

TÍTULO:	APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES VIGENTES EN LA VITICULTURA DE SALTA
AUTOR/ES:	Torres, Carlos Darío
PUBLICACIÓN:	Consultor Agropecuario
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2020
OTROS DATOS:	-

CARLOS DARÍO TORRES

APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES VIGENTES EN LA VITICULTURA DE SALTA^(*)

I - INTRODUCCIÓN

La viticultura es una de las principales actividades de la Provincia de Salta, con más de tres mil hectáreas cultivadas de vid.

La región, conocida como los Valles Calchaquíes, es reconocida tanto en la República Argentina como a nivel internacional por los vinos de altura de alta calidad que produce. Pero, a nivel local, la actividad se destaca por ser uno de los motores que genera fuentes de trabajo, permitir el crecimiento de economías familiares y ser un complemento en la promoción del turismo.

Por tratarse la viticultura de una actividad agropecuaria (específicamente frutícola) produce bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y de la naturaleza, donde esta última, por medio de la transformación biológica, es la principal generadora de incrementos de valor en los activos biológicos.

La viticultura (del latín *vitis* que significa vid) es el conjunto de prácticas y técnicas agronómicas que se aplican al cultivo de la vid. En sí es el cultivo del fruto: la uva.⁽¹⁾

II - VITICULTURA ARGENTINA. UN POCO DE HISTORIA

La historia de la vitivinicultura argentina se remonta a la época de la colonización, ya que el cultivo de la vid estaba estrechamente relacionado con las prácticas agrícolas de los colonos españoles.

En las Provincias de Mendoza y San Juan se implantaron los primeros viñedos entre 1569 y 1589, lo que dio lugar, con el transcurso del tiempo, al desarrollo de una gran industria. Favorecida por óptimas condiciones climáticas y de suelo, la vitivinicultura manifestó un amplio y acelerado desarrollo, principalmente en las provincias andinas, extendiéndose desde Jujuy a Neuquén.

III - FACTORES DE LA PRODUCCIÓN VITÍCOLA

La producción vitícola es una actividad económica ejercida por los viticultores, con el objetivo de producir de manera rentable uvas que, transformadas en vino o consumidas en estado fresco, permitan satisfacer la demanda de los consumidores.

Esta actividad está sometida a una serie de condicionantes:

- de orden geográfico: el suelo y el clima del viñedo están determinados por la localización de la explotación. La elección de un terruño favorable mejorará la calidad de la producción siempre y cuando se combine con buenas técnicas culturales y tecnológicas por parte del viticultor;
- de orden económico: la rentabilidad de la actividad vitícola es otra inquietud del viticultor con el fin de obtener la remuneración del trabajo y del capital; la elección de las técnicas vitícolas a aplicar depende cada vez más de sus costos, lo que lleva a los viticultores a mecanizar al máximo y reducir sus tiempos de trabajo; y
- de orden reglamentario: el viticultor debe respetar la reglamentación vigente en su región: elección de variedades, de parcelas y podas, límites de rendimientos y de graduación alcohólica.⁽²⁾

Dentro de los factores permanentes de la producción vitícola, el clima es, posiblemente, el que con mayor intensidad determina las posibilidades de producción, en relación con las exigencias de las variedades de vid cultivadas y los destinos de la producción⁽³⁾. La vid tiene unas exigencias climáticas bien determinadas, definidas fundamentalmente por las temperaturas, la insolación y las lluvias. Es una planta exigente en calor y sensible a las heladas de invierno y de primavera, no solamente

para su desarrollo vegetativo, sino para la maduración de sus frutos, que precisan una iluminación y temperaturas adecuadamente altas.

Además, la vid necesita para asegurar el desarrollo y crecimiento de sus órganos vegetativos y los frutos una alimentación de agua suficiente, pero no excesiva hasta que comienza el crecimiento de las bayas, después del invierno-primavera y eventualmente al riego por corresponder a meses generalmente secos.

IV - PARTICULARIDADES DE LA VITICULTURA EN SALTA

La actividad vitícola en la Provincia de Salta se desarrolla por las características de su tierra en los Valles Calchaquíes. Principalmente en los Departamentos de Cafayate, San Carlos, Molinos, Cachi y La Viña. La tierra de Cafayate y de los valles es un arenal, un desierto con arcillas y con abundancia de antiguos minerales andinos. En esas arenas, ardientes en el día y frías por las noches, se desarrolla la viticultura. El suelo de la región presenta características excelentes para el óptimo desarrollo y sanidad de las vides. Aquí se cultiva el 75% de los viñedos de Salta. Es un suelo de estructura arenosa, pedregosa al pie de la montaña, con una altura media de 1.700 metros sobre el nivel del mar.

Los Valles Calchaquíes conforman la región donde se cultivan los viñedos de mayor altura del mundo. Son más de 1.800 hectáreas de viñedos que se extienden entre Cafayate, Tolombón, Yacochuya, Colomé, San Carlos, Angastaco y Molinos.

Respecto del clima, habitualmente se dice que Cafayate, cuna del vino torrontés, es la "tierra donde vive el sol". Lo confirma un promedio de 340 días de sol por año. Esto asegura la producción de uvas de óptima madurez, que luego se transmitirán al vino con colores intensos y una gran concentración de aromas y sabores. Una notable amplitud térmica de hasta 20° C de diferencia entre el día y la noche. Así, el fruto incorpora sustancias y nutrientes al calor del día y con el frío de la noche se cierra y los conserva, lo que redundará en una gran concentración de aromas y sabores.

Los cultivos de la vid son perennes. La vid ocupa el suelo durante treinta años a cincuenta años. Su vida es una sucesión de ciclos anuales, que son interdependientes, pues las condiciones de vegetación a lo largo de un ciclo, debidas al medio y al hombre, tienen influencias en los ciclos vegetativos siguientes. Poseen un período de implantación (durante el cual no están en condiciones de producir) que puede ser de varios años dependiendo de la especie. Durante dicho período, se realizan inversiones para lograr que la planta entre en producción para cosechar los frutos. Las mismas tienen repercusión en más de un ejercicio económico, donde un adecuado diseño de la gestión de producción y su correlación con un sistema administrativo organizado eficientemente, contribuyen a la generación de un valor agregado para los propietarios.

V - LOS VIÑEDOS

En función de las características de las plantas productoras, se analiza al viñedo como activo biológico a los efectos de definir el tratamiento contable a aplicar, en relación con las normas contables profesionales vigentes, respecto de un relevamiento realizado en la Provincia de Salta.

Los viñedos son plantas con una larga vida útil productiva. Una vez realizada la implantación y realizando las tareas culturales necesarias para su adecuado desarrollo, se estima que al segundo año comienza a dar frutos, aunque los mismos no tendrán la calidad esperada ni el volumen de producción deseado. Esos frutos, generalmente, se destinan a otras producciones menores (dulces, jugos o vinos de baja calidad) o son utilizados como abono para los mismos viñedos.

Recién al quinto año comienza la etapa de plena producción, la que se extiende, en promedio, durante aproximadamente 30 años. No obstante, para el caso de los viñedos salteños, existen casos donde su vida útil real se extiende por muchos años más, llegando a superar los 100 años. Esto puede convertirse en un serio impedimento para la estimación de su depreciación.

Ahora bien, durante la extensa etapa de productividad plena, logra estabilizar su producción en volumen y calidad. Esta circunstancia posibilita tomar como base razonable, para el cálculo de la depreciación anual, la producción total esperada a lo largo de su vida útil y distribuir su valor amortizable en función de la producción real anual.

Otro aspecto importante, durante su etapa de desarrollo, son los costos de mantenimiento y cuidados para lograr la productividad proyectada que suelen ser significativos. También durante su etapa productiva, requiere de importantes erogaciones para su mantenimiento (podas, raleo, etc.).

Los frutos que se obtienen, generalmente, responden a la calidad esperada, en función del producto final que saldrá al mercado, luego del proceso industrial en bodega (los vinos).

Transcurrida la vida útil, no existe posibilidad de alguna de recuperación. Solo su extracción, como paso previo a las tareas preparatorias para un nuevo implante. Es decir, se reinicia el ciclo.

Ahora bien, en general, la tierra no sufre ningún deterioro que amerite evaluar su posible pérdida de valor a los fines de un eventual cómputo de depreciación. Las características de los suelos aptos para la viticultura no sufren una degradación por la explotación en esta actividad.

VI - EL CICLO PRODUCTIVO

La calidad de los vinos depende de los cuidados que a cada instante, durante todo el año, le prodigan los viticultores a los viñedos. Cada mes del año lleva consigo una serie de actividades y cuidados en la plantación.

Al finalizar la vendimia, a fines de abril y mediados de mayo, comienza un nuevo ciclo productivo. Ni bien termina la recolección de los frutos y antes de la caída de las hojas se comprueban las condiciones físicas de cada planta, a los efectos de planificar las tareas preparatorias de las próximas campañas. En ese momento, con los primeros fríos, la planta entra en una etapa de reposo durante todo el invierno. La principal tarea es seleccionar las yemas que se espera servirán para alcanzar la productividad deseada en el futuro. Se eliminan las ramas improductivas, se reemplazan las plantas dañadas y se efectúa una poda cuidadosa. Esa poda permite ir delimitando la cantidad de tallos y brotes que darán los racimos que el viticultor desea, en función del volumen (kilos por hectárea) esperado para la próxima cosecha. En agosto, sin olvidar el riego cuidadoso, se le "da forma a cada planta", atando sus ramas para permitir el desarrollo de los futuros racimos. En la primavera, la planta despierta de su letargo y se visualiza una savia que se desprende de los cortes que quedaron de la poda. "La planta llora" dicen los viticultores. Es la demostración de que la savia comienza a circular por la planta, comenzando el nuevo ciclo. En

octubre, aparecen los brotes, los tallos nuevos y hojas tiernas. Ahora, el laboreo de la tierra es fundamental, pues permite cuidar la sanidad de las plantas eliminando insectos y raleando hierbas que pueden perjudicar el potencial del viñedo.

En noviembre, aparecen con mucha fuerza las hojas y se manifiestan las tres funciones vitales de la vid: transpiración, respiración y fotosíntesis. Aquí comienza la floración. Las flores son muy pequeñas y aparecen en ramilletes. Cada flor es un futuro grano de uva. Es el momento de trabajar con las plantas para lograr una adecuada posición de los racimos frente a la luz solar. También hay que eliminar el exceso de follaje para que la savia vaya a los racimos que ya comienzan a aparecer. A finales del año, aparecen los racimos tan esperados por el viticultor. Sus granos son relativamente pequeños, pues la ausencia de lluvias no permite el crecimiento de granos inflados sino todo lo contrario, con una alta concentración de azúcares, ácidos y agua en su pulpa. Si el objetivo final fuere la producción, en bodega, de vinos de alta gama también existe un raleo de racimos para que queden determinada cantidad en cada planta. En el verano, el riego preferentemente por goteo, con la incorporación de nutrientes es muy importante, tanto como el cuidado de la sanidad del viñedo y sus frutos. La fuerza de los rayos del sol del verano produce el "pintado de las uvas", llamado envero. El clima y el hombre se asocian para que las uvas lleguen a su plena madurez. El sol de la región fabrica color y aromas excepcionales. El control del riego hará que los racimos alcancen la máxima expresión. Pero el cuidado y la vigilancia cotidiana del viñedo aseguran siendo indispensables.

Un poeta de nuestra tierra podría definir esta etapa diciendo *"la experiencia, la sabiduría y el trabajo del hombre en el viñedo gesta esa mágica alquimia de aromas y calidades que han situado al fruto, de estos frutos, dentro de las más exigentes copas del mundo"* (Anónimo, al menos para el suscripto).

En marzo, llega la vendimia que puede extenderse hasta mediados de mayo. En un último recorrido de control se comprueba que todos los racimos están libres, listos para ser separados de la planta, evitando la más mínima lesión en la uva. Porque los grandes vinos provienen de racimos cortados a mano, seleccionados y que llegaron a la prensa con el delicado hollejo intacto. En gran medida, la calidad del vino que vamos a obtener depende de esa selección.

VII - TRATAMIENTO CONTABLE

Actualmente, las normas contables aplicables a las actividades agropecuarias están contenidas en la resolución técnica 22 (normas contables profesionales: actividad agropecuaria), cuyo texto fue modificado por la resolución técnica 46. En el caso particular de la viticultura, tal como veremos más adelante, el viñedo tiene todas las características de las plantas productoras y del análisis del proceso productivo surgen claramente las características del producto agropecuario que se obtiene, las uvas. Se intentarán analizar en el presente trabajo, con el objeto de definir el criterio de medición aplicable más adecuado.

Respecto de los viñedos (las plantas productoras), el nuevo texto de la resolución técnica 22 las define:

"Son aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; se espera que produzcan durante más de un período y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas."

Son activos biológicos en desarrollo mientras no alcanzan la capacidad de producir sus frutos en cantidades y calidades aptas para su comercialización y son activos biológicos en producción a partir de dicha etapa."

No son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (ejemplo los bosques cultivados para producir madera o pasta para papel)".

Respecto de su medición, la citada norma expresa:

"La medición inicial se efectuará al costo original. A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de frutos, se debe comenzar el cálculo de la depreciación. Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del modelo de revaluación que se describe en la RT 17".

Tanto la definición como el criterio de medición adoptado constituyen, al igual que otros aspectos contemplados en la norma, la adopción de conceptos y criterios ya desarrollados por las normas internacionales de información financiera, ratificando el camino de un continuo y saludable acercamiento hacia aquellas.

En cuanto a su exposición en los estados contables, se mantiene el lógico y razonable criterio de incluirlas en el rubro bienes de uso.

VIII - LAS PLANTAS PRODUCTORAS

Existe consenso, en la profesión, sobre las características propias de estos activos biológicos, que pueden detallarse de la siguiente manera:

- Su vida útil se extiende por más de un período.
- Requieren de un tiempo de desarrollo, a partir de su implantación, para comenzar a producir frutos. Posteriormente, necesita de otro tiempo para alcanzar el volumen y calidad de producción de sus frutos, requerido para su comercialización.
- Una vez alcanzado ese punto de desarrollo y madurez, se estabiliza el nivel de producción por varios años, luego declina y comienza una curva descendente hasta convertir antieconómico su mantenimiento, razón por la cual el productor agropecuario prefiere su reemplazo por una nueva plantación, reiniciando el ciclo productivo.
- Durante su desarrollo y la etapa de producción, requiere un adecuado mantenimiento para conservarla en condiciones óptimas de productividad.
- El objetivo de su implante y explotación es la producción de sus frutos durante el máximo período de tiempo posible a los efectos de su posterior comercialización o un proceso de industrialización donde los frutos son empleados como materia prima.
- Generalmente, al finalizar su vida útil, carece de un valor residual o el mismo puede ser insignificante.

En función de los requerimientos de las normas contables vigentes, antes mencionadas, y de las características de los viñedos como plantas productoras, se puede definir un tratamiento contable "preferible" a aplicar.

Partiendo de la base de la existencia de un período de desarrollo, hasta alcanzar volumen y calidad apta para la comercialización de los productos, en esta etapa deberán medirse al costo acumulado de las distintas inversiones realizadas, sin computar depreciación alguna.

Si en la primera etapa de producción, del segundo al cuarto año, se logran vender los frutos obtenidos, se deberá detraer de los costos incurridos, el valor de los ingresos obtenidos. De todas maneras, no suelen ser valores significativos respecto de la magnitud de las inversiones realizadas.

Una vez que se alcanzan los volúmenes y calidades aptas para la comercialización de los frutos, corresponderá iniciar el cómputo de la depreciación del viñedo, constituyendo el principal componente del costo de producción de las uvas. Para dicho cómputo, resulta aconsejable realizarlo en función al volumen de producción anual, respecto del volumen total esperado durante toda la vida útil. Si, tal como se expresara anteriormente, consideramos que no existe un valor residual estimado al final de la vida útil, no procede realizar detracción alguna al costo. En consecuencia, el valor a depreciar estará dado por los costos acumulados. Respecto de las erogaciones necesarias para el mantenimiento de los viñedos, en la etapa de plena producción, habrá que realizar el análisis de sus características para definir si corresponde su tratamiento como mejora o su cómputo como pérdida. Siguiendo la metodología antes expuesta, para las depreciaciones, al final de su vida útil debería quedar un valor residual igual o aproximado a cero. Todo lo dicho hasta acá, será válido bajo la aplicación del criterio alternativo de medición al costo menos depreciación acumulada, previsto en la resolución técnica 17.

El otro criterio alternativo, el modelo de revaluación, presenta dificultades para su aplicación. Al menos existen dos fuertes razones que lo podrían hacer inaplicable, a saber:

Las plantas desarrolladas o en desarrollo no tienen posibilidades de ser extraídas del suelo para su venta, pues pierden sus condiciones productivas con serio riesgo de morir. O sea, no hay un mercado activo de estas plantas productoras, ya implantadas.

En cualquier caso, podrá venderse el viñedo implantado, donde la tierra tendrá un valor significativo y será muy complejo determinar cuánto del valor de la hectárea implantada pueda imputarse a las plantas. En la región bajo análisis, resulta compleja la obtención de su valor razonable.

En todo caso, lo que existen son productores de plantines preparados para su implantación al momento inicial del proceso, ya sea en el mercado local como de otros países. Pero, ya no estaremos hablando de plantas productoras sino que, para dichos productores, se tratarán de activos biológicos destinados a la venta (bienes de cambio). Es decir, para los viñedos, en la región de los Valles Calchaquíes, la aplicación del modelo de revaluación se torna prácticamente imposible, pues no hay forma de obtener su valor razonable una vez implantados, ya sea en etapa de desarrollo o en plena producción. Por lo tanto, el único criterio posible de aplicar es el de "costo menos depreciaciones acumuladas".

IX - PRODUCTOS AGROPECUARIOS

En relación con los productos agropecuarios (las uvas para vinificación), la resolución técnica 22 expresa: "*Los productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios, que están destinados a ser vendidos o utilizados como insumos del proceso de producción agropecuario o industrial, deben exponerse como bienes de cambio*".

En el caso de la elaboración de vinos, se identifican claramente dos etapas: una etapa agropecuaria y una etapa industrial. Para la primera de ellas, aparece la norma contable bajo análisis, aplicable a la obtención de la uva para vinificación.

En la etapa del proceso productivo de la uva para vinificación, se puede identificar claramente las etapas "inicial" y "posterior a la inicial" del proceso de desarrollo biológico.

Así, de la resolución técnica 22 surge lo siguiente:

"Etapa inicial de desarrollo biológico: es la etapa que abarca desde las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas".

"Etapa posterior de desarrollo biológico: abarca desde el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas, hasta que se transforme en un producto agropecuario".

De acuerdo con los expresado por los profesionales (agrónomos y enólogos) entrevistados en la investigación, en febrero se puede realizar "una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas", porque el proceso productivo ha alcanzado un desarrollo que torna indubitable un valor de transacción del producto agropecuario a ser extraído y comercializado. Inclusive, a ese momento del desarrollo biológico, ya se han pactado operaciones de compra por parte de bodegas a productores vitícolas.

Es decir que en términos de calendario, hasta febrero, las mediciones pueden realizarse en términos de *costo de reposición* de los componentes utilizados en el proceso productivo, incluida la depreciación de los viñedos. Lo que puede ser perfectamente realizable, pues los productores vitícolas, también bodegueros, suelen tener estructuras administrativas que les permiten dar u obtener esa medición.

Luego de ese momento o etapa, puede realizarse *una medición confiable y verificable* sobre la base de un mercado activo. Este mercado existe, pues existen productores vitícolas no bodegueros que producen uvas "a medida de los bodegueros" y pactan precios de operaciones que constituyen un verdadero valor razonable para ser tomado como base para la medición contable. Por otra parte, los "gastos estimados en el punto de venta" son prácticamente inexistentes. No hay impuestos ni seguros y como se trata de operaciones pactadas entre productores agropecuarios y bodegueros en forma directa, no existen las comisiones por intermediación. Es conveniente aclarar que las "empresas bodegas" suelen tener sus propios viñedos de donde obtiene los productos agropecuarios a ser utilizados en el proceso industrial de producción de vinos y solo recurren a productores "no bodegueros" para completar las necesidades de materia prima (uvas) para el proceso industrial. No obstante, el mercado activo existe y permite obtener un valor razonable apropiado para la medición de la producción agropecuaria y su resultado.

Valor razonable (para la actividad agropecuaria) es el precio que se recibiría por la venta de un activo en el mercado principal (o más ventajoso en caso de no existir un mercado principal) en la fecha de la medición, en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida), independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración. Si no existen precios directamente observables en el mercado se deben utilizar las

técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables. El valor razonable debe considerar la ubicación física de los activos y por ende los costos de transportarlos hasta los mercados que se utilicen como referencia. No se considerarán para la medición a valor razonable los contratos de venta a futuro que se hubieran celebrado con ánimo de entregar los productos en cumplimiento del contrato.

Una cuestión a intentar resolver y que constituye un desafío importante es la persuasión a colegas, en la aplicación de las normas contables profesionales vigentes. Concretamente, cuesta hacerles entender que una bodega que cuenta con producción agropecuaria propia debe diferenciar los criterios de medición aplicables y exponer en forma separada el resultado de la producción agropecuaria y el resultado de la venta de los vinos que se obtienen en el proceso de producción industrial posterior a la actividad agropecuaria y la aplicación de normas contables profesionales distintas para esta etapa industrial (RT 17).

X - BIBLIOGRAFÍA

1. Torres, Carlos Federico: "Normas contables para la actividad agropecuaria" - Ed. Buyatti.
2. Real Academia Española - 2020.
3. Hidalgo, Luis: "Tratado de viticultura general" - Ed. Mundi-Presa - Madrid - 1993.
4. Reynier, Alan: "Manual de viticultura" - 4ª ed. - Ed. Mundi-Presa - París - 1989.
5. [RT \(FACPCE\) 22/2004](#).
6. RT (FACPCE) 22/2004, modif. por la [RT 46](#).
7. [RT \(FACPCE\) 17/2000](#).
8. NIC 41.

Notas:

(*) **Nota:** Trabajo presentado en las XVIII Jornadas de la Empresa Agropecuaria, adaptado para la revista Consultor Agropecuario (Tandil, 24 y 25/10/2019)

(1) Real Academia Española - 2020

(2) Reynier, Alan: "Manual de viticultura" - 4ª ed. - Ediciones Mundi-Presa - París - 1989 - pág. 163

(3) Hidalgo, Luis: "Tratado de viticultura general" - Ediciones Mundi-Presa - Madrid - 1993 - pág. 162
