriormente surge que: el fin es el lucro y el objetivo es la obtención de la producción, teniendo como medio la cesión o no del predio rústico, constituyéndose en el instrumento a través del cual se organiza el negocio agropecuario, para lo cual se establece una duración que está ligada al ciclo productivo y por ende de tracto sucesivo, toda vez que las obligaciones se prolongan en el tiempo, perfeccionándose desde el momento mismo en que

⁷ Carlos María Negri, *Instituciones del Derecho privado y de Derecho económico*, Ediciones Macchi, 1985

las partes asumen el contrato y por lo tanto de perfección instantánea, obligándose en forma recíproca.

A continuación se describirán, el contrato de arrendamiento rural, en forma genérica y el contrato de capitalización, en forma específica.

a. Arrendamiento rural:

Está contemplado por Ley N°13.246, en su texto ordenado por la Ley N° 22.298.

Definición: Una de las partes se obliga a conceder el uso y goce de un predio, ubicado fuera de la planta urbana de las ciudades o pueblos, con destino a explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones, y la otra a pagar un precio por ese uso y goce de un precio en dinero

Plazo: Los contratos tienen un plazo mínimo de 3 años. También se considera celebrado por dicho término todo contrato sucesivo entre las mismas partes con respecto a la misma superficie, en el caso de que no se establezca plazo

Obligaciones de las partes: Para el arrendador, contribuir con el 50% de los gastos que demande la lucha contra las malezas y plagas si el predio las tuviera al contratar. Para el arrendatario, dedicar al suelo a la explotación establecida en el contrato con sujeción a las leyes y reglamentos agrícolas ganaderos; mantener el predio libre de plagas y malezas si ocupó en esas condiciones y contribuir con el 50% de los gastos que demanda la lucha contra las mismas, si estas existieran al ser arrendó el campo; conservar los edificios y demás mejoras del predio, los que deberá entregar al retirarse en las mismas condiciones, salvo los deterioros ocasionados por uso y la acción el tiempo.

b. Capitalización de hacienda:

Contrato especial regido por el artículo 34 de la Ley N° 13.246, que se ajusta a las normas generales de "aparcería pecuaria" y de su operatoria específica.

Objeto y partes: El capitalista entrega un conjunto de animales y el dueño del campo provee los medios para el desarrollo, engorde, reproducción o aprovechamiento del ganado, distribuyéndose los frutos o utilidades en la proporción convenida. Es decir, intervienen las partes siguientes, Propietario de la hacienda (denominado hacendado o capitalista), Propietario del campo.

Los acuerdos se realizan por motivos financieros o conveniencia económica, a saber:

-*Cría*, destinado a completar el ciclo de servicio, gestación, prisión y destete del terreno

-*Invernada*, destinada a terminar el ciclo de engorde de novillitos, novillos, vaquillonas, etc

Aportes y Gastos: El propietario de la hacienda entrega los animales según la categoría base del negocio, y participa en los gastos de mantenimiento sanitario (honorarios y productos veterinarios según los porcentajes acordados). El propietario del campo pone a disposición el campo con el compromiso de formar una cadena forrajera, de determinada calidad, y asume la atención y vigilancia de la hacienda en forma exclusiva

Distribución de resultados: Las modalidades se acuerdan en caso, conforme a los procedimientos alternativos siguientes:

1- Reparto de producción en unidades físicas

- Invernada: Kgs. de carne.

- Cría: terneros destetados.

2- Resultado de venta: Se fija el valor del capital hacienda inicial y la ganancia (o pérdida) surge por cotejo con la liquidación de venta, habida cuenta de los costos incurridos.

Derechos de las partes: El dueño de la hacienda tiene derecho de controlar las tareas que realiza el dueño del campo, sin intervenir en la administración; exigir el estado de la marcha de la explotación, y solicitar informes sobre la época, lugar y forma de comercialización, como así también, la correspondiente rendición de cuentas. El dueño del campo tiene derecho a dirigir y administrar la actividad, exigir la sustitución de los animales que han padecido vicios redhibitorios al momento de la celebración del contrato, y solicitar expresa autorización por escrito para la venta de la hacienda si ello no fue consignado en el contrato. Ante una negativa tiene opción de rescindir el contrato y demandar por daños y perjuicios.

A continuación se detallan las dos modalidades operativas de la invernada y cría

Modalidades operativas de la invernada:

-*Objeto*: Engordar el ganado para su venta en los mercados o directa en campo, en precio, condiciones, lugar y consignatario que fijan de común acuerdo las partes. El propietario del campo recibe una cantidad de cabezas de propiedad del hacendó, con un peso total especificado, en óptimas condiciones sanitarias (caso contrario derecho a realizar el tratamiento sanitario, con costo a cargo del hacendado). El hacendado conserva la propiedad del ganado

-*Gastos*: Están a cargo del propietario del campo, los gastos de personal del establecimiento y pastoreo consumido por la hacienda. En parte iguales, productos y honorarios veterinarios, y demás gastos de explotación

-*Mortandad*: El dueño de la hacienda soporta la mortandad producida durante los primeros días de ingreso de los animales. Asimismo se hace cargo de la mortandad normal, en tanto la extraordinaria es compartida, en porcentajes a fijar en el contrato (usualmente los que rigen la participación en el negocio)

-*Distribución de ganancias*: Al "precio neto por kg. vendido" (precio de venta menos gasto de comercialización), se lo multiplica por los kgs. de peso inicial de la hacienda, obteniendo el "aporte del hacendado". Al finalizar se obtiene el "Saldo distribuible" según el porcentaje convenido (precio neto por peso incremental del invernada, neto de gastos).

Modalidades operativas de cría:

-*Objeto*: Realizar el ciclo típico de producción de terneros (inicio del servicio y terminación con el destete) para su venta en los mercados o directa en campo, en el precio, condiciones, lugar y consignatario que fijan de común acuerdo de las partes. El propietario del campo recibe una cantidad de vientres preñados con garantía de tacto rectal expedida por profesional veterinario, libre de rechazo y de vacas viejas sin dientes, por un periodo determinado (usualmente un ciclo, con los toros correspondiente para el servicio. El hacendado conserva la propiedad de los vientres y reproductores machos.

-*Gastos*: A cargo del propietario del campo están los gastos de personal del establecimiento y pastoreo consumido por la hacienda. Por parte iguales se soportan los productos y honorarios veterinarios

-*Mortandad*: Ídem invernada

-*Destete*: Se establece los meses, en una o más tandas, según el desarrollo del período de parición.

-*Distribución de ganancias*: la modalidad común es la distribución de la producción después del destete, adjudicando a cada parte su porcentaje de terneros. El reparto por partes iguales se efectúa al corte, formando dos rodeos de terneros machos y hembras, que se sortean entre las partes

-*Finalización del acuerdo*: Levantado el servicio y transcurrido el periodo estipulado para el retiro de los toros del rodeo de vientres se realiza el diagnóstico de preñez por cuenta del hacendado.

-*Acuerdo de continuar por un nuevo ciclo*: El hacendado retira los vientres vacíos. Las partes resuelven si son reemplazados por nuevos vientres preñados o si el nuevo convenio prosigue con los vientres que hubieran resultado preñados según diagnóstico por tacto rectal

Profundizando los distintos tipos de convenios y para diferenciarlo del arrendamiento, la Dirección Asesoría Técnica⁸ enumera y diferencia:

1. *Operación de capitalización de hacienda que aporta el capitalizador*. Los kilogramos de entrada de la hacienda objeto del convenio serán propiedad exclusiva del capitalizador y los kilogramos de aumento de la hacienda desde la fecha de ingreso al convenio hasta su venta, se repartirán entre las partes intervinientes de acuerdo a un porcentaje establecido por el convenio. Siendo el objetivo final del negocio el incremento de los kilos de la hacienda, a medida que se logra el peso de venta establecido, la misma se va vendiendo a nombre exclusivo del capitalizador -por ser el titular de la hacienda-, quien le liquidara al propietario la parte que le corresponde de cada venta. Agrega que es el capitalizador el que vende la hacienda y luego le participa al propietario del resultado obtenido en dicha venta en función del porcentaje establecido del incremento de kilogramos.

2. *Operación de capitalización de hacienda vacuna con destino a recría y/o cría y engorde*: El objetivo final es el mismo que en el punto 1), pero la forma de cancelación resulta, distinta, pues al vencimiento del convenio se pesará la totalidad de la hacienda y el total de kilogramos a repartir se adjudicará a cada parte, no ya en moneda corriente -pues no hubo venta- sino en cabezas y luego cada parte venderá a su propio deseo y conveniencia, por su propia cuenta, el fruto obtenido en el negocio.

⁸ (DAT), **Dictamen N° 81/92**, Boletín DGI, 1992

3. *Operación de capitalización de hacienda vacuna hembra con destino a recría y servicio*: El propietario aporta la superficie del campo para lograr la mejor evolución de la recría y toma de servicio de la hacienda, y el capitalizador aporta la hacienda hembra objeto del convenio. El objetivo final es la toma de servicio de la hacienda. Vencido el plazo del convenio, la hacienda existente se distribuye entre las partes adjudicándose las cabezas.

4. *Operación de capitalización de hacienda para cría*: El capitalizador aporta hacienda hembra y el propietario aporta el campo, siendo el objetivo final la producción de terneros. Llegado el momento del destete de la totalidad de los terneros producidos, éstos se repartirán entre las partes de acuerdo con los porcentajes del convenio.

Según el artículo 21 de la ley 13.246 (modificada por la ley 22.298),

“habrá aparcería cuando una de las partes se obliga a entregar a la otra animales o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos”.

En esta definición se comprenden los dos tipos de aparcería, pecuaria y agrícola. En la primera, el dador entrega animales de su propiedad al cuidado del aparcerero, quien puede trabajar en campo cedido por el dador o en el suyo propio.

Como es natural, esa circunstancia influye sustancialmente en la proporción en que las partes se reparten los productos. En la aparcería agrícola el dador se obliga siempre a entregar la tierra y, además, contribuye con elementos y enseres de trabajo.

El carácter distintivo de la *aparcería* radica fundamentalmente en la partición proporcional de los frutos entre el dador de los bienes y el aparcerero, y es este aspecto el que transforma a la aparcería en un contrato autónomo dentro del derecho agrario.

Se trata de un contrato de “colaboración” y de “estructura asociativa”. De colaboración porque vincula a varios individuos en una empresa común en la que cada uno contribuye con una parte de sus bienes y con sus especiales aptitudes y habilidad; y de estructura asociativa, en cuanto representa un tipo

intermedio entre las de estructura conmutativa o de cambio (arrendamiento) y la sociedad.

Ello significa que no hay una personalidad jurídica distinta a la de sus componentes. En este aspecto, la jurisprudencia ha establecido que la constitución de la sociedad determina la aparición de una entidad de derecho distinta de las personas físicas que la integran, dotada de capital propio y capaz de contraer obligaciones y adquirir derechos, situación que no se verifica en la aparcería, ya sea agrícola o pecuaria, por cuanto el aparcerero y el dador mantienen su individualidad.

La repartición de los frutos, en especie o en dinero, constituye el objetivo final del contrato. En consecuencia, el aparcerero no "vende" ni "da en pago" al aparcerero dador el porcentaje concertado; por el contrario, hay una distribución o reparto de la producción que deriva de esa de esa "colaboración" que se entabló entre ellos para realizar la explotación agropecuaria, en alguna de sus modalidades.

En el caso de la capitalización de hacienda con destino a engorde y venta, el aumento del peso del ganado y las utilidades que de ello deriven constituyen el objeto del contrato. Pero la particularidad de esta operatoria es que el fruto a repartir es indivisible, ya que el mayor número de kilos queda incorporado en animales que son de propiedad de una de las partes: el capitalizador, quien en su calidad de titular de dominio deberá venderlos a su nombre, entregando en ese momento al propietario del campo la parte que le corresponde en el precio de venta, conforme a la proporción pactada entre ambos respecto de los kilos engordados.

Forma del contrato: Los contratos de arrendamiento y aparcerías deben redactarse por escrito; si se hubiese omitido esta formalidad y se pudiese probar su existencia de acuerdo con las disposiciones generales, se lo considera encuadrado en los preceptos de la ley. Cualquiera de las partes puede obligar a la otra a realizar el contrato escrito y tiene derecho a inscribirlo en los registros inmobiliarios (art. 40).

El contrato deberá contener las siguientes especificaciones:

- Nombre de las partes contratantes
- Ubicación del predio y linderos

- Estación o puerto más próximo y distancia aproximada
- Superficie del predio
- Estado del predio en cuanto a malezas y plagas, con especificación de su clase y de la superficie afectada, en forma aproximada.
- Proporción en la distribución de los frutos, forma, tiempo y lugar de entrega
- Detalle y estado de los aportes de cada parte, y proporción del predio dedicado a vivienda, pastoreo y huerta.
- Domicilio real de las partes
- Destino de la explotación
- Plazo del contrato

Estas formalidades deben cumplirse dentro de un plazo de 90 días desde que el contrato entra en vigencia. Muerte o imposibilidad del aparcerero: El contrato de aparcería concluye con la muerte, incapacidad o imposibilidad física del aparcerero (art. 27).

A diferencia de lo que ocurre en la locación legislada en el Código Civil y aun en los arrendamientos rurales, la muerte del aparcerero pone fin al contrato. No se transmiten las obligaciones a sus herederos, pues ellas son de carácter personalísimo; el dador ha contratado teniendo en cuenta las condiciones personales del aparcerero y no puede imponérsele un socio indeseado.

El contrato, en cambio, no concluye por la muerte del dador, salvo que, atendiendo a esas circunstancias, el aparcerero opte por darlo por concluido (art. 27). Esto es así ya que el principal aporte de éste lo constituyen los bienes y elementos de trabajo. Fallecido el dador, es justo que sus obligaciones se transmitan a sus herederos sin afectar el contrato, pero por otra parte, puede ocurrir que el aparcerero no desee seguir trabajando con otros socios y no se le puede imponer la continuación del contrato contra su voluntad. Puede sí, darlo por concluido sin que su conducta lo haga pasible de indemnizar por incumplimiento.

Prescripción: Toda acción emergente del contrato de aparcería prescribe a los cinco años (art. 28), pero la ley no establece desde cuando empieza a correr el término, por lo que se admite que el curso de la prescripción se iniciará cuando el contrato concluya, que es el momento en que debe procederse a la liquidación de la aparcería. Pero ésta solución general no debe aplicarse a las

acciones por cobro del producido anual, en cuyo caso el término debe correr desde que debió realizarse la distribución de los frutos, porque a partir de entonces queda abierta la posibilidad de ejercer la acción.

Normas aplicables: Se aplicarán en el orden siguiente:

1. Las disposiciones de la ley 13.246
2. Los convenios de las partes
3. Las normas del Código Civil
4. Los usos y costumbres locales

Porcentaje de distribución de los productos: El porcentaje de distribución de los productos será establecido en el contrato; en su defecto se estará a los usos locales. Si no hubiera estipulación sobre la cuestión y los usos fueran variables, los productos se repartirán por partes iguales si el dador solamente hubiera entregado animales (art. 34), es decir, si ellos se cuidan en campos proporcionados por el trabajador aparcerero.

Pérdida de animales: El aparcerero sólo responderá de las pérdidas de animales que le sean imputables, no responderá por tanto, de las originadas en caso fortuito o fuerza mayor ni de las provenientes de muerte natural, pero aun en estos casos debe dar cuenta de los despojos

2. ANÁLISIS DE LOS SISTEMAS DE VALUACIÓN CONTABLES

APLICADOS A LA DE HACIENDA BOVINA:

a. Sistemas de valuación por costos y por precios de venta:

Hugo Santiago Arce en su obra "*Administración, gestión y control de Empresas Agropecuarias*", distingue los sistemas de valuación en materia de bienes de cambio, y de bienes de uso:

Por Costos:

1. Valores reexpresados
2. Valores Corrientes
3. Valores de Reposición
4. Valores Futuros Esperados

Por Precios de Venta:

1. Valor Neto de Realización
2. Valor Actual de Fondos descontados

3. Valor Neto futuro
4. Valor de Reposición

Las diferencias técnicas que existen entre ambos métodos valuatorios son:

El *sistema de valuación por costos* sostiene el principio universal de realización o de ventas reales o efectivas. Esto significa sostener el principio universal de las ganancias líquidas y realizadas, ya que no puede haber utilidades de bienes no vendidos. Asimismo, significa sostener el principio de lo devengado, planteado en todo sistema contable como principio universal, que está ligado al principio de realización.

EL *sistema de valuación por precio de venta* adopta la ficción que utilizan los microeconomistas, de que toda la producción de un período – 1 año, 1 mes, 1 semana, 1 día, 1 hora – se vende durante el mismo. Es decir, todo el stock, por la velocidad de rotación se vende de acuerdo con el planeamiento, en forma casi instantánea, y en el cálculo no existen los problemas de stock, por lo que el cierre del ejercicio comercial, es solo una acotación temporal sin trascendencia. Este sistema significa que se adelantan las utilidades derivadas de los bienes, tanto en proceso como en terminados, mediante la apropiación de las denominadas “ganancias por tenencia”. Incorpora doctrinariamente el principio de la capacidad potencial como generadora de utilidades en los estados de resultados derivados del stock, aunque no se hubieren vendido.

El sistema de valuación por precios de venta enfrenta el problema de la transparencia del mercado a los efectos de la determinación del valor de los bienes. En segundo término, enfrenta el problema de si el valor de los mismos, en el mercado secundario corresponde a bienes de igual tiempo de vida o de construcción o si los mismos contienen o no las deducciones por pérdida de valor derivadas del desgaste.

La diferencia entre ambos sistemas radica en el que la denominada ganancia por tenencia solo significa un incremento un valor de los activos en relación con el incremento promedio de los precios promedio del sistema económico del sistema en general. O sea que la variación de los precios relativos específicos es superior a la variación de los índices de precios relativos promedio del sistema económico general. Para el sistema de

valuación por precio de venta esa diferencia es una utilidad, para el sistema de valuación por costos es una reserva.

Por último, quienes sostienen el sistema de valuación por costos entienden que el sistema de valuación por precios de ventas viola el principio de la intangibilidad del capital, y, por ende, el principio de la empresa en marcha. Según el autor la solución no es absoluta, sino relativa, por cuanto no se puede adoptar un único método para todas las alternativas.

Valuar implica considerar la propiedad sobre el valor de los bienes que pertenecen a las sociedades. La propiedad es una noción jurídica, ya que no existe el concepto de propiedad en economía. La inclusión de los bienes y su valuación en los estados contables responde a nociones jurídicas, aunque requieren el apoyo de la técnica contable y de otras profesiones. Las normas legales sobre los estados contables son jurídicas, aunque se originen en la técnica hacendal, pues, de lo contrario, solo serían meras recomendaciones sin valor obligatorio.

La **valorización a precios de venta** implica tomar el valor que tienen en el mercado los bienes y que estos posean un mercado transparente, siempre que su realización no implique un esfuerzo significativo de venta y se le deduzcan los gastos de comercialización. Es decir, precio de venta menos gastos de comercialización, lo que implica valuar al costo actualizado presunto más la utilidad.

El método de **valuación de flujo de fondos descontados** significa que se valoriza el stock a precios de venta, en las condiciones de pago habituales, y a la suma a percibir se les aplica la tasa de descuento corriente para cada uno de los plazos presuntos de cobro.

El tercer método, el **valor neto futuro**, implica tomar el precio de la primera venta significativa del ejercicio comercial siguiente y aplicar ese precio al stock.

El cuarto caso, es decir, el **valor de reposición**, considera al mismo caso como el valor posible que existe en el mercado para reemplazar el stock.

Dentro del método de valuación por costos, el primero de ellos, es el de *costos reexpresados* que consiste en tomar cada uno de los insumos incurridos en la obtención del bien y multiplicarlo por el índice de variación de precios

incurrido entre la fecha de utilización del insumo y la fecha de cierre de ejercicio.

El método de **valores corrientes** consiste en tomar la cantidad de insumos contenidos en el bien objeto de la valuación y valorar esos insumos al valor corriente en plaza al momento de la fecha de cierre del ejercicio.

El método de **valores de reposición** es una variante del anterior y consiste en tomar el costo del producto en el mercado, independizándolo del sistema de producción propio o tecnológico.

Por último, el sistema de **costos futuros** consiste en valorar los insumos al precio de los insumos de la primera compra posterior a la fecha de cierre del ejercicio o el precio de los insumos en el mercado aunque no se hayan adquirido.

El problema que presenta el uso de estos métodos es que los índices que se utilizan pueden variar más o menos que el índice específico, es decir, de los insumos, para el caso de costos reexpresados.

En el caso de valores de reposición, el problema se presenta en el sector agrario, que, al momento de pedir cotización de precios para realizar determinadas labores culturales, no coincide con la época de demanda; por lo tanto, si existe sobreoferta por ser la fecha de cierre de ejercicio de inactividad agraria, los precios han de ser bajos. Por el contrario, si a la fecha de pedido de cotización, coincide con la demanda para los otros productos, el precio, por ejemplo de las labores culturales, ha de ser elevado. No es lo mismo pedir cotización de precios de agroquímicos específicos para soja cuando estamos en período previo a la cosecha-en que el comerciante no tiene interés en quedarse con el producto en stock- que cotizar en plena época de siembra. Existe divergencia temporal entre la fecha de la demanda y la de cotización u oferta.

La Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias⁹ en un trabajo, hace una distinción entre "Bienes del Reino Vegetal" y "Bienes del Reino Animal". Dentro de estos últimos se incluyen a aquellos que resultan de la cría, engorde, reproducción, control sanitario y mantenimiento de organismos

⁹ Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias, **Valuación Exposición Gestión en Empresas Agropecuarias**, Bs. As., C.P.C.E. de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 1992

biológicos con características genéticas específicas. Las necesidades energéticas y proteicas deben ser satisfechas a través del aporte de alimentos principalmente de origen vegetal.

- *Bienes producidos*: son los que, habiendo completado su ciclo productivo, están en condiciones de ser aceptados por el mercado.
- *Bienes en crecimiento*: son aquellos que están en desarrollo para alcanzar las características fisiológicas para ingresar a la fase reproductiva o para su venta.
- *Terneritas y vaquillonas en recría (venta y reposición)*: son hembras en desarrollo que podrán ser destinadas a su venta o su ingreso al rodeo productivo.
- *Novillos terminados*: machos castrados que han alcanzado el peso de faena.
- *Reproductores de descarte*: reproductores que forman parte del rodeo productivo y que se los retira por deficiencias de rendimiento en la producción o reproducción.
- *Terneritas*: machos y hembras con destino a la cría.
- *Terneritas y vaquillonas de reposición*: son hembras con destino a su comercialización para reproducción.
- *Reproductores pedigree, puros controlados y generales*: son machos enteros con destino a su comercialización. Se denominan de pedigree aquellos que poseen registro genealógico controlado por la Sociedad Rural Argentina y puros controlados cuando el registro lo llevan las Asociaciones de Criadores de las diferentes razas.
- *Vaca de cría*: hembra adulta destinada a la reproducción.
- *Vaca de ordeño*: hembra adulta que por sus condiciones genéticas se destina a la producción de leche.

b. Antecedente Internacional

Se han realizado varios estudios en distintos países acerca de cómo deben tratarse desde el punto de vista contable las particularidades que distinguen a los entes agropecuarios, se ha considerado que las mismas responden a distintas realidades en cuanto se refiere al desarrollo y aplicación

de las técnicas contables de aplicación general que restan posibilidades de comparación. Por ello se analizará solo aquellas propuestas que, en el marco internacional, haya sido concebidas para ser utilizadas como normas de aplicación general a todos los países

El organismo internacional, *International Accounting Standards Committee (I.A.S.C)*, ha generado una serie de propuestas aplicables al sector agropecuario, las cuales se exponen en forma comparativa con el Informe N°19 de la F.A.C.P.C.E.

También destacan las recomendaciones vertidas por la *XVIII Conferencia Interamericana de Contabilidad* (realizada en Asunción del Paraguay, 1.989), entre las cuales se cuenta la creación de un rubro específico distinto del de "bienes de cambio" y del de "bienes de uso", y al que se llamó en esa oportunidad como rubro de "plantas y animales".

El criterio general de valuación propuesto es el de "valores corrientes" y reconoce como principal indicador del valor corriente al V.N.R y como criterio alternativo a éste al "Fair value".

En lo referente a exposición: en el Estado de Situación Patrimonial no clasifica los activos biológicos en Corrientes y No Corrientes. Y en el Estado de Resultados no expone el resultado por producción. Reconoce parcialmente los cambios en los activos biológicos como resultado del ejercicio.

c. Antecedente en el país

La **Resolución Técnica N° 6¹⁰**, indica el proceso de reexpresión de los bienes de cambio en moneda constante, a tal efecto considera dos situaciones:

Norma General: el Anexo A establecía "Excepto los incluidos en la norma siguiente, los bienes de cambio se valúan a su costo original reexpresado en moneda de cierre o al costo de reposición o reproducción a esa fecha, en las condiciones habituales de compra o producción para el ente, respectivamente". Es decir que, excepto para los bienes fungibles, se admitía la alternativa de costo original reexpresado en moneda de cierre o costo de reposición, este último representado por el precio de la última compra o el último costo de producción cercano a la fecha de cierre

Norma Especial: Para los bienes fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo de venta, en Anexo A establecía que “ Se valúan a las respectivas cotizaciones a la fecha de los estados contables en los mercados a los que normalmente accede el ente; netas de los costos adicionales directos que generará su comercialización”

Dicha Resolución Técnica no contempla específicamente un apartado para los establecimientos agropecuario, como así tampoco las sucesivas Resoluciones técnicas que fueron reemplazando y modificando las anteriores y que hoy se encuentran vigentes.

La **Resolución Técnica N°10¹¹**, deroga los Anexos A y B de la resolución técnica N°6, innova en materia de contable en el punto A.2.3.último párrafo (Concepto de Ganancia) al reconocer que

“ Además de los resultados de las operaciones de intercambio así calculado, se considera adecuado reconocer los resultados de los acontecimientos internos o externos a la empresa o a circunstancias del mercado que originan acrecentamientos, revalorizaciones o desvalorizaciones en términos reales, o sea, netos del efecto de cambios en el nivel general de precios.”

La *norma general* de valuación es la utilización de valores corrientes, con el límite del *valor recuperable*

El valor corriente de salida (**valor neto de realización** o valor actual del flujo de fondos futuras esperados) se aplica cuando para convertir un activo, en líquido sólo resta cobrar en moneda o cuando la comercialización no demanda esfuerzos significativos.

Valuación de Bienes de Cambio en General: A su costo de reposición, compra o reproducción a la fecha a la que se refiere la valuación.

En caso de imposibilidad de determinación o estimación de estos valores, se admitirá el *costo original reexpresado* en moneda constante.

Bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo de venta: A las respectivas cotizaciones a la fecha de cierre del periodo en los mercados a los que

¹⁰ Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas, **Resolución Técnica N°6**, Ciudad de Buenos Aires, La Ley, 1984

¹¹ Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas, **Resolución Técnica N°10**, Corrientes, La Ley, 1992

normalmente accede el ente, netas de los costos adicionales (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares) que generaba su comercialización.

Los valores así determinados se computan en la medida que fueren representativos de los importes estimados netos de realización.

Bienes de cambio producidos o contruidos con un proceso de producción que se prolongue en el tiempo: Cuando su venta no ofrezca dificultades y pueda considerarse que el esfuerzo más significativo del proceso de generación de resultados es el de producción o construcción, se valorarán al valor neto de realización proporcionado según el grado de avance de la producción o construcción y del correspondiente proceso de generación de resultados.

Cuando su venta sea más dificultosa, o exista incertidumbre respecto de la concreción de la ganancia, se valorarán al costo de reposición.

Esta resolución no contempla normas particulares para empresas agropecuarias.

d. Normativa vigente en el país

La **Resolución Técnica N°17**¹², modifica la Resolución Técnica N°10.

Mantiene la misma norma general de valuación que la Resolución Técnica N°10, es decir Valores Corrientes, con límite del *valor recuperable* (es el mayor valor entre el Valor Neto de Realización y su Valor de Uso). Dicha comparación se efectuará al momento de preparación de los estados contables.

Valor Neto de Realización: Para su determinación se consideran (4.3.2)

1. Precios de contado correspondientes a transacciones independientes en condiciones habituales de negociación
2. Los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí (por ejemplo un reembolso de exportación)
3. Costos que serán ocasionados por la venta (comisiones, impuestos a los ingresos brutos, similares)

¹² Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas, **Resolución Técnica N°17**, Ciudad de Buenos Aires, La Ley, 2000

Valor de Uso: Definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían seguir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil.

Bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo de venta.

Bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo de venta, en su punto (5.5.1.): Se los medirá al Valor Neto de Realización según (4.3.2.)

Esta resolución a la fecha vigente enmarca la valuación de los Bienes de Cambio Fungibles, los cuales comprenden a la Hacienda Bovina. Dicha resolución tampoco contempla un tratamiento especial para la Actividad Agropecuaria

e. Propuestas

Fundamentos¹³:

1-La actividad agropecuaria tiene como características que la distingue de otras el **“Crecimiento Vegetativo”** (es la propiedad que poseen los animales de crecer y reproducirse y cuya génesis es objeto de la biología y su medición económica es nuestra disciplina)

2-Los valores corrientes son criterios de valuación aptos para medir este crecimiento. El criterio de valuación al costo lo refleja cuando se transfiere a terceros y no cuando se produce.

3-La aplicación de los valores corrientes a bienes agrícolas que estén en desarrollo no ha sido en las normativas profesionales en razón de su especialidad, se propone una variante que, se adapte a este tipo de bienes. La variante desarrollada parte del valor corriente descontado de la producción neta que es capaz de generar el bien a valuar.

El Informe N°19¹⁴ define que

“el objeto de este informe es aclarar y adaptar conceptos vigentes de preparación y exposición de información contable a

¹³ Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias, **Valuación Exposición Gestión en Empresas Agropecuarias**, ob. Cit., p.25

¹⁴ Trabajo publicado por Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas, **INFORME N°19**, VIII JNEA (jornadas nacionales de empresa agropecuaria). Tandil, Bs. As, 1999

la especificidad del proceso de producción agropecuario, el que incluye como elemento distintivo el crecimiento vegetativo de plantas y animales”

El trabajo señala que las empresas agropecuarias concentran la mayor fuente de generación de ingresos en el **crecimiento vegetativo** de los bienes que son objeto de su actividad. Este crecimiento es lo que denominamos **producción**, y se define como *“el aumento en el valor de un bien originado en cambios cualitativos y/o cuantitativos, como consecuencia de procesos biológicos”*. Este es precisamente el eje del trabajo en cuestión, ya que las variaciones patrimoniales no se vinculan de modo directo con los costos insumidos en el proceso, de modo tal que el costo incurrido no es representativo del valor del bien. (por ejemplo el costo incurrido al comprar un ternero de 190 Kg es relativamente bajo en relación con el aumento patrimonial que sufre el bien como consecuencia de los cambios biológicos-aumento de peso y cambio de categoría).

La norma A.2.4 se refiere a lo normado por la R.T. N°10 en su punto A.2.3, en cuanto menciona que

“se considera adecuado reconocer los resultados de acontecimientos internos o externos a la empresa, o situaciones de mercado que ocasionen acrecentamientos, revalorizaciones o desvalorizaciones en términos reales, siempre que ello contribuya a la mejor aplicación de los criterios contables”.

Criterio general: El informe define el criterio general de valuación aplicable a los bienes agropecuarios en el punto B.3, determinando que éste es el de **valores corrientes**. Pero resulta necesario definir que se entiende por valor corriente y cual es la forma de determinarlo, tratando de no perder de vista el hecho de que el proceso de valuación de un bien debe ser tal que no implique una dificultad mayor que el beneficio que aporta la exactitud de su valuación. El valor que más adecuadamente representa, en términos generales, los valores corrientes de los bienes agropecuarios es el **Valor Neto de Realización** (V.N.R.) el cual, se define como *“la diferencia entre el precio de venta de un bien o conjunto de bienes o servicios y los costos adicionales directos que éste precio absorberá hasta su comercialización inclusive”*

Alternativas: Como la realidad impone barreras a la aplicación del criterio general a todos los casos, surge la necesidad de encontrar otros valores representativos del valor corriente. En su norma B.4 el informe detalla las opciones de valuación aplicables a los rubros "Plantas y Animales" y "Bienes de Cambio". Estas alternativas son: el Valor de Reposición, el Valor de Ingreso Esperado y el Valor de Utilización Económica" cuyos conceptos se definen mas abajo

La norma B.4.1 se refiere al tipo de valuación a aplicar a aquellos bienes que por sus características no sea posible valorar al V.N.R, indicando que en estos casos el criterio a utilizar debe ser el de valorar al "Valor de mercado de bienes similares o equivalentes"(Valor de Reposición).

Cabe preguntarse, cuáles son aquellos bienes que no pueden ser valuados a V.N.R, qué características deben reunir dichos bienes para ser considerados similares o equivalentes, y cuál es el mercado que debe tenerse en cuenta al momento de determinar los Precios o Valores de Mercado.

La norma B.4.2. presenta el concepto de **Valor de Ingreso Esperado** (V.I.E), definiéndolo como el valor actual neto de los ingresos de producción que es capaz de generar el bien objeto de la valuación en el futuro. Se entiende por valor actual neto a la sumatoria de los ingresos por producción que el bien genere, menos los costos directos que le sean aplicables a lo largo de todo el proceso productivo. Como sabemos la amplia variedad de especies que categorizan como bienes agropecuarios presentan un espectro de absoluta heterogeneidad tanto en lo referido a formas de producción, productos propiamente dicho, duración de los ciclos productivos, procesos de producción, etc. Especialmente para ser aplicados a bienes cuyos ciclos de producción abarcan mas de una unidad temporal, y a veces se extienden a lo largo de varios años, es que ha surgido este criterio de valuación. Pero el informe hace manifiesta la diferencia que existe entre los bienes cuando aún se encuentran en curso de crecimiento y aquellos que han llegado a concluir su proceso de desarrollo y están en condiciones de empezar a generar frutos. Obviamente no puede ser igual la expectativa de valor actual neto de unos y otros, hecho que se ve reflejado en las normas B.4.2.1 y B.4.2.2, referidas a "Valor de Ingreso

Esperado Proporcional" (V.I.E.P) y a "*Valor de Ingreso Esperado de un bien sujeto a depreciación"* (V.I.E.D).

El concepto de **Valor Ingreso Esperado Proporcional** implica el valor de ingreso esperado de un producto en crecimiento que muestra el valor proporcional logrado en función del desarrollo del crecimiento vegetativo alcanzado. La determinación de este valor supone el conocimiento de los siguientes componentes:

- a) Porcentaje de logro: para determinarlo será necesario tener en consideración y efectuar ciertas ponderaciones sobre aspectos tales como el rendimiento esperado, el desarrollo biológico y el tiempo transcurrido, el riesgo potencial, los costos que aun reste generar y/o aplicar al proceso de crecimiento.
- b) Valor inicial: debe contemplar como mínimo el costo de implantación o el de adquisición y los gastos de "puesta en marcha". Debe basarse en opiniones técnicas y/o en hechos relevantes.

Para el caso del valor de ingreso esperado de un bien sujeto a depreciación, la proporcionalidad no se refiere al proceso de crecimiento del bien, dado que el mismo ha llegado a la etapa de madurez y se encuentra en condiciones de producir nuevos bienes, sino que se refiere a la depreciación que del mismo debe hacerse en función de la vida útil productiva cuya determinación se hará en función de parámetros técnicos adecuados.

El **Valor de Utilización Económica** (V.U.E.) se refiere al valor económico que el bien tiene para la empresa o ente. Este valor es una función directa del tipo de empresa que lo posee, la rama o actividad económica en que se encuentra y la utilización que del bien se haga. Si se consideran casos específicos podrían encontrarse diversas formas de valorizar la utilización económica de un bien; una de ellas podría ser el valor de lo que se ha dejado de perder económicamente por haber invertido recursos en la obtención de este bien y no en otro u otros. Por lo que considera mas adecuado el criterio de medir este valor en función del valor actual de los ingresos netos que probablemente generará este bien, en forma directa o indirecta.

Al igual que las Resoluciones Técnicas N°10 y 12, el informe propone la aplicación de un valor limitante que condiciona y acota la valuación que se

realice. Este valor recibe la denominación de valor recuperable del activo (el mayor entre el V.N.R. y el V.U.E.).

El informe detalla a modo de ejemplos las opciones de valuación más adecuadas para diferentes bienes específicos de la actividad. Dentro del rubro Plantas y Animales se realiza la separación entre Plantas en crecimiento y en producción y Animales producidos, en crecimiento y en producción.

Las plantas en crecimiento, se valuarán al Valor de Ingreso Esperado proporcional, dado que su proceso de crecimiento aún no ha finalizado. Las plantas en producción, es decir aquellas que han llegado al punto de maduración y han comenzado a producir nuevos bienes iniciando con ello el proceso de declinación de su vida útil, se valuarán al Valor de Ingreso Esperado de bienes sujetos a depreciación.

En el caso de los animales, se refiere a los de la **especie bovina**, no existiendo diferencias en el criterio de valuación entre los producidos, los que se encuentran en crecimiento y los que se encuentran en reproducción, dado que por las características especiales de comercialización de estos bienes todos se valuarán al **Valor Neto de Realización (V.N.R.)**.

Bienes del Reino Vegetal

Producidos

- Granos cosechados V. N. R.
- Frutos recolectados V. N. R.
- Hortalizas recogidas V. N. R.
- Maderas V. N. R.

En Crecimiento

- Sementeras V. I. E. P.
 - Granarías
 - Praderas
 - Verdeos, etc.
- Plantaciones Forestales V. I. E. P.
- Plantaciones Frutícolas V. I. E. P.
- Bosques Explotables V. I. E. P.

En Producción

- Cultivos V. I. E. D.
 - Praderas
 - Verdeos
 - Hortalizas
 - Industriales
 - Otros
- Plantaciones Frutícolas V. I. E. D.

Bienes del Reino Animal (ejemplifica para bovinos)

Producidos

- Leche V. N. R.
- Novillo Terminados V. N. R.
- Reproductores de descarte V. N. R.
- Terneros V. N. R.
- Terneras y Vaquillonas de reposición V. R.
- Reproductores pedigree, puros controlados y generales (producción para venta) V. R.

En Crecimiento

- Terneras y Vaquillonas en recría (venta y reposición) V. R.
- Toritos pedigree, puros Controlados y generales (producción para venta) V. R.

En Producción

- Vacas de Cría V. R.
- Vacas en Ordeño V. R.
- Toros de Pedigree, puros controlados y generales V. R.

Siglas utilizadas

V. N. R: = **Valor Neto de Realización** (ya definido)

V. R. = **Valor de Reposición** (para aquellos bienes que por sus características no pueden valuarse a VNR se propone que sean valuados considerando el valor de bienes de mercado similares o equivalentes)

V.I.E. = **Valor de Ingreso Esperado** (Valor corriente descontado de la producción neta que es capaz de generar un bien aun no concretado. Solo se utilizaría para los bienes agrícolas), el cual se divide en

V. I. E. P. = **Valor de Ingreso Esperado Proporcional** (es el V.I.E. de un producto en crecimiento que muestra el valor proporcionado a su grado de desarrollo. Para determinar el porcentaje de logro deberán ponderarse los rindes esperados, el desarrollo biológico y el tiempo transcurrido que aumentara el riesgo del logro a ponderar. Debe basarse en fundamentos técnicos)

V. I. E. D. = **Valor de Ingreso Esperado Depreciado** (es el V.I.E. de un producto que llegó a su concreción pero que, por dar origen a la producción de otros bienes, deberá estar sujeto a una depreciación en función de parámetros técnicos)

f. Resolución técnica N° 22^{15 16}

Se trata de la última Resolución Técnica emitida, vigente para los Estados Contables que se inicien a partir del 1° de enero de 2005, bajo el título "*ACTIVIDAD AGROPECUARIA*". La misma fija normas específicas aplicables a las empresas de actividad agropecuaria. Esta solución esta armonizada con las normas internacionales de contabilidad propuestas por el International Accounting Standard Board (IASB). Esta Resolución modifica la RT N°17 en lo referente a Bienes de Cambio Biológicos

1. Objetivo

La presente norma tiene como objetivo definir los **criterios de medición** y pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria.

2. Actividad agropecuaria

¹⁵ Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas, **Resolución Técnica N°22**, Ciudad de Buenos Aires, La Ley, 26/03/2004

¹⁶ Anexo II, pag. 57

La actividad agropecuaria consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento.

3. Alcance

Las normas contenidas en esta Resolución Técnica se aplican en la medición y exposición de los siguientes rubros:

- o *Activos biológicos*;
- o *productos agropecuarios* hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo;
- o resultados atribuidos a la producción agropecuaria.

Esta resolución técnica no incluye el tratamiento de otros rubros que hacen a la producción agropecuaria, pero que no tienen o no tuvieron desarrollo biológico, tales como la tierra agropecuaria. A estos rubros le son aplicables las restantes normas contables profesionales que fueren pertinentes.

No obstante, si el factor de producción *tierra afectada a uso agropecuario*, disminuyera sus condiciones productivas precedentes, como consecuencia de su utilización en la actividad agropecuaria, deberá considerarse como un activo sujeto a depreciación, deduciendo de su medición la estimación del valor del deterioro e imputando el mismo como un costo atribuible a la producción agropecuaria en el correspondiente período contable.

4. Definiciones

Los vocablos y expresiones utilizados en esta Resolución Técnica tienen los significados que se indican a continuación:

Transformación biológica: comprende los procesos de crecimiento, deterioro, producción y procreación que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos.

Activos biológicos: están compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Pueden estar en crecimiento, en producción o terminados.

Activos biológicos en desarrollo: son aquellos que no han completado aún su proceso de desarrollo hasta el nivel de poder ser considerados como "en producción", (por ejemplo: árboles frutales, bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etc., cuyo proceso biológico de crecimiento no ha concluido, aunque se puedan obtener del mismo bienes secundarios comercializables).

Activos biológicos en producción: son aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos (por ejemplo: animales y plantas destinadas a funciones reproductivas, árboles frutales y florales en producción, vacas lecheras, ovejas que producen lana, etc.).

Activos biológicos terminados: son aquellos que han concluido su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en otros procesos productivos (por ejemplo: novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc.).

Obtención de productos agropecuarios: es la separación de los frutos de un activo biológico o la cesación de su proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias adopta el nombre específico de cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección, etc.

Productos agropecuarios: es el producido de la acción descrita en el punto anterior (por ejemplo: cereales cosechados, leche, lana, madera, frutos cosechados, etc.).

Mercado activo: para ser considerado activo a efecto de esta resolución técnica, un mercado debe cumplir con las siguientes condiciones:

- Los productos que se comercializan en él deben ser homogéneos;
- deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables; y

- los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados.

Etapas inicial de desarrollo biológico: es la etapa que abarca desde:

- a. las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta
- b. el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas, y que esta medición sea superior al valor de los costos necesarios para obtenerlo.

Etapas siguientes a la inicial de desarrollo biológico: abarca desde el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas.

Producción: es el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos -volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.

5. Medición

Para la medición contable de los activos biológicos y los productos agropecuarios deben emplearse los siguientes criterios:

5.1. Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad

5.1.1. Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual

Su medición contable se efectuará a su **valor neto de realización**

5.1.2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado

5.1.2.1. Bienes que se encuentren en la etapa inicial de su desarrollo biológico.

Se medirán al **costo de reposición** de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el **costo original** (El

término costosa se utiliza en esta norma en el sentido de la no satisfacción del equilibrio entre costos y beneficios)

5.1.2.2. Bienes que se encuentren después de la etapa inicial de su desarrollo biológico

Se medirán al **valor neto descontado del flujo neto de fondos** a percibir siempre que los siguientes elementos a considerar para la determinación del referido flujo puedan estimarse en forma confiable y verificable:

5.1.2.3. *Precio de venta esperado.* En aquellos casos en donde el ente no comercialice los activos biológicos que produce en dicha condición sino que los reemplace por una proporción de los productos que se obtienen a través de un proceso industrial, deberá utilizar como base para la medición del ingreso esperado el valor neto a obtener de la realización del producto a recibir;

5.1.2.4. *costos y gastos adicionales hasta la venta.* que no se hayan devengado aún en el período;

5.1.2.5. *momentos de los flujos monetarios,* tanto de los ingresos como de las erogaciones;

5.1.2.6. *riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo,* necesario para poder ser comercializados en un mercado activo. Este concepto incluirá tanto los riesgos de precios, los de desarrollo biológico futuro, los climáticos, así como los derivados de plagas o elementos similares. Será un elemento esencial en la evaluación del riesgo asociado al desarrollo biológico futuro, el grado de desarrollo actual en relación con el necesario para ser comercializado en un mercado activo. La introducción del concepto de riesgos asociados a cada uno de los elementos que se utilizan para la medición, se logra de la manera más adecuada cuando se utiliza el promedio ponderado que surge de computar cada una de las alternativas posibles de magnitudes a alcanzar por la

probabilidad de que dicha magnitud se verifique, todo ello medido de acuerdo con la información disponible a la fecha de la medición contable. Para aquellos procesos de muy largo plazo (varios años) los riesgos asociados a la futura obtención generalmente son demasiado elevados en los primeros años de vida del activo biológico por lo que no resulta en dicho caso procedente su valuación al valor neto del flujo futuro de fondos;

5.1.2.7. *tasa de descuento* que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y que no considere el efecto del impuesto a las ganancias, es decir debe utilizarse una tasa libre de riesgos debido a que la consideración de los mismos ya se encuentran incluidos en el punto (4) anterior.

Si los requisitos de confiabilidad y verificabilidad de los datos a emplear no pudieran satisfacerse, se medirán al **costo de reposición** de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el **costo original**

Cuando el ente incluya entre sus activos biológicos bienes similares entre sí, algunos de los cuales estén destinados a la venta en el curso habitual de los negocios y otros destinados a ser utilizados como factores de la producción en el curso normal de la actividad y no resulte posible o razonablemente factible su separación en virtud de su destino, deberá valorar la totalidad de dichos bienes de acuerdo con las pautas de este punto, es decir como si todo el conjunto de los bienes estuviere destinado a la venta en el curso normal de los negocios.

5.1.3. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado

Si bien no es frecuente que esta condición se verifique en relación con activos biológicos relacionados con la actividad agropecuaria, existen casos en donde la frecuencia de las transacciones son muy bajas, registrándose períodos muy prolongados en los que no se producen transacciones que permitan calificar a dichos mercados como activos.

Si el ente puede obtener **valores de mercado** en la fecha de la medición contable o en fechas cercanas a ellas y estos valores representan razonablemente los valores a los que pueden ser comercializados sus bienes, deberá utilizar dichos valores como bases para la valuación tanto de la producción como de los bienes en existencia, según corresponda.

En caso contrario, se medirán al **costo de reposición** de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el **costo original**.

5.2. Bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad

- Bienes para los que existe un mercado activo:
 - En su condición actual

Se medirán al **costo de reposición directo** de un bien similar, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente.), cuando puedan hacerse estimaciones técnicamente fundadas que permitan aproximar razonablemente dicho valor sobre la base del valor de bienes análogos, aunque de variedades, edades u otras características diferentes

También se admitirá dicha determinación de costo de reposición directo cuando pudiere efectuarse razonablemente sobre la base de la medición de conjuntos en los cuales bienes similares se encuentren incluidos, y de los que pudieran excluirse los restantes bienes que integran el conjunto.

Los bienes que se incluyen en este grupo, no son sujetos a depreciación, ya que la valuación de los mismos considera no sólo la valorización producida por el desarrollo biológico sino también la desvalorización como consecuencia del deterioro biológico u otras causas.

- Para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales:

5.2.2. Se medirán al **costo de reposición directo** de un bien similar pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente

(con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), neto de las depreciaciones acumuladas. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual

Se incluirán dentro de este grupo aquellos bienes para los que no fuere posible, o económicamente factible sin un inapropiado costo o esfuerzo, la determinación de su valor de mercado

g. Ejemplo práctico de registración

Ejemplo de Registración

Supuesto: Inflación cero
Sin Ventas

Para el Capitalista:

Para Dueño de Campo:

Compra:

Hacienda
a Caja/Banco

Entrega al dueño:

Recibe del dueño:

Hacienda en poder de 3ros
a hacienda Acreditada

Hacienda
a Hac. de 3ros en poder propio

Cierre del Ejercicio

-EI=VNR al cierre

EF=VNR

Monto a Repartir

→ % (capitalista)

→ % (dueño campo)

Resultado por tenencia

Hacienda en poder de 3ros
a Res. x tenencia

Hacienda
Res. x tenencia

Ejemplo práctico integral¹⁷

Datos:

- Capitalización propia en campo de terceros
- Inicio de la capitalización: 1/5/01 1.000 terneros 160 Kg. Promedio
- Cierre ejercicio económico: 31 de Diciembre
- Porcentaje del acuerdo: 55% propietario del campo y 45% propietario de la hacienda
- Mortandad: hasta 3%
- Peso de los novillos al 31/12/01: 280 Kg
- Precio por Kg. Del novillo al 31/12/01: \$0,66 (VNR)
- Liquidación de la capitalización durante el ejercicio 2.002
975 novillos a 420 Kg. Precio p/ kg.: \$2 Gastos de venta: 10%
- Planillas de hacienda:

	31/12/2001			31/12/2002		
	Novillos	Terneros	Totales	Novillos	Terneros	Totales
Existencia inicial		1.000	1.000	990	-	990
Cambio categoría	990		990			-
Total entradas	990	1.000	1.990	990	-	990
Ventas			-	975		975
Mortandad		10	10	15		15
Cambio categoría		990	990			-
Total salidas		1.000	1.000	990	-	990
Existencia final	990	-	990	-	-	-

Propietario de la Hacienda**VALUACIÓN DE LA HACIENDA VACUNA AL 31/12/2001**

Kg. Cierre	Kg. Inicio (a)	Engorde Kg.	Kg. Ganados (b)	Kg. Totales (a + b)
280	160	120	54	214

Categoría	Cantidad	Kg. Totales	V.N.R. Precio p/ Kg.	Total
Novillos	990	214	0,66	139.828

¹⁷ Deloitte, **Análisis de Balances de Empresas Agropecuarias**, Ciudad de Bs. As., 2004

LIQUIDACIÓN DE VENTA - EJERCICIO 2002

Venta	975	420	2	819.000
Gastos de Venta	10%		-	81.900
Total				737.100

LIQUIDACIÓN DE LA CAPITALIZACIÓN

Kg. Venta		420 kg		
Kg. Inicio		160 kg		
Engorde		260 kg		
% Propietario campo		55%		
Kilogramos ganandos	975 cabezas	143 kg	2.-	278.850
Gastos de Venta		10%	-	27.885
Total líquido - Propietario				250.965

BALANCE GENERAL	2001	2002
-----------------	------	------

(HISTÓRICO)

ACTIVO

Disponibilidades	10.000,00	496.135,00
Bienes de Cambio	139.828,00	-
<i>Total del Activo</i>	<u>149.828,00</u>	<u>496.135,00</u>

(10.000 + 737.100 - 250.965)

PATRIMONIO NETO

Patrimonio al Inicio	130.000,00	149.828,00
Resultado del Ejercicio	19.828,00	346.307,00
<i>Total del Patrimonio Neto</i>	<u>149.828,00</u>	<u>496.135,00</u>

ESTADO DE RESULTADOS

Ventas	-	819.000,00
Costo de Ventas	19.828,00	- 390.793,00
Gastos de Comercialización		- 81.900,00
Rdo. Ejercicio - Ganancia	<u>19.828,00</u>	<u>346.307,00</u>

ANEXO- COSTO DE VENTAS

Existencia inicial	120.000,00	139.828,00
Gastos de Explotación (Capitalización)		250.965,00
Existencia final	- 139.828,00	-
Costo de Ventas	<u>- 19.828,00</u>	<u>390.793,00</u>

Propietario del campo

Valuación capitalizada al 31/12/01
Capitalización devengada al cierre

Kg. Engorde	Kg. Ganados	Cabezas	V.N.R. Precio p/ Kg.	Total
120	66	990	0,66	43.124

BALANCE GENERAL	2001	2002
-----------------	------	------

(HISTÓRICO)

ACTIVO

Disponibilidades	10.000,00	260.965,00	(10.000 + 250.965)
Bienes de Cambio	43.124,00		
Bienes de Uso	1.200.000,00	1.200.000,00	
<i>Total del Activo</i>	<u>1.253.124,00</u>	<u>1.460.965,00</u>	

PATRIMONIO NETO

Patrimonio al Inicio	1.210.000,00	1.253.124,00
Resultado del Ejercicio	43.124,00	207.841,00
<i>Total del Patrimonio Neto</i>	<u>1.253.124,00</u>	<u>1.460.965,00</u>

ESTADO DE RESULTADOS

Ventas	-	250.965,00
Costo de Ventas	43.124,00	- 43.124,00
Rdo. Ejercicio - Ganancia	<u>43.124,00</u>	<u>207.841,00</u>

ANEXO- COSTO DE VENTAS

Existencia inicial	-	43.124,00
Existencia final	- 43.124,00	-
Costo de Ventas	<u>- 43.124,00</u>	<u>43.124,00</u>

h. Conclusión

De acuerdo con la Resolución Técnica N° 22 (a la fecha aun no aplicable), y en concordancia con el Informe N°19 de la F.A.C.P.C.E., para aquellos bienes para los que existe un mercado activo se debe valorar al **Valor Neto de Realización (VNR)**. Y para aquellos bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción se deben valorar al **Costo de Reposición**.

Pero para aclarar como se determina el VNR, el Ing. Agr. Juan P. Torroba en un artículo publicado en CREA (cuaderno de actualización técnica), explica que los **precios de compra y de venta** constituyen el eje principal sobre el que gira la rentabilidad de la actividad ganadera, varían en función de las distancias de los centros de comercialización que responden a las modalidades de los mercados y el funcionamiento de los frigoríficos regionales, de la calidad de los animales (peso vivo y razas), del momento del ciclo ganadero, de la época del año, del plazo y la seguridad de pago, y también de la vocación comercializadora del productor.

Por eso es necesario, hacer un análisis de los mercados y de todas las posibilidades de comercialización y los factores que los afectan, antes de proceder a la venta, para obtener la respuesta comercial más adecuada y el mejor precio final.

- 1) **Mercado de Liniers:** es el mayor mercado de concentración de hacienda terminada en el mundo. Debido a esta alta concentración de ganado, cumple con su principal función: constituirse en formador de precios, que sirve de guía para todas las transacciones de los demás sistemas de comercialización del país.

Se comercializan todas las categorías de animales vacunos para faena y los precios obtenidos son publicados diariamente a los principales medios de prensa del país.¹⁸

A pesar de la alta concentración, tiene fluctuaciones diarias importantes de precio debido a las irregularidades de los precios .

- 2) **Remates Feria:** la venta se realiza en pistas o corrales, y la oferta está constituida por los animales que consignan los productores locales. Se venden por kilo vivo y la hacienda es pesada antes o después del remate. Los animales llegan menos desbastados(*) que al mercado de Liniers, debido a la menor distancia que recorre la hacienda, situación que es tenida en cuenta por el comprador al fijar el precio.

¹⁸ Anexo IV, pag. 64

* Desbaste: consiste en privar a los animales de comer durante muchas horas, para eliminar el contenido del tracto gastrointestinal que no constituye masa corporal. Cuando la operación se hace sobre la base de peso vivo del animal se estila pesar la tropa y luego descontar un porcentaje que oscila entre el 3% y el 5% del peso vivo.

- 3) **Venta Directa a Frigorífico:** modalidad que se ha incrementado en los últimos años, por los beneficios que ofrece, tales como disminución de costos y posibilidad de pactar todas las variables antes de que los animales salgan del campo. El productor negocia el precio a pagar por kilo, el flete, el plazo y forma de pago y el desbaste. Para fijar el precio juega un papel importante la cotización de la categoría en venta para ese día en el mercado de Liniers o en el mercado regional mas próximo. Una alternativa interesante es la venta de carne o "a rendimiento", es decir los kilos de res que resulten después de la faena. Este sistema refleja la calidad del producto.

Por cada categoría de que compone el rodeo de hacienda bovina destinada a la comercialización se tomará la cotización más próxima al cierre de ejercicio en el mercado de Liniers que es la más apropiada a la hora de valuar a Valor Neto de Realización, por ser mercado formador de precios y base de cotización para las alternativas restantes de comercialización.. Por lo tanto los bienes susceptibles de valuar a V.N.R son aquellas categorías que cotizan en el mercado de Liniers, y que no están destinadas a reposición.

Las categorías (razas o tipos) que cotizan en Liniers presentan las siguientes características:

- a) *Británicos o mestizos:* son las razas Aberdeen Angus, Hereford y Shorton y sus cruzas.
Peso de faena entre 330 Kg. y 420 Kg.
Buena conformación carnicera (especial para consumo interno)
Altos precios por kilo, tanto en la venta como en la compra.
- b) *Cruzas Índicas:* son los cruza cebú, entre razas Brahman y Nelore
Peso de faena entre 400 Kg. y 500 Kg.
Conformación carnicera regular
Menor precio por kilo
- c) *Cruzas Continentales:* son las cruzas provenientes de razas británicas (madres) y padres de razas continentales (Charolais, Limousin y Fleckvieh)
Peso de faena entre 450 Kg. y 600 Kg.
Excelente conformación carnicera (especiales para exportación)

Precio por kilo menor que razas británicas

- d) *Overos Negros*: son novillos de raza Holando Argentino y sus cruza
provenientes de tambos y cuencas lecheras

Peso de faena entre 450 Kg. Y 600 Kg.

Deficiente conformación carnicera

Bajo precio por kilo

Otro componente importante del V.N.R, es el ***gasto de transporte*** (flete) hasta el mercado de comercialización. Siendo el camión jaula el medio generalizado para transporte de hacienda en el que hay que tener en cuenta la "capacidad de carga", ya que el precio por kilo será diferente en función de la superficie de la jaula. Para calcular el costo por kilo transportado se debe tener en cuenta el tipo y peso de los animales a cargar. A medida que aumenta el peso por cabeza, la cantidad de animales disminuye y la superficie del camión es mejor utilizada en relación a los kilos transportados, siendo menor el costo por kilo.

Los bienes susceptibles de ser valuados a su **V.N.R**, serían los **novillos terminados, reproductores de descarte, terneros, terneras y vaquillonas no destinadas a reproducción, reproductores pedigree puros controlados y generales (descarte de las cabañas).**

3. CRITERIO DE VALUACIÓN IMPOSITIVA APLICADA A LA HACIENDA BOVINA.

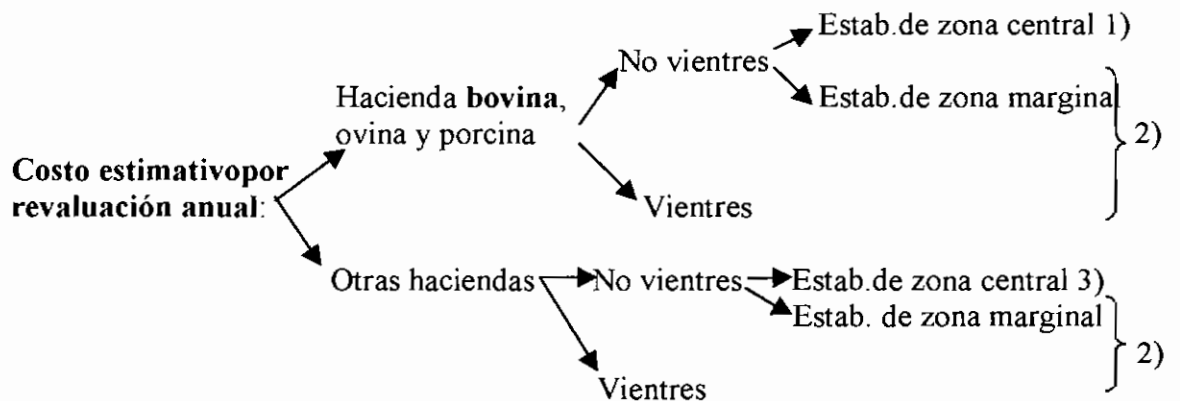
La Ley de Impuesto a las Ganancias²⁰ (Texto Ordenado 1997) establece el criterio de valuación impositivo para la hacienda bovina.

El art. 54º de la ley contiene una disposición especial según la cual, "*A los fines de este impuesto, se considera mercadería toda la hacienda – cualquiera sea su categoría- de un establecimiento agropecuario. ...*", siendo en consecuencia computable, en el balance impositivo, el resultado de su enajenación total o parcial.

²⁰ LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS (t.o. 1997) con las modificaciones introducidas por L. 24.885, 25.057, 25.063 y 25.239, aplicación tributarias, 2001.

La ley divide, en el art. 52° inciso d), las existencias de hacienda según sea el establecimiento en el que se encuentren. Existen dos tipos de establecimientos dedicados a la hacienda: el puramente comercializador (invernada), el que produce (cría), y el mixto (cría-invernada).

Las existencias de **establecimientos de cría** se valuarán al **costo estimativo por revaluación anual**.



Costo estimativo por revaluación anual: (explicación del cuadro mencionado)

1) El inciso a) del art.53° en su primer párrafo contempla la aplicación de este método para las haciendas bovinas, ovinas y porcinas (excepto vientres), diciendo: "...se tomara como **valor base** de cada especie el valor de la categoría mas vendida durante los últimos tres meses del ejercicio, el que será igual al 60% del precio promedio ponderado obtenido por las ventas de dicha categoría en el citado lapso."

Se contempla el caso en que en los últimos 3 meses no se hubieran efectuado ventas de animales de propia producción o estas no fueran representativas, señalando entonces que el valor a tomar como base será el de la categoría de hacienda adquirida en mayor cantidad durante su transcurso, el que estará dado por el 60% del precio promedio ponderado abonado por las compras de dichas categorías en el citado período.

A los efectos de determinar cuando las ventas de animales serán representativas el DR en su art. 81 inciso a) expresa que lo serán aquellas que

en los últimos meses del ejercicio superen el 10% del total de la venta de la categoría que deba ser considerada como base al cierre de ejercicio.

Continúa el art.53 inciso a) exponiendo que de no resultar aplicable lo dicho precedentemente "...se tomara como valor base el 60% del precio promedio ponderado que en el mencionado lapso se hubiera registrado para la categoría de hacienda mas vendida en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar."

O sea que en esta hipótesis se dejan de lado los precios obtenidos por el propio productor, por inexistentes, y se acude a los del mercado, teniendo en cuenta aquel en el que el ganadero habitualmente opera.

Es decir:

PPP de los 3 últimos meses	}	<ul style="list-style-type: none"> - ventas representativas del contribuyente. - compras representativas del contribuyente. - ventas representativas en el mercado en el cual suele operar el contribuyente.
* 60%		

precio de la categoría base → al cual se le aplica la Tabla de relación de índices que establece la DGI para valorar el resto de las categorías

2) En cuanto a los vientres de las categorías de hacienda mencionadas, la Ley en el inciso c) del citado artículo los define como sigue: "...entendiéndose por tales, los que estén destinados a cumplir dicha finalidad,...", o sea de actuar como hembras reproductoras, estableciendo que se tomará como valor de avalúo el que resulte de aplicar al valor que al inicio del ejercicio tuviera la categoría a la que el vientre pertenece a su finalización, el mismo coeficiente utilizado para el cálculo de ajuste por inflación impositivo

La palabra "destinados" permite entender que el método de costo estimativo por revaluación anual resulta aplicable a las terneras nacidas en el campo en el momento en que se define qué parte de ellas se retienen para futuras madres.

3) Para el caso de otras especies de hacienda (excepto vientres, al que se le da el tratamiento antes mencionado, siempre a opción del contribuyente) tales como equinos, mulares, caprinos, aves y perlíferos, establece el art.53º en su inciso b) que la valuación se realizará por cabeza y sin distinción de categorías, sobre la base también del 60% del precio promedio ponderado que en los tres últimos meses del ejercicio surja de sus ventas o compras o, a falta

de ambas, de las operaciones registradas para la especie en el mercado en que el ganadero acostumbra a operar. (Valor al inicio del ejercicio que tuviera la categoría ajustada)

La distinción entre establecimientos de *zona central ganadera* (definida por la ex Junta Nacional de Carnes) y establecimientos de *zona marginal*, se debe a que en éstos últimos el proceso de crecimiento y engorde de la hacienda suele ser mas lento. La ley en este sentido favorece al productor ubicado en zona marginal, aplicando el mismo criterio utilizado para valuar los vientres, a opción del mismo.²¹

Las existencias de **establecimientos de invernada** se valuarán al precio de plaza para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbre operar, menos los gastos de venta, determinados por cada categoría de hacienda.

Para los invernadores el único método que se le permite aplicar es el de precio de plaza para el contribuyente. El reglamento completa la definición legal de este precio (art. 77) expresando que:

*"se considerará precio de plaza para el contribuyente al **precio neto**, excluidos gastos de venta, que obtendría el ganadero en la fecha de cierre de ejercicio, por la venta de su hacienda en el mercado en que acostumbra a realizar sus operaciones"*

Con respecto a la existencia de contratos agropecuarios y en el caso específico de **capitalización de hacienda**, aquellos que se dediquen a la capitalización con destino a cría se encontrarán en una situación ventajosa con respecto a aquellos que se dediquen a la de invernada.

Cabe aclarar que ambos tributarán el impuesto por la parte que les corresponda. El dueño de la hacienda, si bien vende a su nombre recibe una factura del dueño del campo, que le servirá para deducir como costo en el Balance Impositivo. Por su parte el dueño del campo tributará por lo que realmente le corresponde y que sin duda es lo que figura en la factura. De esta manera nadie se ve perjudicado con este tipo de contrato en lo que a Impuesto a las Ganancias se refiere.

²¹ Anexo III , pag. 63

4. DESCRIPCIÓN DEL TRATAMIENTO DEL IVA EN LA CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA

El dictamen 81/92 de la Dirección Asesoría Técnica trata la cuestión del I.V.A. y su tratamiento en las distintas modalidades de contratación. Analiza si están gravadas con dicho impuesto las operaciones agropecuarias y cual es el momento del nacimiento del Hecho Imponible

La Dirección de Asesoría Técnica (DAT) entiende que este tipo de contratos tienen las características del contrato de aparcería, del cual se ocupa la Ley N° 13.246, modificada por la Ley N° 22.298.

El artículo 21 de la mencionada Ley define el contrato de aparcería de la siguiente manera: "Habrà aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra animales o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualquiera de sus especializaciones con el objeto de repartirse los frutos".

El carácter distintivo de la aparcería radica fundamentalmente en la partición proporcional de los frutos entre el dador de los bienes y el aparcerero y es este aspecto el que transforma a la aparcería en un contrato autónomo dentro del derecho agrario.

La *repartición de los frutos*, en especie o en dinero, constituye el *objetivo final del contrato*. En consecuencia, el aparcerero no "vende" ni "da en pago" al aparcerero dador el porcentaje concertado; por el contrario, hay una distribución o reparto de la producción que deriva de esa "colaboración" que se entabló entre ellos para realizar la explotación agropecuaria, en alguna de sus modalidades.

La entrega de un porcentaje de la producción al propietario del campo, por parte del capitalizador de la hacienda, no importa una venta o una dación en pago de servicios, sino el reparto de los frutos obtenidos, objeto final del contrato celebrado. En este esquema, la adjudicación entre los sujetos intervinientes, del porcentaje de la producción fijado en el convenio respectivo, no constituiría hecho imponible frente al Impuesto al Valor Agregado. Recién en el momento en que las partes contratantes efectúen con los bienes recibidos como consecuencia de la distribución, operaciones gravadas, nacerá para cada una de ellas su obligación tributaria.

La dificultad se presenta en el caso de la capitalización de hacienda con destino a engorde y venta. En este supuesto el aumento del peso del ganado y las utilidades que de ello se deriven constituyen el objeto del contrato. Pero la particularidad de esta operatoria es que el fruto a repartir es indivisible, ya que el mayor número de kilos queda incorporado en animales que son propiedad de una de las partes: el capitalizador, quien en su calidad de titular de dominio deberá venderlos a su nombre, entregando en ese momento al propietario del campo la parte que le corresponde en el precio de venta, conforme a la proporción pactada entre ambos respecto de los kilos engordados.

Dicha venta hace responsable al **capitalizador**, del ingreso del Impuesto al Valor Agregado por el **total del monto de la operación**, no obstante que un porcentaje del peso obtenido en el proceso de engorde pertenece al dueño del campo.

Se estima sin embargo que en esta situación cada una de las partes debe asumir su responsabilidad frente al gravamen en la proporción que le cupo en el negocio, por lo que habida cuenta de la singularidad del caso y a efectos de instrumentar adecuadamente la operación, correspondería de en concomitancia con el momento de la venta el **propietario del campo** facture al capitalizador la **proporción que le corresponde sobre el mayor kilaje obtenido** como fruto del contrato, ya que en definitiva será éste quien venderá a nombre propio esos kilos del animal. Esta mecánica permite además, que el dueño del campo compute los créditos fiscales inherentes a su participación en esta operación.

Conclusiones:

a) En los convenios de capitalización de hacienda no hay una venta o una dación en pago de servicios por parte del capitalizador al dueño del campo, sino una distribución de los frutos obtenidos, objeto final del contrato celebrado.

b) Dicha adjudicación no constituye hecho imponible frente al impuesto al valor agregado. Recién en el momento en que los sujetos intervinientes efectúen con los bienes recibidos como consecuencia del reparto, operaciones gravadas, nacerá para cada uno de ellos su obligación tributaria.

c) En el caso particular de la capitalización de hacienda con destino a engorde y venta, el fruto a repartir es indivisible dado que el mayor número de kilos -objeto del contrato- queda incorporado a animales que son propiedad del capitalizador, quien venderá a su nombre y tributará el IVA por el monto total de la operación. El dueño del campo asumirá su responsabilidad frente al gravamen facturando al capitalizador la proporción que le corresponda sobre el mayor número de kilos obtenido como fruto del convenio, ingresando el IVA respectivo.

CONCLUSIÓN

Este trabajo intenta contribuir a clarificar conceptos que describen la actividad ganadera en el país, las distintas modalidades de contratación existentes entre capitalistas y dueños de campos, detallando el de capitalización de hacienda bobina.

Respecto a los aspectos de valuación contable de la hacienda puede concluirse que, la actividad agropecuaria tiene como características que la distingue de otras el “**Crecimiento Vegetativo**”. Este crecimiento es lo que denominamos producción. A la fecha la única norma que contempla un tratamiento especial para empresas agropecuarias estará vigente a partir del 1° de Enero de 2005. El informe citado en el trabajo, al igual que esta norma, coinciden en que la mejor alternativa para valuar la hacienda bobina es el Valor Neto de Realización.

En cuanto al aspecto Impositivo, el trabajo acota su descripción a la normativa vigente de dos impuestos nacionales. El impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado.

Impuesto al Valor Agregado. Se debe analizar el nacimiento del hecho imponible para cada una de las partes intervinientes en el contrato (capitalista y dueño de la tierra). Dentro de esta modalidad de contratación, la venta de la hacienda puede darse o no diferida en el tiempo respecto a la finalización del contrato, como puede ser el caso de capitalización de cría, donde se termina la capitalización con un porcentaje estipulado de las crías. Teniendo en cuenta que de por sí la liquidación del contrato no genera hecho imponible en el IVA ya que no hay venta, el mismo se producirá en ocasión de la venta de la hacienda

dada en capitalización, que nunca dejó de ser de su propiedad y que por lo tanto deberá vender por su cuenta y orden (Para el Capitalista). En cambio el dueño del campo asume su responsabilidad al facturarle al concedente, al momento de la venta de la hacienda, la proporción que le corresponde sobre el mayor kilaje obtenido como fruto del contrato, ya que en definitiva será éste quien venda a nombre propio esos kilos del animal. Pero cuando no hay venta, y se distribuyen los animales en función de los kilos ganados, el capitalizador tendrá que facturar la hacienda que entrega como resultado del contrato al dueño del campo, ya que éste no podría de otra manera transferir a un tercero el ganado que no le es propio.

Impuesto a las Ganancias. Por tratarse de rentas de tercera categoría, el resultado de la operación, ya sea utilidad o quebranto, se deberá declarar en ocasión de su devengamiento. La liquidación del contrato genera por sí el resultado aunque las partes no hayan procedido a la venta del producido, ya que quedaría denotado el mismo en el incremento de sus existencias finales.

Asimismo, si opera un cierre de ejercicio en el curso de ejecución del contrato, corresponderá valuar el incremento en las existencias finales. La valuación de las existencias dadas en capitalización se valúan de acuerdo a lo establecido por la ley.

ANEXOS

Anexo I²²

Calendario Actividad Agrícola asociado a la Ganadería

Diciembre/Abril:	Se almacenan reservas (silaje, heno, rollos y fardos) Se realizan las labores y se siembran los forrajes de invierno: -pasturas perennes (alfalfa y praderas consociadas) -pastoreos de invierno (avena, centeno, rye grass, etc)
Julio/Septiembre:	Se realizan los laboreos para la siembra de forraje de verano (maíz, sorgo, mijo, moha, etc.)
Septiembre/Noviembre:	Se siembra el forraje de verano

Calendario Actividad Ganadería

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
Cría	Laboreo						Parición		Servicio			
	Siembra verdeos					SR						L
Invernada	Siembra verdeos						SR					SV
	Laboreo						Laboreo					L
	Siembra verdeos											
Compra de Reposición												
Tambo	Laboreo						Laboreo					SV
	Siembra verdeos							Siembra verdeos				L

L Laboreo
 SV Siembra verdos
 SR Suministro de reservas
 T Compra de Toros

²² CREA (Consortio Regional Empresarios Agrícolas), **Cómo Funciona la Empresa Agropecuaria**, Buenos Aires, 2003, p. 4

Anexo II

RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 22

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: ACTIVIDAD AGROPECUARIA

SEGUNDA PARTE

1. Objetivo

La presente norma tiene como objetivo definir los criterios de medición y pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria.

2. Actividad agropecuaria

La actividad agropecuaria consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento.

3. Alcance

Las normas contenidas en esta Resolución Técnica se aplican en la medición y exposición de los siguientes rubros:

Activos biológicos:

productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo;

resultados atribuidos a la producción agropecuaria.

Esta resolución técnica no incluye el tratamiento de otros rubros que hacen a la producción agropecuaria, pero que no tienen o no tuvieron desarrollo biológico, tales como la tierra agropecuaria. A estos rubros le son aplicables las restantes normas contables profesionales que fueren pertinentes.

No obstante, si el factor de producción *tierra afectada a uso agropecuario*, disminuyera sus condiciones productivas precedentes, como consecuencia de su utilización en la actividad agropecuaria, deberá considerarse como un activo sujeto a depreciación, deduciendo de su medición la estimación del valor del deterioro e imputando el mismo como un costo atribuible a la producción agropecuaria en el correspondiente período contable.

Esta Resolución Técnica no incluye el tratamiento del procesamiento de los productos agropecuarios posteriores a su obtención (por ejemplo: el procesamiento de uvas para la obtención de vinos y mostos, etc.).

4. Ámbito de aplicación

Las normas contenidas en esta Resolución Técnica son aplicables a todos los entes que desarrollan actividad agropecuaria, incluyendo aquellos que producen bienes con crecimiento vegetativo aplicando tecnologías que hacen un uso menor o nulo de la tierra.

5. Definiciones

Los vocablos y expresiones utilizados en esta Resolución Técnica tienen los significados que se indican a continuación:

Transformación biológica: comprende los procesos de crecimiento, deterioro, producción y procreación que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos.

Activos biológicos: están compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Pueden estar en crecimiento, en producción o terminados.

Activos biológicos en desarrollo: son aquellos que no han completado aún su proceso de desarrollo hasta el nivel de poder ser considerados como "en producción", (por ejemplo: árboles frutales, bosques, teneros, alvines, sementeras, frutas inmaduras, etc., cuyo proceso biológico de crecimiento no ha concluido, aunque se puedan obtener del mismo bienes secundarios comercializables).

Activos biológicos en producción: son aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos (por ejemplo: animales y plantas destinadas a funciones reproductivas, árboles frutales y florales en producción, vacas lecheras, ovejas que producen lana, etc.).

Activos biológicos terminados: son aquellos que han concluido su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en otros procesos productivos (por ejemplo: novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc.).

Obtención de productos agropecuarios: es la separación de los frutos de un activo biológico o la cesación de su proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias adopta el nombre específico de cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección, etc.

Productos agropecuarios: es el producido de la acción descrita en el punto anterior (por ejemplo: cereales cosechados, leche, lana, madera, frutos cosechados, etc.).

Mercado activo: para ser considerado activo a efecto de esta resolución técnica, un mercado debe cumplir con las siguientes condiciones:

Los productos que se comercializan en él deben ser homogéneos;

deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables; y

los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados.

Etapas inicial de desarrollo biológico: es la etapa que abarca desde:

a. las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta

b. el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas, y que esta medición sea superior al valor de los costos necesarios para obtenerlo.

Etapas siguientes a la inicial de desarrollo biológico: abarca desde el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas.

Producción: es el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos -volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.

6. Reconocimiento

Los entes descritos en la sección 4 de esta resolución técnica, deben reconocer la existencia de un activo biológico o de un producto agropecuario sólo cuando se hayan satisfecho los requisitos exigidos por la sección 5 (*Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables*) de la Resolución Técnica N° 16 (*Marco conceptual de las normas contables profesionales*) y específicamente por la sección 2.1 (*Reconocimiento*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7. Medición

Para la medición contable de los activos biológicos y los productos agropecuarios deben emplearse los siguientes criterios:

7.1. Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad

7.1.1. Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual

Su medición contable se efectuará a su valor neto de realización determinado de acuerdo con la sección 4.3.2 (*Determinación de valores netos de realización*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7.1.2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado

7.1.2.1. Bienes que se encuentren en la etapa inicial de su desarrollo biológico

Los bienes que se encuentren en la etapa inicial de su desarrollo biológico se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*). El término costosa se utiliza en esta norma en el sentido de la no satisfacción del equilibrio entre costos y beneficios en los términos de la sección 3.2.2 (*Equilibrio entre costos y beneficios*) de la Resolución Técnica N° 16 (*Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales*).

7.1.2.2. Bienes que se encuentren después de la etapa inicial de su desarrollo biológico

Los bienes que se encuentren a posteriori de la etapa inicial, se medirán al valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir siempre que los siguientes elementos a considerar para la determinación del referido flujo puedan estimarse en forma confiable y verificable:

Precio de venta esperado. En aquellos casos en donde el ente no comercialice los activos biológicos que produce en dicha condición sino que los reemplace por una proporción de los productos que se obtienen a través de un proceso industrial, normalmente denominado "maquila" deberá utilizar como base para la medición del ingreso esperado el valor neto a obtener de la realización del producto a recibir:

costos y gastos adicionales hasta la venta que no se hayan devengado aún en el período;

momentos de los flujos monetarios, tanto de los ingresos como de las erogaciones;

riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo necesario para poder ser comercializados en un mercado activo. Este concepto incluirá tanto los riesgos de precios, los de desarrollo biológico futuro, los climáticos, así como los derivados de plagas o elementos similares. Será un elemento esencial en la evaluación del riesgo asociado al desarrollo biológico futuro, el grado de desarrollo actual en relación con el necesario para ser comercializado en un mercado activo. La introducción del concepto de riesgos asociados a cada uno de los elementos que se utilizan para la medición, se logra de la manera más adecuada cuando se utiliza el promedio ponderado que surge de computar cada una de las alternativas posibles de magnitudes a alcanzar por la probabilidad de que dicha magnitud se verifique, todo ello medido de acuerdo con la información disponible a la fecha de la medición contable. Para aquellos procesos de muy largo plazo (varios años) los riesgos asociados a la futura obtención generalmente son demasiado elevados en los primeros años de vida del activo biológico por lo que no resulta en dicho caso procedente su valuación al valor neto del flujo futuro de fondos;

tasa de descuento que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y que no considere el efecto del impuesto a las ganancias, es decir debe utilizarse una tasa libre de riesgos debido a que la consideración de los mismos ya se encuentran incluidos en el punto (4) anterior.

Si los requisitos de confiabilidad y verificabilidad de los datos a emplear no pudieran satisfacerse, se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

Cuando el ente incluya entre sus activos biológicos bienes similares entre sí, algunos de los cuales estén destinados a la venta en el curso habitual de los negocios y otros destinados a ser utilizados como factores de la producción en el curso normal de la actividad y no resulte posible o razonablemente factible su separación en virtud de su destino, deberá valorar la totalidad de dichos bienes de acuerdo con las pautas de este punto, es decir como si todo el conjunto de los bienes estuviere destinado a la venta en el curso normal de los negocios.

7.1.3. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado

Si bien no es frecuente que esta condición se verifique en relación con activos biológicos relacionados con la actividad agropecuaria, existen casos en donde la frecuencia de las transacciones son muy bajas, registrándose períodos muy prolongados en los que no se producen transacciones que permitan calificar a dichos mercados como activos.

Si el ente puede obtener valores de mercado en la fecha de la medición contable o en fechas cercanas a ellas y estos valores representan razonablemente los valores a los que pueden ser comercializados sus bienes, deberá utilizar dichos valores como bases para la valuación tanto de la producción como de los bienes en existencia, según corresponda.

En caso contrario, se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7.2. Bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad

Bienes para los que existe un mercado activo:

En su condición actual

Se medirán al costo de reposición directo de un bien similar, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

Se admitirá la determinación del costo de reposición en el mercado de bienes similares, aunque no exista una medición directa del mismo, cuando puedan hacerse estimaciones técnicamente fundadas que permitan aproximar razonablemente dicho valor sobre la base del valor de bienes análogos, aunque de variedades, edades u otras características diferentes

También se admitirá dicha determinación de costo de reposición directo cuando pudiere efectuarse razonablemente sobre la base de la medición de conjuntos en los cuales bienes similares se encuentren incluidos, y de los que pudieran excluirse los restantes bienes que integran el conjunto.

Los bienes que se incluyen en este grupo, no son sujetos a depreciación, ya que la valuación de los mismos considera no sólo la valorización producida por el desarrollo biológico sino también la desvalorización como consecuencia del deterioro biológico u otras causas.

Para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales:

Se medirán al costo de reposición directo de un bien similar pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*) neto de las depreciaciones acumuladas determinadas de acuerdo con los procedimientos que se establecen en el punto 7.2.3. de esta resolución técnica.

7.2.2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual

Se incluirán dentro de este grupo aquellos bienes para los que no fuere posible, o económicamente factible sin un inapropiado costo o esfuerzo, la determinación de su valor de mercado en forma directa haciendo uso de algunas de las alternativas que se exponen en la sección 7.2.1 de esta resolución técnica.

7.2.2.1. Medición contable desde el inicio de las actividades preparatorias hasta que finaliza el proceso de crecimiento o desarrollo

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7.2.2.2. Medición contable desde el inicio de la producción hasta que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*) menos el importe neto obtenido por la realización de los productos obtenidos.

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7.2.2.3. Medición contable de los valores originales sin depreciación desde que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial hasta que finaliza el proceso de desarrollo biológico

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*). A partir del inicio de este período, sólo incluirán los costos atribuibles al mantenimiento del activo biológico en producción. Los restantes costos deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7.2.2.4. Medición contable de los valores originales sin depreciación desde que finaliza el proceso de desarrollo biológico hasta el fin de la vida útil del bien

Su medición contable se efectuará al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*) acumulado hasta la finalización del proceso de desarrollo biológico. La totalidad de los costos asociados posteriores a dicha fecha deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7.2.3. Depreciaciones acumuladas

A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de activos biológicos valuados de acuerdo con el punto 7.2.2 anterior, se considerará en su medición contable la correspondiente depreciación acumulada que se calculará de la siguiente forma:

Importe del valor original sin depreciación, menos el valor residual estimado al finalizar la vida útil, dividido por la producción total del bien (producción obtenida más producción esperada hasta el fin de su vida útil) y multiplicado por la producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición contable;

la variación producida en el período contable se imputará a resultados de acuerdo con:

la variación atribuida a cambios en la medición residual del bien al inicio del período contable, se imputará a *Resultados por tenencia*;

la variación atribuida a los volúmenes de producción obtenida durante el período contable se imputará al *costo de producción* de los frutos que el bien produce.

Si el ente no pudiere, o no resultare razonable en virtud de las particulares características del bien, efectuar el cálculo de las depreciaciones siguiendo el método descrito en el párrafo anterior, podrá utilizar algún otro método alternativo que resulte razonable aplicar al caso particular y que satisfaga los requisitos de la información contable que establece la sección 3 (*Requisitos de la información contenida en los Estados Contables*) de la Resolución Técnica N° 16 (*Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales*).

7.3. Activos biológicos con procesos productivos continuos

La producción generada por estos activos biológicos, podrá ser determinada al momento de su ocurrencia, en forma mensual o por un período mayor, predeterminado y explicitado en la información complementaria.

Dado que el proceso de generación de resultados por crecimiento o decrecimiento (producción) se produce generalmente en forma continua, su medición periódica resulta más representativa que si se efectúa al cierre del período contable.

Sin embargo podrá adoptarse este último criterio, -medición al cierre del período contable- cuando el proceso de medición pueda resultar imposible o muy costoso, o cuando se considere que no se generarán diferencias sustanciales respecto de su cuantificación periódica.

Adoptado el criterio de medir la producción al momento de su ocurrencia o periódicamente, la misma deberá ser ajustada en función del crecimiento o decrecimiento ocurrido entre la fecha de su medición y el cierre del período contable.

En todos los casos, el activo biológico subyacente que le dio origen y sustento deberá ser medido al cierre del período contable.

Cualquier cambio en los valores del mercado con respecto al valor asignado a la producción será considerado como *resultado de tenencia* o como *resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización* según lo indicado en el penúltimo párrafo de la sección 8.2.2. (*Resultado de la producción agropecuaria*) de esta resolución técnica.

8. EXPOSICIÓN

La exposición de los rubros específicos de la actividad agropecuaria se realizará de acuerdo con las siguientes pautas:

8.1. Exposición en el Estado de Situación Patrimonial

Activos Biológicos: estos activos se incluirán en la información complementaria en bienes de cambio o bienes de uso, según corresponda, y por separado de los restantes bienes integrantes del rubro. Deberá especificarse además, su composición en las siguientes categorías, en función del grado de desarrollo evidenciado dentro del proceso y considerando las definiciones incluidas en la sección 5 de esta Resolución Técnica:

- a. En desarrollo,
- b. terminados, y
- c. en producción

Dentro de cada una de las categorías descriptas deberá exponerse como activo corriente o no corriente según corresponda, y adicionalmente en la información complementaria la composición en función de la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos en los casos de bienes valuados de acuerdo con lo prescripto por la sección 7.1.2.2 de esta resolución técnica.

Cuando el ente hubiere medido los bienes destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad, mediante alguno de los criterios que se incluyen en la sección 7.2.2 de esta resolución técnica deberá exponer las causas que no le permitieron la utilización de ninguna de las opciones previstas en la sección 7.2.1 de esta resolución técnica.

También deberá exponer las causas que determinaron la utilización del costo original en lugar del costo de reposición cuando así hubiera ocurrido.

Si el ente hubiere medido sus activos biológicos o la producción de los mismos de acuerdo con lo dispuesto en la sección 7.1.3 de esta resolución técnica, utilizando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado activo, deberá exponer esta situación, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

8.2. Exposición en el Estado de Resultados

8.2.1. Reconocimiento de Ingresos por producción

En los entes dedicados a la actividad agropecuaria el hecho sustancial de generación de sus ingresos es el crecimiento vegetativo, denominado en estas actividades "**producción**". La producción, para esta Resolución Técnica, es *el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos -volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos*.

El fundamento del concepto "producción" es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión en éstos desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor del bien.

Este concepto está reconocido en la sección 4.2.2 (*Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas*) de la Resolución Técnica N° 16 (*Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales*).

8.2.2. Resultado de la producción Agropecuaria

El resultado neto por la producción agropecuaria se incluirá en el cuerpo del estado en un rubro específico, entre el *costo de los bienes vendidos y servicios prestados* y el *resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización*. En aquellos entes en que la actividad agropecuaria sea la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades, este rubro deberá exponerse como primer rubro del estado de resultados.

El resultado neto estará compuesto por:

- a. el valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención (cosecha, tala, recolección, etc.), más
- b. la valorización registrada por los activos biológicos durante el período, menos
- c. la desvalorización registrada por los activos biológicos durante el período, menos
- d. los costos devengados durante el período atribuibles a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo.

En la información complementaria deberá incluirse la composición del cálculo del valor así obtenido. Los costos incluidos en el cálculo –si corresponde– se referenciarán con el cuadro anexo que refleje la información de los gastos clasificados por su naturaleza y por su función. Los costos devengados correspondientes a los productos agropecuarios obtenidos detallados en el punto a. anterior, si son calculados al costo de reposición a dicha fecha, permiten determinar los resultados de tenencia generados por los activos representados por dichos costos aplicados, desde la fecha de adquisición por el ente hasta la fecha de la obtención de los productos agropecuarios.

Si dichos costos devengados son determinados sobre la base de los costos históricos correspondientes, dicho resultado de tenencia quedará incluido en el resultado neto por la producción agropecuaria.

Los resultados generados por el cambio de valor de los productos agropecuarios con posterioridad al momento de su obtención, siendo éstos medidos contablemente a su valor neto de realización por aplicación de las pautas contenidas en la sección 7 de esta resolución técnica, serán expuestos como *resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización* (sección B.4 del capítulo IV de la Resolución Técnica N° 9), en el renglón correspondiente del estado de resultados. Si los productos agropecuarios son medidos a costo de reposición, los resultados serán expuestos como resultados por tenencia. En la información complementaria deberá discriminarse la composición de estos resultados en función de la naturaleza de los productos que le dieron origen.

Si el ente hubiere utilizado un método de depreciación diferente al que establece como preferible la sección 7.2.3 de esta resolución técnica, deberá exponer en la información complementaria dicha situación, acompañada de la descripción del criterio alternativo utilizado como base para el cálculo de las depreciaciones.

Anexo III

Zona Central y Zona Marginal

La ley establece que el sistema de avaluo aplicado a los vientres puede ser empleado por los ganadero criadores, para la totalidad de la hacienda de propia producción, cuando la totalidad del ciclo productivo se relice en establecimiento fuera de l Zona Central Ganadera.

a) Zona Central

- Provincia de Buenos Aires: todos los partidos, con excepción de Villarino y Patagones
- Provincia de Santa Fé: todos los departamentos, con excepción de 9 de Julio, Vera, Gral. Obligado, San Javier y Garay.
- Provincia de Córdoba: departamento de San Justo Tercero, Arriba, General San Martín, Unión, Marcos Juárez, Juárez Celman, Río Cuarto, Presidente Roque Sáenz Peña y General Roca
- Provincia de San Luis: departamento de San Martín, Chacabuco y General Pedernera.
- Provincia de la Pampa: departamento de Chapalefú, Maracó, Quemú-Quemú, Capital, Catrilo, Atreucó, Guatraché, Coello, Rancul, Realicó y Trenel.
- Provincia de Entre Ríos: departamentos de Diamante, Victoria, Gualeguay, Rosario de Tala, Gualeguaychu, Concepción del Uruguay y Nogoyá.

b) Zona Marginal

La integran todos los departamentos, partidos o provincias no incluidos en la nómina anterior.

Anexo IV

Mercado de Liniers	Cierre	Min.	Máx	Var. %	Ant
Novillo 420 Kg	2,03	2,00	2,09	0,35	2,03
Novillo 440 Kg	2,04	2,00	2,08	1,14	2,02
Novillo 460 Kg	2,03	2,00	2,08	0,25	2,03
Novillo 480 Kg	2,04	1,95	2,10	3,77	1,96
Novillo más de 480 Kg	2,00	1,95	2,05	1,06	1,98
Overos Negros más de 520 Kg	1,54	1,00	1,70	0,85	1,52
Vaquillonas buenas	1,98	1,83	2,18	0,25	1,98
Temeros buenos	2,21	2,10	2,28	2,79	2,15
temeros regulares	1,99	1,88	2,09	0,00	1,99
Vacas buenas	1,58	1,50	1,74	0,25	1,58
Novillitos buenos	2,08	2,02	2,20	-0,14	2,08
Novillitos regulares	1,94	1,75	2,00	0,52	1,93
Cruza Cebú	1,94	1,65	2,00	5,03	1,85
Novillo Argentino	2,02	1,95	2,08	0,98	2,00

Fuente: Nosis

Datos al 18/06/04

Carne: precios de la hacienda de Liniers. Ponderado por cantidad

junio	21-jun	22-jun	23-jun	24-jun	prom.	Ant.	dif%
Novillos							
401/420	0,000	2,021	2,028	0,000	2,025	1,996	1,450
421/440	0,000	1,994	2,069	0,000	2,025	1,966	3,010
441/460	0,000	2,043	1,934	0,000	1,990	1,947	2,200
461/480	0,000	1,982	2,056	0,000	2,019	1,859	8,610
481/500	0,000	1,979	1,994	0,000	1,986	1,899	4,590
más de 500	0,000	1,769	2,017	0,000	1,865	1,831	1,850
Promedio	0,000	1,978	2,021	0,000	2,000	1,940	3,100
Novillitos							
251/300	0,000	2,168	2,136	0,000	1,155	2,070	4,090
301/350	0,000	2,019	2,072	0,000	2,047	1,990	2,850
351/380	0,000	2,042	2,046	0,000	2,044	1,966	4,120
381/400	0,000	1,969	2,057	0,000	2,022	1,982	2,040
Promedio	0,000	2,050	2,068	0,000	2,059	1,989	3,520
Vaquillonas							
251/300	0,000	2,122	2,049	0,000	2,085	1,980	5,310
301/350	0,000	1,927	1,867	0,000	1,890	1,818	3,980
351/380	0,000	1,563	1,593	0,000	1,583	1,489	6,320
Promedio	0,000	1,947	1,855	0,000	1,894	1,784	6,180
Terneros							
	0,000	2,189	2,185	0,000	2,187	2,116	3,330
Vacas							
381/420	0,000	1,377	1,363	0,000	1,369	1,275	7,400
421/460	0,000	1,328	1,312	0,000	1,318	1,262	4,440
más de 460	0,000	1,302	1,349	0,000	1,329	1,282	3,700
Promedio	0,000	1,337	1,341	0,000	1,339	1,273	5,220
Vacas conserva							
	0,000	0,888	0,898	0,000	0,894	0,833	7,380
Toros							
	0,000	1,260	1,203	0,000	1,227	1,234	-0,600

Fuente: mercados al día.

BIBLIOGRAFIA

1. Hugo SANTIAGO ARCE, **4º Jornada de la Empresa Agropecuaria**, Tandil Septiembre de 1991, Tandil
2. G. A. BORDA, **Tratado de Derecho Civil**, Editorial Perrot.
3. Marcelo BUSTINDUY, **Actividades Agropecuarias**, Ciudad de Bs. As., Aplicación Tributaria, 2000, 271 pp.
4. COMISIÓN DE ACTUACIÓN PROFESIONAL EN EMPRESAS AGROPECUARIAS, **Valuación Exposición Gestión en Empresas Agropecuarias**, Bs. As., C.P.C.E. de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 1992, 85 pp.
5. CREA (Consortio Regional Empresarios Agrícolas), **Cómo Funciona la Empresa Agropecuaria**, Buenos Aires, 2003, 84 pp.
6. DELOITTE, **Análisis de Balances de Empresas Agropecuarias**, Ciudad de Bs. As., 2004, 96 pp.
7. DIRECCIÓN ASESORÍA TÉCNICA, **Dictamen 81/92**, Boletín D.G.I,1992/07/23.
8. FACPCE, **Informe N°19 - VIII JNEA** (jornadas nacionales de empresa agropecuaria). Tandil, Bs. As, 1999
9. Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas, **Resolución Técnica N°6**, Ciudad de Buenos Aires, La Ley, 1984, 5 pp.
10. Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas, **Resolución Técnica N°10**, Corrientes, La Ley, 1992, 5 pp.
11. Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas, **Resolución Técnica N°17**, Ciudad de Buenos Aires, La Ley, 2000, 29 pp.
12. Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas, **Resolución Técnica N°22**, Ciudad de Buenos Aires, La Ley, 26/03/2004
13. **LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS** (t.o. 1997) con las modificaciones introducidas por L. 24.885, 25.057, 25.063 y 25.239. aplicación tributarias, 2001, 45 pp.
14. Carlos Maria NEGRI, **Instituciones del Derecho privado y de Derecho económico**, Ediciones Macchi.

15. REIG, Enrique J. **Impuesto a la Renta**, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1991
16. SENDEROVICH, Isaac. **Manuel de Empresas Agropecuarias**, Buenos Aires, Editorial Rei, 1988, 476 pp.

Páginas Web:

www.infoleg.gov.ar
www.afip.gov.ar
www.laley.com.ar
www.facpce.arg.ar

ÍNDICE

PORTADA:	0
ABSTRACT:	1
PROBLEMA:	2
OBJETIVOS:	3
OBJETIVO GENERAL:	3
OBJETIVOS ESPECÍFICOS:	3
HIPÓTESIS:	4
DESARROLLO DE LA HIPÓTESIS:	4
VARIABLES QUE INTEGRAN LA HIPÓTESIS:	4
JUSTIFICACIÓN:	5
ESTADO DE LA CUESTIÓN:	6
TIPO DE INVESTIGACIÓN:	7
TIEMPO Y LUGAR:	7
INTRODUCCIÓN:	7
MARCO TEÓRICO:	8
Clasificación de la Hacienda Bovina:	9
Por Razas:	9
Por Tipo:	9
Por categorías:	10
Descripción de la Actividad Ganadera:	11
a. Caracteres distintivos:	11
b. Cría:	12
c. Invernada:	13
d. Cabañas:	13
e. Costos del ganado:	13
OBJETIVOS ESPECÍFICOS:	14
1. Descripción de los contratos agropecuarios:	14
a. Arrendamiento rural:	15
b. Capitalización de hacienda:	15
2. Análisis de los sistemas de valuación contables aplicados a la de hacienda bovina:	22
a. Sistemas de valuación por costos y por precios de venta:	22
b. Antecedente Internacional:	26
c. Antecedente en el país:	27
d. Normativa vigente en el país:	29
e. Propuestas:	30
f. Resolución técnica N° 22:	36
g. Ejemplo práctico de registración:	43
h. Conclusión:	46
3. Criterio de valuación impositiva aplicada a la hacienda bovina:	49
4. Descripción del tratamiento del IVA en la Capitalización de Hacienda:	53
CONCLUSIÓN:	55
ANEXOS:	57
BIBLIOGRAFIA:	68
ÍNDICE:	70