

IMPLICACIONES DERIVADAS DEL CONCEPTO DE “INGRESO BRUTO  
EFECTIVAMENTE PERCIBIDO” PREVISTO EN LA LEY ORGÁNICA DEL  
PODER PÚBLICO MUNICIPAL SOBRE LA DETERMINACIÓN DEL  
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Trabajo Especial de Grado, presentado  
como requisito parcial para optar al Grado  
de Especialista en Derecho Financiero.

Autor: Héctor Eduardo Rangel Urdaneta

Asesor: Betty Andrade

Marzo de 2009

## DEDICATORIA

A mis hijos, Héctor Ignacio y Amanda Sofía, *los amo hasta el infinito y más allá.*

A mi esposa Claudia (mi vida), *es maravilloso compartir la vida contigo.*

A mi madrecita Angela, *no tengo palabras para expresarte lo orgulloso que estoy de ti.*

A mi hermano Gabriel, *aunque te cueste creerlo te admiro mucho.*

## **AGRADECIMIENTOS**

A mi tutora de contenido: Betty, por su oportuno consejo, por su acertada crítica constructiva y por aceptar ser mi guía. Eternamente agradecido.

## INDICE GENERAL

	Pág.
<b>DEDICATORIA</b> .....	2
<b>AGRADECIMIENTOS</b> .....	3
<b>LISTA DE ABREVIATURAS</b> .....	6
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	7
 <b>CAPÍTULOS</b>	
<b>I. NOCIÓN GENERAL DE “INGRESOS BRUTOS”</b> .....	16
A. La noción de ingresos brutos en el ordenamiento jurídico venezolano.....	17
B. Consideraciones doctrinales sobre el concepto de “ingreso bruto” a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas.....	24
C. Evolución jurisprudencial del concepto.....	40
 <b>II. CARACTERÍSTICAS DE LA DEFINICIÓN LEGAL DE “INGRESOS BRUTOS”</b> .....	
A. Definición y características del concepto de ingresos brutos según la LOPPM a efectos del IMAE.....	50
B. El criterio de disponibilidad del ingreso en el IMAE según la LOPPM.....	65

<b>III. ASPECTOS CONTABLES SOBRE EL REGISTRO DE LOS INGRESOS QUE SIRVEN DE BASE PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....</b>	<b>87</b>
A. La contabilidad financiera como base para la determinación del IMAE.....	88
B. Principios contables que rigen el registro de los ingresos.....	103
C. El registro contable de los ingresos en las operaciones de venta y prestación de servicios.....	119
<b>IV. CONSECUENCIAS FISCALES DE LA APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE “INGRESO BRUTO EFECTIVAMENTE PERCIBIDO” EN LA DETERMINACIÓN DEL IMAE.....</b>	<b>129</b>
<b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	
A. Conclusiones.....	168
B. Recomendaciones.....	181
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>182</b>

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

**IMAE: Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas**

**IPIC: Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio**

**LOPPM: Ley Orgánica del Poder Público Municipal**

**PCGA: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**

**COT: Código Orgánico Tributario**

## INTRODUCCIÓN

Muchas reflexiones y críticas se han hecho sobre la naturaleza del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas (IMAE), -denominado en el pasado Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio (IPIC)-. Y es que, de los impuestos asignados desde la propia Constitución a los municipios, uno de los que más ha demandado desde antaño la atención y el estudio, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia patria, por los problemas que suscita su aplicación y por su incidencia y efectos económicos sobre el tráfico comercial, ha sido, precisamente, el IMAE.

No obstante, con la entrada en vigencia en el año 2006, de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM), podemos afirmar que la Asamblea Nacional atendió una petición de principio, al fijar normas que garantizan la armonización del poder tributario de los entes locales con el de los demás entes políticos territoriales (República y Estados), lo que representa, sin duda, un plausible logro orientado al establecimiento de soluciones normativas uniformes, racionales y más eficientes en materia de tributación municipal y en particular, a los problemas que había presentado hasta entonces la aplicación del IMAE.

Pues bien, precisamente con ocasión de una de las normas de armonización previstas en la LOPPM, surge el presente trabajo de investigación. Nos referimos a la norma contenida en el artículo 209 del mencionado instrumento legal, según la cual la base imponible del IMAE está constituida por los *“ingresos brutos efectivamente percibidos”* por el contribuyente en el correspondiente período de imposición.

A modo de anécdota, queremos comentar que cuando redactamos nuestro proyecto de investigación, asumimos sin mayor dificultad teórica, que la expresión *“ingresos brutos efectivamente percibidos”* se refería a los ingresos brutos “cobrados” por el contribuyente, pero nos parecía importante detenernos a examinar las consecuencias fiscales de la expresión, considerando que la contabilidad de los contribuyentes que suministra la información financiera necesaria para la determinación de algunos impuestos, entre ellos el IMAE, se lleva no sobre la base de los ingresos “cobrados” sino sobre la base de los ingresos “causados” o “devengados”, es decir, si una empresa realiza una operación o transacción que genera o produce un ingreso en un determinado período, entonces ese ingreso se reconoce **“causado”** o **“devengado”** en ese período, siendo contabilizado como un ingreso ganado, *independientemente de que haya sido cobrado o no.*

Como dijimos anteriormente: asumimos sin mayor dificultad teórica, que la expresión “*ingresos brutos efectivamente percibidos*” se refería a los ingresos brutos “cobrados”. Sin embargo, luego de haber presentado nuestro proyecto para su aprobación, tuvimos conocimiento de una sentencia que estableció un criterio completamente diferente, pues interpretaba que la referida expresión se refería a los ingresos “causados” o “devengados” y no a los ingresos “cobrados”. Un criterio, aunque no sea compartido, es un criterio, y se trataba de una sentencia, es decir, era un órgano del Sistema de Administración de Justicia el que estaba diciendo como debía leerse e interpretarse la expresión en comentarios.

Lo cierto es, que un aspecto que nos parecía de perogrullo, de pronto ya no estaba tan claro, razón por la cual, sin perder interés por el objeto inicial y principal de la investigación, esto es, determinar las implicaciones fiscales del concepto de “ingresos brutos efectivamente percibidos”, nos propusimos además, como paso previo, interpretar y en consecuencia delimitar el alcance y significado auténtico que, a nuestro modo de ver, corresponde a la expresión.

Quizás nadie se ha detenido a pensar que esa norma, es una de las normas de armonización tributaria más importantes establecidas en la LOPPM, considerando que el IMAE es, en la casi totalidad de los ***trescientos treinta***

**y cinco (335) Municipios** que componen la República, el ramo más importante de ingresos para el financiamiento de los gastos públicos locales. De modo que, como lo vemos -y lo decimos con mucha seriedad-, no se puede tomar a la ligera el asunto porque tiene un impacto de “enormes” dimensiones.

Así las cosas, el objetivo general alcanzado con el presente trabajo de investigación consistió en establecer las implicaciones derivadas del concepto de “*ingreso bruto efectivamente percibido*” previsto en la LOPPM sobre la determinación del IMAE. Por su parte, el cumplimiento de los objetivos específicos que se presentan a continuación, hizo posible cumplir con el objetivo general antes señalado, a saber: (i) Analizar la noción general de “ingresos brutos” en el ordenamiento jurídico venezolano, la doctrina y la jurisprudencia; (ii) Definir las características del concepto de “ingresos brutos” previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal; (iii) Explicar los aspectos y criterios contables sobre el registro de los ingresos, que sirven de base para la determinación fiscal del Impuesto sobre Actividades Económicas; y (iv) Precisar las consecuencias fiscales de la aplicación del concepto de “ingreso bruto efectivamente percibido” previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal en la delimitación de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Para nosotros, precisar las consecuencias del concepto de “ingreso bruto efectivamente percibido”, resulta de vital importancia, para determinar el momento en que el ingreso bruto ha de considerarse fiscalmente disponible para el contribuyente, de modo que dicho ingreso sea susceptible de ser gravado con el IMAE. La cuestión reviste mayor relevancia, si se advierte que ese momento en que se considera disponible el ingreso bruto, determinará la imputación o atribución del ingreso o los ingresos obtenidos por el contribuyente, a un determinado ejercicio o período fiscal, lo cual acarreará el deber para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, de declarar el ingreso y en consecuencia, pagar el tributo en el año que corresponda, *so pena* de ser objeto de alguna de las sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario (COT).

En otro orden de ideas, es preciso advertir que partimos de la premisa de que los potenciales usuarios de la presente información, sobre todo estudiantes del tema, probablemente no estarían familiarizados con muchos de los aspectos técnicos comentados, sobre todo en lo atinente al tema contable -en el que por cierto no somos expertos pero sí estudiosos-, por lo que recurrimos a la técnica de ilustrar con ejemplos muchas de las situaciones planteadas. Compartimos la idea de que los ejemplos no son la técnica más idónea para aprehender el conocimiento, pero ante la posibilidad de que la explicación en abstracto no se bastara por sí misma, preferimos

arriesgarnos hacer uso -que no abuso- de los mismos. Sin embargo, queremos aclarar que los ejemplos usados tienen la sola intención de ilustrar algunas de las explicaciones dadas, de modo que nunca pretendimos extraer de ellos -y así esperamos quede en evidencia-, conclusiones de carácter general.

En cuanto a la estructura de la presente monografía debemos apuntar lo siguiente. El mismo se divide en cinco capítulos. En el capítulo I, se examina en primer lugar, la noción general de ingresos brutos en el ordenamiento jurídico venezolano. En general, se pone de relieve la existencia, en nuestro ordenamiento jurídico, de distintos conceptos de ingresos brutos de acuerdo a la ley especial que se examine, de manera que no existe un concepto unívoco y uniforme de “ingresos brutos”.

En la segunda parte de este capítulo, se pasó revista a la noción de ingresos brutos referida al IMAE expuesta por la doctrina tanto patria como foránea. Finalmente, hicimos una breve referencia a la evolución que experimentó en la doctrina judicial patria la noción de ingresos brutos, con ocasión del tributo bajo estudio.

En el capítulo II, nos adentramos en el estudio de la definición y las características legales del concepto de ingresos brutos según la LOPPM a

efectos del IMAE. Seguidamente, se define en la segunda parte de este capítulo el criterio de disponibilidad fiscal que estableció la LOPPM para considerar gravable el ingreso bruto con el IMAE: el momento del percibido.

En esta parte del estudio, interpretamos la norma contenida en el artículo 209 de la LOPPM para delimitar el alcance y significado de la expresión “ingresos brutos efectivamente percibidos”. Asimismo, introducimos en este capítulo la noción de ingresos brutos “percibidos” o “cobrados”, así como la de ingresos brutos “causados” o “devengados”, las cuales se manejan como sinónimas a todo lo largo del trabajo.

Examinado el concepto de ingresos brutos efectivamente percibidos de acuerdo a la normativa de la LOPPM y definido el criterio de disponibilidad fiscal, se analizan en el capítulo III los aspectos contables sobre el registro de los ingresos que sirven de base para el cálculo del IMAE, ya que tales ingresos representan el punto de partida para la determinación del referido tributo.

Así, en la primera parte del capítulo, se formulan algunas consideraciones sobre la contabilidad financiera como base para la determinación del IMAE. Se trata de mostrar como la contabilidad que llevan los contribuyentes está sujeta a unos principios contables de aceptación general (PCGA) que difieren

de los criterios fiscales aplicables para determinar la base imponible del IMAE. Asimismo, nos referimos al carácter no coercible de los PCGA, pero apuntamos su importancia dentro de la ciencia contable y mostramos como diversos instrumentos jurídicos que regulan sectores especiales de la economía (banca y seguros por ejemplo) adoptan tales principios para el registro contable de las operaciones, realizadas por los actores correspondientes.

En segundo lugar, se exponen los principios contables que rigen el registro de los ingresos, para mostrar en la tercera parte del capítulo como se realiza el registro contable de los ingresos en las operaciones de venta y prestación de servicios; ello, con el objeto de facilitar la comprensión de las explicaciones que se formulan en el capítulo siguiente.

El capítulo IV, trata el problema objeto de nuestra investigación, a saber: las consecuencias fiscales de la aplicación del concepto de “ingreso bruto efectivamente percibido” en la determinación del IMAE. En este capítulo, centramos nuestro análisis fundamentalmente, en lo que consideramos la implicación fiscal más importante derivada del referido concepto, y que hemos denominado **“la conciliación de ingresos brutos”**.

En este sentido, se proponen algunas fórmulas para la determinación de los ingresos cobrados en el ejercicio. Asimismo, se examina la incidencia del concepto sobre algunas partidas contables específicas, que podríamos denominar “partidas de conciliación”, ya que su existencia en la contabilidad de la empresa hace necesario que las mismas sean revisadas a los fines de proceder al cálculo de los ingresos brutos cobrados (ejemplo de las partidas tratadas son: devoluciones en ventas, descuentos por pronto pago en ventas, rebajas o bonificaciones en ventas, cuentas por cobrar comerciales y provisión para cuentas incobrables).

En tal sentido, se exponen nuestros criterios sobre el tratamiento que debe dársele a esas partidas en función del concepto de ingreso bruto percibido. En la última parte del capítulo, se asoman muy brevemente algunas implicaciones con relación a las fiscalizaciones que debe realizar la Administración Tributaria Municipal.

Finalmente, se recogen en el capítulo V, las conclusiones y recomendaciones de nuestro trabajo en función de los objetivos específicos que nos propusimos alcanzar al iniciar la investigación.

## **CAPÍTULO I**

### **NOCIÓN GENERAL DE “INGRESOS BRUTOS”**

Si el objetivo general de nuestro trabajo consiste en establecer las implicaciones derivadas del concepto de *“ingreso bruto efectivamente percibido”* previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM) sobre la determinación del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas (IMAE), resulta necesario comenzar examinando la noción general de “ingresos brutos”.

En este sentido, el análisis que se realiza en el presente capítulo se aborda desde una triple perspectiva, a saber: a) la noción de “ingresos brutos” en nuestro ordenamiento jurídico; b) las consideraciones doctrinales sobre la noción de “ingresos brutos” referida al IMAE; y, c) la evolución jurisprudencial de la noción de “ingresos brutos” aplicable al IMAE.

Estas consideraciones de carácter general sobre la noción de “ingresos brutos”, nos servirán para introducirnos posteriormente en el examen del concepto de “ingresos brutos” previsto en la LOPPM como base imponible del IMAE.

## **A. LA NOCIÓN DE INGRESOS BRUTOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO**

Podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que en el ordenamiento jurídico venezolano no existe una noción uniforme de “ingresos brutos”, aún cuando los mismos representan en muchos casos, la base de cálculo o base imponible de distintos tributos.

En un sentido meramente contable, siguiendo a Brito (1992, 189), podemos afirmar que los ingresos brutos están constituidos por los ingresos “normales o principales” de una empresa, entendidos como todos aquellos que provengan de transacciones para las cuales fue constituida la empresa. En este mismo orden de ideas, de acuerdo a la clasificación que usa Catacora (1999c, 218), los ingresos brutos estarían comprendidos dentro de los denominados “ingresos operacionales”, los cuales están representados por todos aquellos incrementos del patrimonio que se originan como consecuencia de operaciones y/o transacciones relacionadas con el giro normal del negocio.

Por esa razón, es que desde el punto de vista contable, los “ingresos brutos” siempre se muestran en el primer renglón del estado financiero denominado “estado de resultados” o “estado de ganancias y pérdidas”, pues primero se

reflejan los ingresos que obtuvo la empresa por las operaciones relacionadas con su giro ordinario y luego, dentro del mismo estado financiero, en otra partida usualmente denominada “otros ingresos y egresos” se muestran los ingresos obtenidos por la empresa por operaciones no relacionadas con su giro ordinario (salvo una excepción que tendremos oportunidad de ver en el capítulo IV).

A los fines de ilustrar lo anterior, Catacora (1999c, 218) coloca el siguiente ejemplo: En el caso de un supermercado, los ingresos operacionales están representados por las ventas diarias de mercancía, debido a que esta operación corresponde al giro principal del negocio. Un ejemplo de ingreso no operacional, serían los dividendos generados por inversiones mantenidas en acciones de alguna empresa que cotice en la bolsa de valores, debido a que al realizar inversiones en estos títulos, no constituye el giro principal de los negocios del supermercado.

Sin embargo, en nuestro ordenamiento jurídico el alcance del concepto de “ingreso bruto” -cuando dicha noción se utiliza dentro del ámbito tributario-, es determinado por el legislador en cada una de las leyes especiales en la que se encuentre previsto dicho concepto como base de cálculo de algún tributo, difiriendo incluso de la noción contable a que hicimos referencia en el párrafo anterior.

En este sentido, encontramos que el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que el ***ingreso bruto global*** de los contribuyentes, estará constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales.

Como se observa, a efectos de la Ley mencionada son ingresos brutos tanto los “ingresos operacionales” como los “ingresos no operacionales”, circunstancia vinculada en nuestra opinión, al principio de globalidad del ingreso que rige en materia de impuesto sobre la renta, haciendo irrelevante el hecho de que el ingreso haya sido obtenido con motivo de operaciones normales de la empresa o con motivo de operaciones no relacionadas con el giro normal del negocio, información esta que desde el punto de vista contable resulta de suma importancia, como vimos anteriormente.

Por otro lado, podemos señalar el caso de los aportes previstos en la Ley Orgánica Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. En este sentido, afirma Banegas (2006, 429) que en todos los supuestos previstos en el referido instrumento legal, la base imponible para el cálculo de tales aportes viene dada por los ingresos brutos.

En este orden de ideas, apunta el mencionado autor que en cada caso, debemos detenernos para determinar cuál es el alcance de dicha base imponible, esto es, si su cálculo debe comprender la totalidad de los ingresos del contribuyente o si se debe limitar a ciertos y determinados ingresos. (p. 429)

A título de ejemplo, encontramos que el artículo 34 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación establece que los integrantes del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, que comercialicen propiedad intelectual de bienes y servicios, desarrollada con recursos provenientes parcial o totalmente de los financiamientos otorgados a través del Ministerio de Ciencia y Tecnología o sus organismos adscritos, deberán aportar de acuerdo con la modalidad de dicho financiamiento, una cantidad comprendida entre una décima por ciento (0,1%) y el medio por ciento (0,5%) ***de los ingresos brutos obtenidos por dicha comercialización.***

Siguiendo a Banegas, posición a la cual adherimos, los ingresos brutos que servirían de base para el cálculo del aporte en el supuesto de hecho previsto en el referido artículo, tendrían que ser aquellos obtenidos por la comercialización de propiedad intelectual de bienes y servicios, excluyendo de esa forma los ingresos que no tengan su origen en tal operación.

Adicionalmente, cabe señalar que aunque la mencionada Ley establece otros supuestos que hacen nacer en cabeza de cierta categoría de contribuyentes la obligación de realizar la contribución correspondiente, como los establecidos en los artículos 35, 36, 37 y 38, vemos como el concepto de “ingresos brutos” utilizado por el legislador en esos casos, tiene un alcance y un contenido distinto al utilizado en otras leyes como la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En otro orden de ideas, la Ley Orgánica de Telecomunicaciones (LOTEL) también establece unas contribuciones -cuya naturaleza jurídica ha sido cuestionada por un sector de la doctrina patria- cuyo cálculo debe hacerse sobre la base de los ingresos brutos del sujeto pasivo.

Sobre el particular, apunta Escalante (2006, 445) que la primera de las contribuciones especiales prevista en la LOTEL tiene como finalidad el financiamiento de las operaciones propias de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL), y está prevista en el artículo 148 de la Ley el cual establece que quienes presten servicios de telecomunicaciones con fines de lucro, deben pagar a CONATEL una contribución especial del medio por ciento (0,50%) de los ingresos brutos, derivados de la explotación de esa actividad, los cuales formarán parte de los ingresos propios de CONATEL.

De este modo, señala el autor que la Ley limita los ingresos brutos gravables -a los fines de la contribución citada en el párrafo precedente- a aquellos originados por la prestación de servicios de telecomunicaciones propiamente dichos, razón por la cual, aunque el referido instrumento legal excluye expresamente de los ingresos brutos gravables algunos conceptos como los ingresos derivados de dividendos, venta de activos e ingresos financieros y para el caso particular de la radiodifusión sonora y televisión abierta, los ingresos provenientes de la venta de producciones artísticas, tales como novelas, radionovelas y documentales, concluyó Escalante que tales exclusiones no eran necesarias pues tales ingresos, en definitiva, no provienen de la actividad de telecomunicaciones propiamente dicha. (p. 155)

Por otra parte, y con motivo de la entrada en vigencia en el año 2006, de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM), el referido instrumento legal al referirse a la base imponible del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas (IMAE), establece que la misma estará constituida por los **“ingresos brutos efectivamente percibidos”** por el contribuyente en el período impositivo correspondiente, por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del municipio, siendo que las consideraciones sobre el concepto de “ingreso bruto” con relación al mencionado tributo serán examinadas en el siguiente punto.

Hechas las consideraciones anteriores, podemos concluir que la noción de “ingresos brutos” en el ordenamiento jurídico venezolano, en lo que al ámbito tributario se refiere, no es uniforme, por lo que el alcance del concepto debe quedar debidamente delimitado por el legislador en cada una de las leyes especiales donde el mismo sea utilizado como base de cálculo de un tributo.

Asimismo, es posible concluir que la noción de “ingresos brutos” usada en distintas leyes del ordenamiento jurídico venezolano, no coincide -y en algunos casos se contrapone- a la noción contable de “ingresos brutos”, bien porque la noción de “ingresos brutos” aplicable al tributo previsto en la Ley, considera como “ingresos brutos” conceptos que contablemente no serían calificados como tales (como en el caso del impuesto sobre la renta) o bien porque la noción de “ingresos brutos” que sirve de base para el cálculo del tributo, se encuentre restringida de tal modo, que la misma esté comprendida dentro de la partida contable pero no se corresponda con la totalidad del ingreso reflejado en dicha partida.

En el siguiente punto, analizaremos las consideraciones que tanto la doctrina patria como la doctrina foránea han formulado en torno al IMAE.

## **B. CONSIDERACIONES DOCTRINALES SOBRE EL CONCEPTO DE “INGRESO BRUTO” A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

Como hemos visto hasta ahora, la noción de “ingresos brutos” en nuestro ordenamiento jurídico, no representa una noción uniforme cuando se la utiliza como base de cálculo o base imponible de un determinado tributo, de modo que, con relación a la aplicación del concepto de “ingresos brutos” previsto en las distintas leyes *supra* comentadas o en otros instrumentos legales, será necesario examinar y analizar en cada caso, el alcance y significación del concepto para establecer cuales ingresos están comprendidos dentro del mismo, lo que -desde nuestro punto de vista- si no ha sido establecido claramente por el legislador, debe ser resuelto atendiendo a los criterios de interpretación de las normas tributarias, para tratar de obtener la *interpretación auténtica* de la norma que más se ajuste a la realidad económica y/o a la naturaleza jurídica del tributo que se analice.

En este orden de ideas, resulta necesario referirnos a las consideraciones que la doctrina patria y un sector de la doctrina foránea, han formulado en torno al concepto de “ingreso bruto” y al alcance del mismo, con relación al Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas (IMAE), a los fines de ir perfilando sus características dentro del marco del referido tributo.

En primer lugar, debemos señalar que antes de la entrada en vigencia de la Constitución de 1999, el impuesto municipal que hoy conocemos bajo la denominación de Impuesto sobre Actividades Económicas (IMAE) existía con el nombre de Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio (IPIC).

Según lo que afirma Mizrachi (1998, 26) en sus comentarios sobre la evolución del IPIC en nuestro país, refiriéndose al -extinto- Distrito Federal entre 1904 y 1967, podemos deducir con certeza que ya en 1904, esto es, principios del siglo XX, existía la utilización del “ingreso bruto” como base de cálculo de dicho impuesto.

En su estudio sobre la patente de industria y comercio, publicado en 1998, afirma el mencionado autor que ya para ese entonces, la casi totalidad de las ordenanzas municipales tomaban como base de cálculo de la patente los “ingresos brutos” (p. 26).

Esta observación parece compartida por Evans (1998, 155) quien en su obra “Introducción al Régimen Impositivo Venezolano”, también publicado en 1998, señalaba que el monto del impuesto se calculaba, generalmente, sobre la base de un porcentaje fijo de los *ingresos brutos* obtenidos por el contribuyente en el ejercicio fiscal anterior al cual debía pagar, por la

realización de actividades comerciales o industriales en los confines territoriales del Municipio, sin permitírsele deducción alguna.

Pero, ¿cuál era el alcance y contenido de la base imponible del IPIC, antecesor inmediato del IMAE?, en otras palabras: ¿cuáles ingresos debían entenderse comprendidos dentro del concepto de “ingresos brutos” a efectos del IPIC?.

Al referirse a la noción de ingresos brutos en sentido amplio, apuntaba Ruiz (1998, 459) que los mismos estaban constituidos, en principio, por todo aumento del valor del patrimonio, apreciable al comparar una situación patrimonial anterior con una final, sin disminuir ningún elemento de costo o gasto. De modo que, según el mencionado autor, esa noción de ingresos brutos resultaba contraria -por ejemplo- a la noción de ingresos netos del impuesto sobre la renta, que admite para su determinación, que al ingreso bruto se le resten los costos y demás deducciones.

Sin embargo, con relación al IPIC señalaba el citado autor, que dicha noción no debía entenderse en su sentido amplio, toda vez que ello conduciría a englobar en ella, todas las sumas que ingresaran en el sujeto por cualquier concepto, de manera transitoria o definitiva, para sí o para ser entregada a otro (p. 459).

Finalmente, concluyó Ruiz respecto la base imponible del tributo bajo estudio, lo siguiente (p. 466):

1. La Base Imponible del IPIC, es el elemento representativo del movimiento o la capacidad económica del sujeto incidido por el tributo. Este elemento es escogido por el legislador para el cálculo del impuesto, como pueden ser los ingresos brutos, las ventas, el capital, las comisiones, u operaciones o inclusive un monto fijo mensual, siempre que no exceda los límites cualitativos y cuantitativos a la potestad tributaria municipal.
2. La sola percepción de ingresos en el territorio de una Municipalidad no es suficiente para que nazca la obligación de pagar el IPIC, tales ingresos deben ser el resultado del ejercicio de una actividad industrial o comercial.

Por su parte, Moya (1998, 26) destacaba que los ingresos brutos a efectos del IPIC, eran el resultado de sumar todos los ingresos, producto de las ventas que el contribuyente obtenía, sin efectuar las deducciones correspondientes, en un determinado período fiscal, posición que discrepaba de la sostenida por Ruiz y otros autores como Evans, ya que dicha postura consideraba gravables los ingresos obtenidos por el contribuyente de manera

regular por el ejercicio de su actividad comercial o industrial, *así como aquellos ingresos obtenidos de manera accidental o extraordinaria*, tesis que no encontraba eco ni aceptación en la mayor parte de la doctrina patria.

En lo que respecta al alcance del término “ingresos brutos” como base imponible del IPIC, Evans (1998, 156) acusó que la falta de una definición adecuada que estableciera los límites del concepto, dio origen a múltiples controversias entre los contribuyentes y los municipios. Destacaba el mismo autor, que no obstante los diferentes criterios que pudieran existir sobre la gravabilidad de un determinado ingreso con el impuesto, en general, la tendencia de los municipios era la de sostener que todo ingreso obtenido por una determinada persona o entidad contribuyente, por cualquier concepto e independientemente de su origen o naturaleza, era gravable por el impuesto, sobre todo si aparecía de la contabilidad de la empresa que se trataba precisamente de un ingreso y se le daba el tratamiento de tal (p. 156).

Sin embargo, denunciaba dicho autor que esa interpretación amplia de la base imponible del impuesto por parte de los Municipios era inconstitucional, por cuanto el Constituyente no autorizaba a los Municipios venezolanos a establecer un impuesto a los ingresos brutos sino al cobro de una patente, bien entendida como licencia o impuesto, por la realización de actividades industriales o comerciales en el territorio municipal (p.158). Por esa razón,

podemos afirmar que Evans se sumaba al criterio de que sólo eran gravables con el IPIC aquellos ingresos brutos obtenidos por el ejercicio habitual de una actividad, por lo que los ingresos de carácter extraordinario o eventual distintos al giro ordinario del contribuyente debían estar excluidos del impuesto.

En la doctrina extranjera, los argentinos han tratado de establecer los límites de la noción de “ingresos brutos” con motivo del impuesto a los ingresos brutos -muy similar en muchos aspectos a nuestro IMAE- que corresponde a la esfera de competencias de las provincias (nivel político territorial equivalente a los Estados en Venezuela). En este sentido, Giuliani (1993, 1068) al referirse a la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos en Argentina, señala que se entiende por “ingresos brutos” las sumas *devengadas* por ventas de productos o mercancías, por remuneración o compensación de servicios o por pagos de retribución de la actividad lucrativa ejercida, conforme a las disposiciones que tuvieron vigencia desde la implantación del tributo.

Por su parte, Villegas (1992, 705) -otro reconocido autor argentino- al referirse también a la base de cálculo del impuesto sobre los ingresos brutos de las provincias argentinas, destaca que la base imponible del gravamen está dada por los ingresos brutos *devengados* durante el período fiscal,

provenientes de las actividades gravadas y añade que la adopción del método de lo “devengado” ha obligado a incluir una norma que, para evitar confusiones, establece cuál es el momento en que se entiende que los ingresos se han devengado, señalando los que él considera más importantes, a saber:

- a) Venta de bienes inmuebles: posesión o escrituración, el que fuese anterior.
- b) Venta de otros bienes: facturación, entrega o acto equivalente, el que fuese anterior.
- c) Prestaciones de servicios y locaciones de obras y servicios: finalización total o parcial de la ejecución o prestación pactada o su facturación, lo que fuese anterior. Pero si las obras o servicios se efectúan sobre bienes entregables, el ingreso se tiene por devengado desde la entrega.
- d) Trabajos sobre inmuebles de terceros: aceptación del certificado de obra, percepción del precio de facturación, la que sea anterior.
- e) Intereses: desde el momento en que se generan.

- f) Casos restantes: Cuando se devenga el derecho al precio, presumiéndose que este derecho se devenga con prescindencia de su exigibilidad.

Por otra parte, en el ámbito del derecho comparado, encontramos que en España también existe un Impuesto sobre Actividades Económicas (ISAE), cuyo hecho imponible como señala Gomar (2001, 27), está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, hecho imponible que coincide parcialmente con el hecho imponible de nuestro IMAE, ya que en éste último caso las actividades profesionales, debido a una sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, han quedado excluidas del gravamen.

Sin embargo, a pesar de la coincidencia existente entre el hecho imponible del ISAE español con el IMAE venezolano, en España, la base imponible del tributo -a diferencia del caso venezolano y del caso argentino-, no se dimensiona sobre la base de los ingresos brutos sino como apunta el mismo autor: la determinación concreta de lo que ha pagar el contribuyente se determina por el municipio sobre la base de las tarifas del impuesto, que se detienen en los detalles de cada actividad, y que son fijadas igualmente por el Estado (p.28).

El método utilizado en España para el cálculo del referido tributo, es el que se conoce como *imposición por caracteres*, método que como lo reseña Mizrachi (citado por Planchart, 2005, 295) fue utilizado durante mucho tiempo por los Municipios en épocas anteriores a la Constitución de 1961, para gravar localmente las actividades lucrativas. Dicho mecanismo implicaba acudir a ciertos signos externos (tipo de negocio, importancia del lugar donde se ejerce, superficie ocupada, cantidad de obreros empleados, número de habitantes de la localidad, entre otros) para determinar la importancia económica de la actividad y así asignarle un valor monetario a la cuota tributaria.

Con relación con este último punto, nos interesa destacar que si bien la base imponible del ISAE español es diferente del IMAE venezolano, un sector de la doctrina patria -Planchart (2005, 296)- opina que en un régimen como el actualmente vigente en Venezuela, en el cual se prohíbe a los Estados y a los Municipios establecer gravámenes sobre las materias rentísticas pertenecientes al Poder Nacional, el mecanismo indiciario de la imposición por caracteres no supondría ningún riesgo de invasión de la esfera sometida a la potestad tributaria de éste último, no sin antes advertir que el empleo de signos externos como elementos orientadores en la cuantificación del tributo también tiene sus inconvenientes.

Hechas las consideraciones anteriores, se impone precisar que ha sostenido la doctrina patria, sobre la base imponible del IMAE una vez que en el año 2006, entró en vigencia la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM) instrumento legal que al referirse a la base imponible del IMAE, establece que la misma estará constituida por los **“ingresos brutos efectivamente percibidos”** por el contribuyente en el período impositivo correspondiente, por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del municipio.

Señala Márquez (2005, 393) que debe entenderse por ingresos brutos según el propio artículo 213 de la LOPPM (210 de la última reforma de la Ley), todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.

Concluye el autor citado, que serán ingresos brutos a los fines de determinar la base imponible del tributo de actividades económicas, aquellos que resulten como una contraprestación, retribución, pago o precio que derive del ejercicio de actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar gravadas en la jurisdicción de cada Municipio, las cuales para

estar sujetas a imposición deben constituir una actividad habitual del contribuyente (p. 393).

En igual sentido se pronuncia Candal (2005, 238), afirmando que el ingreso bruto gravado -a efectos del IMAE- es aquél que constituye una contraprestación o retribución por el ejercicio de la actividad industrial y/o comercial sujeta al impuesto concluyendo que sólo constituyen base imponible, aquellos ingresos que se derivan del ejercicio de la actividad que configura un hecho generador del IMAE (p. 239).

En el mismo orden de ideas, apunta otro sector de la doctrina -Fraga, Vilorio y Sánchez (2005, 138)- que el concepto de ingresos brutos previsto en la LOPPM, no se refiere al concepto meramente contable, sino a aquel reivindicado desde hace tiempo por la doctrina y jurisprudencia y que tiene las siguientes características:

- **Regularidad:** En el sentido de que será relevante a los fines del impuesto, sólo aquel ingreso que proviene de proventos o caudales recibidos de manera regular, no accidental o esporádica, por el contribuyente o establecimiento permanente.

- **Vinculación con el hecho imponible:** Esto es, que se trate de ingresos que se reciban como consecuencia de actividades económicas gravadas con el impuesto, es decir, por las actividades lucrativas, habituales e independientes, cumplidas en la jurisdicción del municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en la Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos.
  
- **Que no esté sujeto a devolución:** Es decir, no se incluirán en la base imponible los ingresos brutos que el contribuyente esté obligado a restituir por cualquier causa a las personas de quienes los haya recibido o a un tercero, ni tampoco a aquellos que son consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.
  
- **Que haya sido efectivamente percibido:** Sobre esta característica en particular, afirma Fraga et al (2005, 144), que los ingresos causados pero no recibidos efectivamente por el sujeto pasivo en el período de imposición correspondiente, no forman parte del IMAE. Más adelante, el autor sostiene que la introducción de este elemento en la LOPPM no es en modo alguno casual, sino que responde a la necesidad de frenar la ilegítima pretensión de algunos municipios de incluir en la base imponible del referido tributo, ingresos causados

pero no cobrados por el contribuyente durante el ejercicio fiscal gravado.

Con relación a esta última característica señalada, Fraga et al, es de los pocos autores que ha señalado expresamente que el significado de ingreso bruto efectivamente percibido, se refiere a los ingresos cobrados por el contribuyente durante el ejercicio fiscal gravado y no a los ingresos causados. En igual sentido se pronuncia Planchart (2005, 305) quien con mucha vehemencia afirma que la expresión “ingresos brutos efectivamente percibidos” es signo inequívoco de que la base imponible está conformada, exclusivamente, por aquellos ingresos realmente cobrados o recibidos por el sujeto pasivo, lo cual impide cualquier pretensión de los Municipios de gravar aquellos ingresos simplemente causados, por aplicación de reglas de disponibilidad que son propias del Impuesto sobre la Renta pero completamente ajenas a la imposición municipal. Por su parte, Golía (artículo publicado en Internet) afirma que de acuerdo con la interpretación literal de la norma, para que se genere el hecho imponible, no es suficiente que el ingreso se haya causado, sino que éste ha debido ser ciertamente percibido.

Las nociones a que se refieren los mencionados autores sobre ingresos causados e ingresos cobrados, con motivo del alcance de la expresión “ingresos brutos efectivamente percibidos” utilizada en la LOPPM, son parte

de los aspectos que serán tratados en el presente trabajo, de modo que las mismas serán desarrolladas más adelante. Sin embargo, las consideraciones formuladas precedentemente nos permiten concluir que la doctrina está de acuerdo en que el concepto de ingresos brutos adoptado por el legislador respecto del IMAE, no es un concepto amplio sino restringido de ingresos brutos.

Ahora, para que las consideraciones anteriores tengan una mayor aplicación práctica, tratemos de vincular lo que ha sostenido la doctrina con relación al concepto de “ingresos brutos” en el IMAE con la clasificación contable de ingresos brutos que vimos anteriormente entre “ingresos operacionales” e “ingresos no operacionales”.

Más arriba, afirmamos -siguiendo una clasificación dada por Catacora- que los “ingresos brutos” están representados por todos aquellos incrementos del patrimonio que se originan como consecuencia de operaciones y/o transacciones relacionadas con el giro normal del negocio. También dijimos, que estos ingresos se muestran en un estado financiero denominado “estado de resultados” o “estado de ganancias y pérdidas”, el cual de acuerdo a Brito (1992, 174) muestra los ingresos y egresos, así como el resultado de las operaciones que realizó una empresa durante un período determinado.

Partiendo entonces de la definición contable de ingresos brutos, *prima facie* pareciera que la noción contable de “ingresos brutos” coincide con la definición legal de “ingresos brutos” a efectos de IMAE, pues si los ingresos brutos contables muestran en el estado de ganancias y pérdidas, aquellos ingresos obtenidos por las operaciones normales del negocio, esto es, vinculados con su giro ordinario, entonces tales ingresos cumplen -en principio y en sentido amplio- con las características que atribuye la doctrina a los “ingresos brutos” gravables con el IMAE, ya que los mismos son obtenidos: (i) por el ejercicio de una actividad económica habitualmente ejercida en jurisdicción de un Municipio o que pueden reputarse atribuibles a ese Municipio; (ii) que persigue fines de lucro; (iii) que tiene carácter independiente; y, (iv) que no están sujetos a devolución.

Sin embargo, todavía no nos es dable afirmar si la coincidencia que existe entre la noción contable y la definición legal de “ingresos brutos” contenida en la LOPPM es plena o parcial, puesto que además de las anteriores consideraciones añade la Ley que los ingresos brutos gravables a efectos del IMAE deben ser aquellos que hayan sido **“efectivamente percibidos”**.

El *quid* del asunto es: ¿Qué debemos entender como “ingreso bruto efectivamente percibido”?, ¿Cuál es el “ingreso bruto efectivamente percibido”, el ingreso contablemente causado o el ingreso efectivamente

cobrado?. La respuesta a esas interrogantes produce importantes consecuencias fiscales, y eso es lo que trataremos de dilucidar en el presente trabajo.

Recordemos que de acuerdo a la doctrina comentada, Fraga et al, Planchart y Golía son contestes en afirmar, que debe entenderse por *ingresos brutos efectivamente percibidos*, aquellos ingresos cobrados por el contribuyente en un determinado ejercicio fiscal y no los contablemente causados en dicho ejercicio.

Pero esa sola consideración, asoma la necesidad de dilucidar otras interrogantes con respecto al IMAE: ¿Qué sucede con los ingresos cobrados en un determinado ejercicio que se causaron contablemente en un ejercicio económico anterior?; ¿Qué tratamiento fiscal debe dársele a efectos del IMAE a los ingresos causados por *cuentas a cobrar* o *documentos a cobrar*, que luego son incobrables para la empresa?; ¿Qué pasa con los ingresos que son *cobrados por adelantado* por una empresa, cuando una parte de los mismos se causa contablemente en un determinado ejercicio y la otra parte se causa en un ejercicio futuro?.

En todos los casos planteados, la solución de los mismos, se circunscribe a determinar el alcance del concepto de “ingreso bruto efectivamente

percibido” previsto en la LOPPM, para entonces entender sus implicaciones fiscales, lo que examinaremos en los capítulos posteriores. Por lo pronto, teniendo en cuenta las consideraciones doctrinales sobre la noción de ingresos brutos a efectos del IMAE, y habiendo asomado algunos de los aspectos que serán examinados en la presente investigación, pasemos revista de manera sucinta a la “evolución” jurisprudencial de la referida noción.

### C. EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL DEL CONCEPTO

Examinadas las breves referencias sobre la noción de “ingreso bruto” a que alude la doctrina patria y foránea, no podemos soslayar que dicha noción también fue perfilando su evolución en la jurisprudencia nacional. Así, por ejemplo, en la compilación de jurisprudencia municipal de Romero (1997), se encuentran referencias a sentencias de la otrora Corte Suprema de Justicia, correspondientes a la década de los años 70, en las que se establecía -con relación al IPIC- un concepto de “ingreso bruto” coincidente con la noción de “ingresos brutos” anotada por Moya.

Recordemos que según Moya (1998, 26) los ingresos brutos a efectos del IPIC, antecesor del IMAE, son el producto de **sumar todos los ingresos**,

producto de las ventas que el contribuyente obtiene sin efectuar las deducciones correspondientes, en un determinado período fiscal.

Un ejemplo de la circunstancia apuntada precedentemente, lo encontramos en la sentencia citada por Romero (1997, 382) dictada por la entonces Corte Suprema de Justicia, en el año 1972, caso: Venezolana de Cementos vs. Gobernación del Distrito Federal, en la cual señaló la Corte lo siguiente:

“Los términos «ventas», «ingresos brutos» u «operaciones efectuadas» -al igual que «entradas brutas» y «producto bruto» también empleadas en la ordenanza- son diferentes maneras de expresar una misma idea en relación con los distintos negocios y ramos de ingresos a los que se refiere, específicamente o genéricamente, el Legislador al señalarle el porcentaje respectivo.

La ordenanza sobre la materia no define -como lo hace por ejemplo la Ley de Impuesto sobre la Renta en cuanto concierne al ingreso bruto- lo que debe entenderse por tales expresiones, pero es indudable que cada una de ellas contiene -en la esfera de los negocios a que, respectivamente se refieren- una directa e inequívoca alusión a todos los proventos o caudales que reciba un establecimiento, industrial o mercantil, de manera regular, accidental o extraordinaria, siempre que su origen no comporte la obligación de restituirlos a la persona de quien lo haya recibido o a un tercero.

Hecha estas consideraciones generales sobre las normas presuntamente infringidas en la Resolución impugnada, es necesario advertir más concretamente en relación con el caso de este fallo: primero, que la reducción de la base impositiva, mediante la exclusión de una rama de ingresos, sólo sería posible legalmente cuando la ordenanza lo establezca en forma expresa y ese no es el caso en lo que respecta a la participación que tiene la recurrente en las utilidades de otras empresas industriales o comerciales, puesto que aquella nada prevé sobre el particular...”

Como se observa, esa sentencia que fue dictada entonces por la Sala Político Administrativa del más alto Tribunal de la República, afirmaba que era “indudable”, que la noción de ingresos brutos comprendía todos los ingresos obtenidos por el contribuyente, fueran estos ordinarios o extraordinarios. Por ello, no sorprende que debido a esa noción amplia de ingresos brutos tomada en cuenta por la Sala para decidir el caso, la misma haya considerado como gravables a efectos del IPIC, ingresos obtenidos por el contribuyente cuyo origen se encontraba en inversiones que éste tenía en otras empresas.

No obstante, si el mismo caso fuera sometido hoy en día, a la consideración de los tribunales con competencia en lo contencioso tributario o ante la propia Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, creo que pocos dudarían en afirmar que los ingresos obtenidos por la cementera -en el caso que hemos puesto de ejemplo-, por la participación en las utilidades de otras empresas, no podrían formar parte de la base imponible del IMAE por tratarse de ingresos de naturaleza extraordinaria, es decir, que no fueron obtenidos con motivo de las operaciones correspondientes al giro ordinario de la empresa, para concluir en consecuencia, que tales ingresos no podrían ser gravados con el referido tributo.

En efecto, la jurisprudencia fue delimitando los ingresos que debían formar parte de la base imponible del IPIC, excluyendo de la noción de ingresos brutos a efectos del referido tributo, algunos conceptos que no debían ser calificados como tales, esgrimiendo que se trataba de rubros de ingresos que no correspondían a actividades comerciales ni industriales realizadas habitualmente por el contribuyente o afirmando que el gravamen sobre tales ingresos estaba reservado al Poder Nacional por tratarse de una materia rentística de su competencia.

Evans (1998, 172) reseña, por ejemplo, que en lo atinente a los ingresos obtenidos por un contribuyente por rentas pasivas o de inversión, esto es, dividendos o intereses, ya los tribunales habían asumido el criterio de que los mismos no eran computables dentro de la base imponible del IPIC, debido a que constituían ingresos de naturaleza civil y no comercial. Como ejemplo de esta posición adoptada por los tribunales, Evans refiere a una sentencia de fecha 14 de enero de 1992, dictada por el Juzgado Superior Primero en lo Civil, Mercantil y Contencioso Administrativo de la Región Capital, caso: *Corimon vs. Concejo Municipal del Distrito Sucre del Estado Miranda*.

En igual sentido, el mismo autor señala en su obra, algunos casos en los que la jurisprudencia patria se había pronunciado sobre la exclusión de la base imponible del IPIC, de los siguientes rubros de ingresos, a saber: (i) ingresos

extraordinarios o esporádicos que no se correspondían con el giro ordinario del negocio (sentencia dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de fecha 30 de marzo de 1998, caso: *Forwest de Venezuela, C.A. vs. Municipio Lagunillas*); (ii) ganancias cambiarias (en la misma sentencia precedentemente señalada, caso: *Forwest de Venezuela, C.A. vs. Municipio Lagunillas*); (iii) ingresos obtenidos por la enajenación de activos fijos (sentencia de la Sala Político Administrativa de la otrora Corte Suprema de Justicia de fecha 30 de junio de 1966, caso: *Price Waterhouse & Co. vs. Municipalidad del Distrito Federal*).

Por otra parte, merece la pena apuntar que, para tratar de delimitar el concepto de ingreso bruto a los fines del tributo municipal, los tribunales acudieron con frecuencia a la noción de ingresos brutos prevista entonces en la Ley de Impuesto sobre la Renta, para tratar de colmar algún vacío legal de la ordenanza municipal en la que se encontraba prevista la regulación del IPIC. Sin embargo, gracias al ejercicio de la potestad armonizadora que la Constitución de la República de 1999 atribuyó al Poder Nacional en materia de tributos estatales y municipales, en virtud de la cual se establecieron en la LOPPM soluciones uniformes, aplicables con carácter obligatorio a todos los Municipios del país, esperamos que los órganos de administración de justicia vean facilitada su labor de administrar justicia en materia de tributación municipal, pues a pesar de la existencia de más de trescientos

Municipios en Venezuela, cada uno con sus propias ordenanzas tributarias, considerar aplicable a todos ellos el concepto de “ingresos brutos” previsto en la LOPPM a efectos del IMAE -por ejemplo- facilitará la resolución de los casos en donde surjan dudas con relación al alcance y contenido del referido concepto, sin tener que acudir a las amplias, ambiguas, e imprecisas definiciones de “ingresos brutos” todavía existentes en muchas ordenanzas municipales.

En nuestra opinión, las soluciones uniformes y generales previstas en la LOPPM, conducirán progresivamente a alcanzar el fin que se propone la armonización tributaria, al menos en esta materia, de eliminar progresivamente las distorsiones originadas por tantos conceptos equívocos, interpretaciones erradas o decisiones adoptadas por el legislador local a través de la respectiva ordenanza, ajenas a los más elementales principios de la imposición, pues debemos reconocer siguiendo a Palacios (2005, 102) que la tributación municipal se había caracterizado especialmente por sus abundantes distorsiones, una deficiente conceptualización técnica y un proceso de contradicción y contraposición a la articulación de las políticas nacionales.

De modo que, debemos reconocer que la noción de “ingresos brutos” y su delimitación a efectos de su aplicación en el IPIC, y luego a su sucesor: el IMAE, fue objeto de una lenta pero constante evolución en la jurisprudencia

venezolana, evolución que fue producto, en nuestro criterio, de los estudios y aportes realizados por la doctrina sobre la materia, los cuales condujeron a perfilar las características y atributos del impuesto como ahora lo conocemos.

En tal sentido, hay que admitir que el diseño de muchas de las “soluciones” establecidas en la Ley mencionada, encuentra su origen en soluciones que habían sido ya adoptadas en el pasado por la jurisprudencia y que se fueron dando en el curso de más de tres décadas de conflictos de diversa índole vinculados con los elementos técnicos que conformaban el IPIC y ahora, el IMAE. Por ello, podemos afirmar que la influencia de la jurisprudencia sobre la novísima LOPPM fue tan decisiva, que muchos de sus *aciertos* y *desaciertos* fueron tomados en cuenta por el legislador al momento de dictarla, como describe por ejemplo Vigilanza (2005, 51), al referirse a las soluciones dadas por la jurisprudencia a los conflictos intermunicipales para la distribución de base imponible.

Por esa razón, podemos concluir que la jurisprudencia patria coadyuvó de manera importante a perfilar y a construir la noción de ingresos brutos, como base imponible del IPIC, y de su sucesor: el IMAE, sin soslayar que su influencia se muestra en muchas de las soluciones normativas previstas en la LOPPM.

Como corolario de lo anterior, podemos concluir también que la jurisprudencia, hoy en día, rechaza un concepto amplio de ingresos brutos como base imponible del IPIC, denominado ahora IMAE, posición que sin ninguna duda nos conduce a afirmar que existe coincidencia en términos generales entre la doctrina y la jurisprudencia sobre la noción de ingresos brutos aplicable al referido tributo.

Empero, hay que apuntar que debido a la entrada en vigencia de la LOPPM, existen nuevos aspectos establecidos en la normativa allí prevista que todavía no han sido tratados con profundidad ni por la jurisprudencia ni por la doctrina, siendo uno de esos aspectos el del alcance de la expresión *“ingresos brutos efectivamente percibidos”*.

Con relación a este último señalamiento, resulta obligatorio referirnos a una sentencia dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, de fecha 22 de junio del año 2006, caso: Banco Plaza, C.A. vs. Municipio Valencia del Estado Carabobo, en la cual el Juez declaró lo siguiente:

“...los ingresos brutos para efectos de la base imponible del impuesto de patente de industria y comercio son los devengados y causados en el ejercicio y por lo tanto deben excluirse los ingresos devengados en otros ejercicios e incluirse los devengados y no

cobrados en el período, independiente que en el futuro sean cobrables o no...”

Esta posición, es contraria a la opinión de Fraga et al, Planchart y Golía, que como vimos anteriormente, entienden por ingresos brutos efectivamente percibidos, aquellos ingresos cobrados por el contribuyente en un determinado ejercicio fiscal y no los contablemente causados en dicho ejercicio.

Hay que destacar que la mencionada sentencia, la cual examinaremos con mayor detenimiento en este trabajo -por ser la única hasta ahora se ha pronunciado expresamente en torno al alcance y significación del concepto de ingreso bruto efectivamente percibido previsto en la LOPPM-, formula algunas consideraciones de naturaleza contable que no son tomadas en cuenta por los autores señalados. En todo caso, es obvio que con lo que hemos expuesto hasta ahora, se evidencia la existencia de dos posiciones que difieren sobre el alcance de lo que debe entenderse por “ingresos brutos efectivamente percibidos”, cuestión que seguiremos examinando con especial referencia a las disposiciones contenidas en la LOPPM en el capítulo siguiente.

## **CAPÍTULO II**

### **CARACTERÍSTICAS DE LA DEFINICIÓN LEGAL DE “INGRESOS BRUTOS”**

Después de haber examinado en el capítulo anterior la noción general de “ingresos brutos”, nos corresponde ahora precisar las características que derivan de la definición del concepto de “ingresos brutos” establecido en la LOPPM a efectos del IMAE. Este aspecto se desarrolla en la primera parte de este capítulo.

Ahora bien, como se expondrá *infra*, una de esas características representa el criterio escogido por el legislador para considerar disponible el ingreso bruto, de modo que pueda ser considerado gravable en un determinado ejercicio fiscal con el IMAE, aspecto que se aborda en la segunda parte del presente capítulo.

Asimismo, cabe destacar que con motivo de la existencia de criterios contrapuestos en torno al alcance y significado de la expresión “*ingresos brutos efectivamente percibidos*”, en esta parte de nuestro estudio ensayamos una interpretación de la norma contenida en el artículo 209 de la LOPPM para delimitar el alcance y significado de la referida expresión.

Por su parte, se formulan algunas notas introductorias sobre la noción de ingresos brutos “cobrados”, así como la de ingresos brutos “causados” o “devengados”, nociones que nos servirán para examinar el planteamiento medular de nuestra investigación desde su perspectiva técnica.

#### **A. DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS DEL CONCEPTO DE “INGRESOS BRUTOS” SEGÚN LA LOPPM A EFECTOS DEL IMAE**

Como hemos visto, los “ingresos brutos” constituyen la base imponible del IMAE. La base imponible de acuerdo a Ferreiro (citado por Planchart, 2005, 263) representa la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzgue como determinante de la capacidad contributiva relativa. De acuerdo a esta tesis, la base imponible del tributo constituye un elemento del hecho generador de la obligación tributaria.

Por otro lado, afirma Planchart (2005, 264) que un importante sector de la doctrina (representado por autores como Berliri, Sainz de Bujanda y Villegas) mantiene la tesis según la cual el elemento cuantificador no forma parte del presupuesto de hecho de la norma tributaria.

Sin embargo, cualquiera sea la tesis que se adopte sobre si la base imponible de un tributo constituye o no un elemento integrante del hecho

generador de la obligación tributaria, adherimos a la tesis sostenida por Planchart (2005, 266) de que debe existir entre ambos conceptos una relación de congruencia que se traduce en que la dimensión económica escogida para cuantificar la obligación tiene que ser un reflejo de algún aspecto del hecho generador. Esta posición, ha sido adoptada por reciente jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo, la cual ha señalado lo que se transcribe a continuación:

“Ahora bien, a los efectos de verificar la adecuación competencial de un determinado tributo a lo establecido en la Constitución, resulta pertinente analizar su base imponible acudiendo al estudio del hecho generador; ello, con el fin de mantener la armonía y relación que debe existir entre dichos elementos integrantes de la obligación tributaria y respetar su no disociación, así como la naturaleza del tributo.” (Sentencia de fecha 19 de septiembre de 2007; Caso: Cervecería Polar C.A. vs. Municipio Iribarren del Estado Lara)

La idea del párrafo precedente, se reproduce textualmente en las sentencias de la misma Sala de fechas 20 de septiembre de 2007 y 07 de mayo de 2008. En ambos casos, las partes eran: *Surtidora Licoven, C.A. vs. Alcaldía del Municipio Valencia del Estado Carabobo.*

Así las cosas, lo cierto es que la base imponible representa aquella magnitud que sirve de base para calcular el impuesto una vez que sobre ella se aplica la alícuota correspondiente.

De modo que, es menester referirnos entonces, a la definición legal de “ingresos brutos” establecida en la LOPPM, para precisar posteriormente las características del concepto, y determinar en consecuencia los atributos que hacen que esos “ingresos brutos” puedan ser gravados con el IMAE.

Según el artículo 210 de la última reforma parcial de la LOPPM, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.421 de fecha 21 de abril de 2006, se entiende por ingresos brutos todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante. En el caso de agencias de publicidad, administradoras, y corredoras de bienes inmuebles, corredores de seguro, agencias de viaje y demás contribuyentes que perciban comisiones o demás remuneraciones similares, se entenderá como ingreso bruto sólo el monto de los honorarios, comisiones o demás remuneraciones similares que sean percibidas.

Sin embargo, la norma precedente que define el contenido del concepto de “ingresos brutos” tiene que leerse conjuntamente con la norma del artículo 209, el cual establece que la base imponible del impuesto sobre actividades

económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos.

Con relación a las características del ingreso bruto gravable, que derivan de la definición legal contenida en el artículo 210 de la LOPPM, en concordancia con el artículo 209 *ejusdem*, podemos enumerar, siguiendo el esquema de Fraga et al comentado en el capítulo I, las siguientes:

**Regularidad del ingreso por causa relacionada con las actividades económicas gravadas:** La regularidad en la percepción del ingreso representa un elemento que se encuentra íntimamente vinculado con la habitualidad que debe caracterizar el ejercicio de la actividad económica desplegada por el contribuyente.

En otras palabras: ¿a qué se dedica la empresa?, o ¿cuál es el giro normal del negocio?. Las respuestas a esas interrogantes, determinan la actividad normal y habitualmente desarrollada por un contribuyente y los ingresos obtenidos por el ejercicio de esa actividad son los que la Ley denomina o califica como regulares.

Por cierto, estimamos necesario añadir que esta circunstancia debe atender a la realidad económica del contribuyente y no a aspectos meramente formales, de modo que, la sola referencia al objeto social de una compañía establecido en el documento constitutivo estatutario de la misma -por ejemplo-, no sirve para demostrar cual es la actividad económica que desarrolla verdaderamente un contribuyente, si no viene acompañada de otros elementos probatorios como los registros contables, las facturas, los contratos celebrados por los representantes de la compañía, en fin, todos aquellos medios de prueba que permitan demostrar que el contribuyente realiza una determinada actividad económica.

Esto es relevante, porque las ordenanzas municipales que regulan el IMAE suelen tener un clasificador de actividades económicas, esto es, una suerte de catálogo en que se prevén distintas actividades económicas en las que puede clasificarse la o las actividades desarrolladas por el contribuyente en jurisdicción del Municipio y a las cuales se le asignan generalmente alícuotas diferentes. De modo que, dependiendo de la actividad o las actividades económicas que realice el contribuyente en jurisdicción del Municipio, la Administración Tributaria Municipal, aplicará a los ingresos brutos efectivamente percibidos por el contribuyente con motivo del ejercicio de una o más actividades descritas en el respectivo clasificador, la o las alícuotas que correspondan de acuerdo a la ordenanza.

**Vinculación del ingreso con el hecho imponible del IMAE:** Desde nuestro punto de vista, es evidente que muchas de las características del concepto de “ingresos brutos” previsto en la LOPPM, provienen de los elementos que definen el hecho imponible del impuesto.

De acuerdo al artículo 204 de la LOPPM, el hecho imponible del IMAE es el ejercicio habitual, en la jurisdicción de un Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente. Si se observa bien, salvo por las características relativas al carácter lucrativo e independiente de la actividad económica, contenidas en la definición del hecho imponible, los elementos de habitualidad y territorialidad que caracterizan el hecho generador del IMAE, también están vertidos en las normas de la Ley que se refieren a la base imponible.

Con relación al carácter lucrativo que debe tener la actividad, la Ley no define en sentido positivo que debe entenderse por lucro, aunque si contiene una definición en sentido negativo, al establecer que se entiende como actividad sin fines de lucro. En este orden de ideas, conforme al texto de la Ley en su artículo 206, para que una actividad pueda ser considerada sin fines de lucro, el beneficio económico obtenido de la actividad debe ser reinvertido en el objeto de asistencia social u otro similar en que consista la

actividad y en el caso de tratarse de una persona jurídica, que ese beneficio no sea repartido entre asociados o socios.

Según Fraga et al (2005, 23), la norma en comentarios revela que la intención del legislador es no someter a gravamen a las actividades que se ejercen sin ánimo de lucro y presume que ello ocurre sólo cuando el beneficio económico obtenido de la misma debe ser reinvertido en el objeto social de asistencia social u otro similar en que consista la actividad y en el caso de tratarse de una persona jurídica, que ese beneficio no sea repartido entre asociados o socios. Para el referido autor, en otro supuesto cuando el *ánimo de lucro existe*, la actividad es gravable.

De acuerdo a las consideraciones precedentes, sería interesante examinar, desde una perspectiva estrictamente teórica, si las asociaciones cooperativas están o no están sujetas al IMAE, pues en principio, tales asociaciones no persiguen un fin de lucro, pero suelen distribuir los excedentes obtenidos con ocasión de su actividad cooperativa de trabajo y de servicio entre sus asociados. No obstante lo anterior, debemos aclarar que en el plano de la realidad, concluir si una asociación cooperativa se encuentra obligada o no al pago del IMAE ***dependerá del análisis que se realice de cada caso concreto, evitando el “abuso de las formas”***.

En todo caso, en nuestra opinión, la noción de lucro prevista por la LOPPM resulta bastante amplia.

Por su parte, con relación al carácter independiente de la actividad, dicha característica permite excluir del ámbito del concepto de actividades económicas gravables con el IMAE, las actividades desarrolladas por los trabajadores bajo relación de dependencia.

Finalmente, es obvio que tratándose el IMAE de un impuesto municipal, la actividad económica sujeta a gravamen debe haberse realizado en la jurisdicción del municipio o en su defecto, debe reputarse como ocurrida en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en la LOPPM o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos.

**Que el ingreso no esté sujeto a devolución:** Siguiendo a Evans (1998, 173) los ingresos contabilizados como reintegros de capital o de gastos, - como ejemplo de conceptos sujetos a devolución- no deben formar parte de la base imponible del IMAE, pues los mismos no configuran la remuneración o contraprestación por el ejercicio de una actividad comercial o industrial dentro de una jurisdicción dada. Para el mencionado autor, es obvio que los ingresos representados por tales reintegros no constituyen técnicamente ingresos, pues se trata tan sólo de la recuperación de lo que era propio.

**Que el ingreso haya sido efectivamente percibido en el período impositivo correspondiente:** Aunque todas las características enumeradas anteriormente, son importantes para establecer si los ingresos obtenidos por un contribuyente son o no son gravables con el IMAE, esta característica en particular constituye a nuestro modo de ver un criterio de disponibilidad fiscal que estableció la LOPPM, a los fines de la atribución del ingreso a un determinado ejercicio fiscal.

Esta cualidad del concepto de “ingresos brutos” previsto en la LOPPM, a saber: que el mismo haya sido **efectivamente percibido**, es la base a partir de la cual cobra sentido nuestra investigación. Por tal motivo, la determinación del alcance de la expresión “ingresos brutos efectivamente percibidos” será abordada en la segunda parte del presente capítulo, ya que el significado auténtico de la expresión nos permitirá definir el criterio de disponibilidad del ingreso bruto que utilizó el legislador en la LOPPM, de modo que luego podamos proceder al análisis de las implicaciones fiscales que derivan de dicho concepto. Por eso, las notas que siguen tienen por objeto cerrar nuestra parte del estudio destinada a examinar las características de los “ingresos brutos” gravables con el IMAE que derivan de su definición legal y servir de introducción a la segunda parte de este capítulo.

Siguiendo con nuestra exposición, debemos señalar que para considerar gravable un ingreso a efectos del referido tributo, deben cumplirse todos los extremos previstos en los artículos 209 y 210 de la LOPPM, ya que a nuestro modo de ver, los mismos son concurrentes y no alternativos, por lo que la ausencia de alguno de esos requisitos produce la no gravabilidad del ingreso.

En este orden de ideas, podemos decir que las características esenciales para que el ingreso sea gravable con el IMAE son las siguientes: (i) que sea obtenido de manera regular; (ii) por el ejercicio de actividades económicas lucrativas e independientes, de industria, comercio o servicio; (iii) realizadas o que se reputen realizadas en jurisdicción de un Municipio; (iv) que no esté sujeto a devolución; (v) que haya sido efectivamente percibido en el período impositivo coincidente con el año civil (esta última referencia al año civil se deriva del contenido del segundo párrafo del artículo 204 de la LOPPM).

En efecto, para demostrar que cada uno de los requisitos enunciados es esencial para determinar la gravabilidad del ingreso con el IMAE, basta someter al ingreso a lo que podríamos llamar el “*test de gravabilidad*”:

- i. ¿Fue obtenido de manera regular?.

- ii. ¿Fue obtenido por el ejercicio de actividades económicas lucrativas e independientes, de industria, comercio o servicio de naturaleza comercial?.
- iii. ¿Se considera la actividad que originó el ingreso realizada o puede reputarse realizada en jurisdicción del Municipio?.
- iv. ¿Está sujeto a devolución?.
- v. ¿Se considera efectivamente percibido en el período impositivo correspondiente?.

Así pues, para finalizar nuestras consideraciones sobre la definición legal de “ingresos brutos” prevista en la LOPPM a efectos del IMAE y las características que se desprenden de la misma, concluiremos diciendo que, basta que una sola de las interrogantes formuladas sea respondida en forma negativa para considerar ese ingreso como no gravable.

En este orden de ideas, que el ingreso bruto haya sido efectivamente percibido, representa una **condición necesaria pero no suficiente** del “ingreso bruto” a efectos del IMAE para concluir su gravabilidad con el referido tributo, razón por la cual quiero aclarar que, aún cuando de ahora en adelante nuestro estudio se centra fundamentalmente en las implicaciones fiscales que derivan de este requisito, debemos tener siempre presente que

deben cumplirse las otras condiciones apuntadas más arriba para que el “ingreso bruto” dentro del ámbito del IMAE, se considere gravable.

Hecha la aclaratoria anterior, recordemos lo que significa para Fraga et al que el ingreso bruto haya sido efectivamente percibido. Tales autores, consideran que los *ingresos causados pero no recibidos efectivamente* por el sujeto pasivo en el período de imposición correspondiente, no forman parte del IMAE.

Más adelante, los autores sostienen que la introducción de este elemento en la LOPPM no es en modo alguno casual, sino que responde a la necesidad de frenar la ilegítima pretensión de algunos municipios de incluir en la base imponible del referido tributo, ingresos causados pero no cobrados por el contribuyente durante el ejercicio fiscal gravado (p. 144). En igual sentido, se pronuncia Planchart, para quien no hay duda de que la expresión “ingresos brutos efectivamente percibidos” es signo inequívoco de que la base imponible está conformada, exclusivamente, por aquellos ingresos realmente cobrados o recibidos por el sujeto pasivo. Asimismo, según Golía, para que se genere el hecho imponible del IMAE, siguiendo una interpretación literal de la norma contenida en el artículo 209, no es suficiente que el ingreso se haya causado, sino que éste ha debido ser ciertamente percibido.

Ahora, en atención a la noción de “**ingresos causados**” e “**ingresos cobrados**” a que se refieren los mencionados autores para determinar el alcance de la expresión “ingresos brutos efectivamente percibidos”, conviene precisar desde ahora el significado de cada una, no sin antes advertir que estos aspectos serán objeto de mayor análisis más adelante.

El artículo 145 del Código Orgánico Tributario (COT) de 2001, aplicable en forma subsidiaria a los Municipios como se explica *infra* en el capítulo III, establece la obligación para los contribuyentes de llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los **principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA)**, referentes a las actividades y operaciones vinculadas con la tributación.

De acuerdo con los PCGA, el registro de los ingresos debe hacerse conforme al “**Principio de Realización**”. Señala Catacora (1999, 64), que conforme a dicho principio, una transacción económica debe ser registrada en los libros sólo cuando se haya perfeccionado la operación que la origina. Así, afirma el mismo autor, que este principio se relaciona directamente con el registro de las operaciones relativas a los ingresos, de manera que, una vez realizada la operación económica -venta o prestación de un servicio-, el ingreso se reconoce causado en ese período siendo contabilizado como un ingreso ganado, independientemente de que haya sido cobrado o no (p. 223).

Las ventas a crédito, que generan una acreencia a favor de la empresa que realiza la venta -acreencias éstas que se reflejan en las denominadas “cuentas por cobrar”-, por ejemplo, originan estos ingresos, de modo que, ocurrida la operación de venta, el ingreso será imputado o atribuido al ejercicio económico en el que se realizó la misma (y en consecuencia la empresa lo reflejará en su estado de resultados como ingreso bruto), aunque no haya sido cobrado.

En otro orden de ideas, cuando hablamos de “ingresos cobrados” nos estamos refiriendo, *en sentido amplio*, a las sumas o los importes de efectivo recibidos por un sujeto en un determinado ejercicio económico. El efectivo que ingresa a una empresa, se refleja en las cuentas contables denominadas “caja” y “bancos”, que forman parte del activo circulante en el Balance General.

Según Redondo (1993, 25) la cuenta “caja”, registrará el dinero en efectivo, cheques y boletos de tarjeta de crédito que entren a la empresa. Señala el mismo autor, que la cuenta “bancos” se empleará para controlar el dinero que se moviliza en las denominadas cuentas corrientes bancarias (p. 26).

De modo que, habiendo examinado la noción de “ingresos causados” e “ingresos cobrados”, ya sabemos que Fraga et al, Planchart y Golía, al

referirse al significado de la expresión “ingresos brutos efectivamente percibidos” a efectos del IMAE, entienden que la expresión se refiere a lo que hemos definido como “ingresos cobrados”. Sin embargo, merece la pena recordar que existe una sentencia (lo que no significa jurisprudencia) cuyas conclusiones son diferentes, pues según el referido fallo el Juez declaró que los ingresos brutos para efectos de la base imponible del IMAE, son los causados en el ejercicio.

Sin duda, la conclusión de la sentencia es diametralmente opuesta a la doctrina que se ha pronunciado sobre el particular. De allí, nuestro empeño en abordar el examen sobre el alcance y significado de la expresión “ingresos brutos efectivamente percibidos” contenida en la LOPPM a efectos del IMAE, pues aunque nuestro trabajo se orienta a determinar las consecuencias fiscales de dicha expresión, habiendo disparidad de criterios al respecto -como hemos dejado en evidencia-, creemos necesario fijar una posición sobre la situación planteada.

Finalmente, habiendo examinado las disposiciones de la LOPPM que delimitan la base imponible del IMAE y teniendo en cuenta la disparidad de criterios que existe en torno a la interpretación de la expresión “ingresos brutos efectivamente percibidos” contenida en el artículo 209 de la LOPPM, pasamos de seguidas a precisar, cual es el criterio de disponibilidad del

“ingreso bruto” que a efectos del referido tributo estableció el legislador en el mencionado instrumento legal.

## **B. EL CRITERIO DE DISPONIBILIDAD DEL INGRESO EN EL IMAE**

### **SEGÚN LA LOPPM**

Cuando el artículo 209 de la LOPPM establece, que la base imponible del IMAE está constituida por los ***ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente***, lo que está consagrando la norma es el criterio de disponibilidad fiscal escogido por el legislador, para considerar gravable los “ingresos brutos” del contribuyente con relación a un determinado ejercicio fiscal.

En otras palabras, significa que el legislador quiso definir el ***momento*** en el cual se considera ***fiscalmente disponible*** para el contribuyente el ingreso bruto correspondiente, lo cual reviste una consecuencia muy importante, a saber: conocer el período o ejercicio fiscal al cual le será atribuido o imputado el ingreso y en consecuencia, el año en que dicho ingreso deberá considerarse gravable con el IMAE.

En este sentido, Verhook (citado por Hernández, 2003, 277) define la disponibilidad de la forma siguiente: La renta económica para ser gravable,

debe encontrarse jurídica y económicamente a disposición del contribuyente. Es decir, ejercer respecto a ella la facultad de usarla, de gozarla y de disponer de ella a su arbitrio. Como se observa, este concepto va a precisar el momento en que la renta, ya producida, viene a entrar en el dominio fiscal. Por ello su importancia no estriba tanto en determinar la existencia de la renta, como en fijar la oportunidad en que se cause el impuesto sobre ella y el ejercicio fiscal al cual debe atribuirse el producto de ésta.

Ahora, según la LOPPM, el ingreso bruto se reconoce fiscalmente ganado (disponible) y en consecuencia, resulta gravable con el IMAE, cuando ha sido ***“efectivamente percibido”*** en el período de imposición correspondiente. El *quid* del asunto es: ¿Cuál es el alcance y significado de la expresión ***“efectivamente percibido”***?

Como ya hemos asomado anteriormente, un sector de la doctrina patria considera que la expresión se refiere a los “ingresos cobrados” por el contribuyente en un determinado ejercicio fiscal. Empero, para un órgano del sistema de administración de justicia venezolano, a saber: el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, la expresión se refiere a los “ingresos causados”; expresión que por cierto, utilizaremos a lo largo del presente trabajo como sinónima de la expresión “ingresos devengados”.

Para nosotros, las dos posiciones revelan que existe un problema de interpretación de la norma contenida en el artículo 209 de la LOPPM, por lo cual creemos necesario tratar de precisar el significado auténtico de la expresión, esto es, debemos interpretar la norma para determinar si finalmente, se refiere a los “ingresos cobrados” o a los “ingresos causados” por el contribuyente en un determinado ejercicio fiscal.

Es preciso advertir, que interpretar una norma es un proceso harto complejo. Según Casás (2004, 277) aplicar la ley exige un doble proceso: tanto el de precisar el alcance de las normas como el de verter en ellas los múltiples y complejos hechos producidos, reconduciéndolos a sus previsiones. Pese a lo difícil que pueda resultar esa labor, se impone ensayar una interpretación sobre el alcance de la norma contenida en el artículo 209 de la LOPPM, porque de otro modo, no es posible, al menos para nosotros, determinar las consecuencias fiscales que derivan del concepto de “ingresos brutos efectivamente percibidos”, sobre el cual se dimensiona, en definitiva, el cálculo del IMAE.

De acuerdo con el contenido del artículo 5 del Código Orgánico Tributario (COT), las normas tributarias deben interpretarse con arreglo a los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica,

pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.

En este orden de ideas, afirma García (2004, 269) que el principio que dispone que los tributos han de ser justos desde un punto de vista material pertenece al derecho; no se identifica con el elemento económico, ni es un concepto parajurídico. La capacidad económica interesa al jurista. ***Por lo tanto, sobre los hechos imponibles sólo cabe la interpretación conforme a métodos admitidos en derecho:*** el legislador considera imponibles aquellos hechos que ponen de manifiesto la aptitud a la contribución; e estos hechos o presupuestos de hecho, se liga una obligación tributaria para alcanzar, a través de un índice de o manifestación parcial, la capacidad contributiva global del contribuyente. Dicha capacidad global no puede gravarse con un impuesto único; por lo tanto -concluye García- es necesario un haz de hechos imponibles que constituyen el sistema tributario, dentro del cual el contribuyente desarrolla su actividad económica.

Pues bien, uno de los métodos admitidos en derecho para la interpretación de las normas es el denominado método literal, al cual se suele acudir con frecuencia, pues como afirma Larenz (1994, 316), el sentido literal inferible del uso general del lenguaje, del uso especial del lenguaje de la ley o del uso del lenguaje jurídico general, sirve a la interpretación, como primera

orientación, lo que en opinión del referido autor conduce a delimitar en cierto modo, el campo en el que se llevará a cabo la ulterior actividad del intérprete.

En este sentido, tenemos que etimológicamente, de acuerdo al diccionario de la real academia española y otros diccionarios consultados, la palabra “percibir” proviene de la expresión latina “*percip re*”, que significa recibir algo, recibir una cosa. Empero, el significado de la expresión, por sí solo, resulta muy amplio y no nos ayuda a identificar *prima facie* si podemos asociar el vocablo con una noción de “ingreso causado” o de “ingreso cobrado”.

No obstante lo anterior, considerando que tratamos de determinar si el vocablo “percibir” desde el lenguaje común, se aproxima más hacia la idea de un ingreso “causado” o “devengado”, o hacia la idea de un ingreso “cobrado”, desde nuestra perspectiva, es válido tratar de establecer esa aproximación acudiendo al significado corriente de los términos “devengar” y “cobrar”.

De acuerdo al Diccionario Esencial de la Lengua Española (2006, 509)

“*devengar*” significa:

“Adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título. *Devengar salarios, costas, intereses.*”

Por su parte, la palabra “cobrar” significa, de acuerdo al mismo diccionario (p. 1128):

“Recibir dinero como pago de una deuda.”

Asimismo, cabe destacar, que en varios diccionarios de sinónimos consultados, la palabra “percibir” aparece siempre como sinónimo de cobrar. De modo que, partiendo del significado común o corriente de los términos “devengar” y “cobrar”, no nos cabe la menor duda, que desde el lenguaje común, la expresión “percibir” se encuentra asociada a la idea de un ingreso que ha sido recibido o cobrado. No ocurre lo mismo, en nuestra opinión, con el término “devengar”, que refiere a algo que será recibido o cobrado en el futuro, como consecuencia de “adquirir un derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título”, como lo expresa el diccionario.

Afirma Romero (2006b, 27) que los resultados interpretativos no deben medirse desde el beneficio, provecho o utilidad inmediata que la posición interpretativa suponga para alguna de las partes implicadas, sino por la utilidad objetiva que haga a tales decisiones finalmente adoptadas **aceptables racionalmente**. En este sentido, creemos que es racionalmente aceptable, admitir que una cosa es *adquirir un derecho a percibir un ingreso* y otra distinta es, afirmar que *se ha percibido un ingreso*. Como se observa,

es una cuestión de momentos: la noción de “ingreso devengado” está asociada a un ingreso que se percibirá, porque ha nacido un derecho a exigirlo, en cambio, la noción de “ingreso cobrado” está asociada a un ingreso que ya se percibió o lo que es lo mismo, se considera percibido, porque se hizo efectivo el pago.

Partiendo de las consideraciones formuladas en el párrafo precedente, podemos afirmar lo siguiente: ***Todo ingreso percibido es ingreso devengado, pero no todo ingreso devengado es ingreso percibido.***

En efecto, para tener derecho a percibir un ingreso tiene que haber nacido en cabeza del acreedor el derecho a cobrarlo, esto es, el ingreso tiene que estar devengado, pero que haya nacido el derecho a cobrarlo no autoriza a considerarlo percibido, pues el cobro puede diferirse para un momento posterior. En otras palabras, hasta que no se haya cobrado el ingreso el mismo no se considerará percibido.

En una venta de contado, por ejemplo, cuando se paga el precio del bien que se ha comprado, el ingreso que recibe el vendedor se considera devengado y percibido, pues con motivo de la venta realizada, nació en cabeza del vendedor el derecho a recibir y exigir el precio y además, el importe de la operación fue cobrado o pagado.

Lo que ocurre en una venta a crédito, a diferencia del supuesto anterior, es que el momento del pago se difiere hacia el futuro, es decir, lo que nace en cabeza del vendedor es un derecho de cobro, con ocasión del cual, tiene derecho de exigir al comprador al vencimiento del plazo, el importe de la operación. Ahora, mientras el vendedor no reciba el pago del precio, el ingreso se considera devengado pero no percibido, porque no ha sido cobrado.

Así, *prima facie*, sin adoptar ningún otro método de interpretación distinto al literal, podemos concluir que el significado de la expresión “**ingresos brutos efectivamente percibidos**” en el período impositivo correspondiente, contenida en el artículo 209 de la LOPPM que se refiere a la base imponible del IMAE, alcanza a los ingresos brutos **cobrados** por el contribuyente en el ejercicio fiscal gravable y no a los ingresos brutos **devengados** o **causados**.

Por su parte, consideramos que es inequívoca la intención plasmada por el legislador en la LOPPM, para considerar los ingresos brutos “percibidos” o “cobrados” en el período impositivo correspondiente como criterio de disponibilidad fiscal a efectos del IMAE, lo que se desprende del contexto de la Ley y en virtud de lo cual pasamos a formular los siguientes comentarios:

Para comenzar, es conveniente citar y transcribir (y en lo posible evitaremos hacerlo) algunos artículos de la Ley, cuyo contenido es importante precisar para determinar el alcance de la expresión “**ingresos brutos efectivamente percibidos**”. En este sentido, resulta obligatoria la referencia a los artículos 209, 204 y 210 de la LOPPM, en ese orden:

“**Artículo 209.** La base imponible del impuesto sobre actividades económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos.” (Destacado y subrayado nuestro)

“**Artículo 204.** El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aún cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables.

El período impositivo de este impuesto coincidirá con el año civil y los ingresos gravables serán los percibidos ese año, sin perjuicio de que puedan ser establecidos mecanismos de declaración anticipada sobre la base de los ingresos brutos percibidos en el año anterior al gravado y sin perjuicio de que pueda ser exigido un mínimo tributable consistente en un impuesto fijo, en los casos que así lo señalen las ordenanzas.

El comercio eventual o ambulante también estará sujeto al impuesto sobre actividades económicas.” (Destacado y subrayado nuestro)

“**Artículo 210.** Se entiende por ingresos brutos, todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el

contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.

En el caso de agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles, corredores de seguro, agencias de viaje y demás **contribuyentes que perciban comisiones o demás remuneraciones similares**, se entenderá como ingreso bruto sólo el monto de los **honorarios, comisiones o demás remuneraciones similares que sean percibidas.**” (Destacado y subrayado nuestro)

Como apuntamos más arriba, el contenido de los artículos 209, 204 y 210 citados precedentemente, muestra en primer lugar, la inequívoca voluntad del legislador de establecer los “*ingresos percibidos*” por el contribuyente en el período impositivo correspondiente, como criterio de disponibilidad fiscal a los fines de considerar gravable el ingreso con el IMAE.

En segundo lugar, una lectura concatenada de los tres artículos nos conduce a afirmar que el vocablo “efectivamente” utilizado en el artículo 209 de la LOPPM y que acompaña al término “percibido”, constituye un pleonismo, por lo que su incorporación al texto del artículo no tiene otro objetivo que no sea el de dar más fuerza o vigor a la expresión “percibido” dentro del mismo, circunstancia que en modo alguno es casual, pues precisamente ese artículo es el que define el criterio de disponibilidad fiscal del ingreso bruto en el IMAE. Además, resulta obvio que la expresión “efectivamente”, por sí sola,

carece de contenido. Por eso, lo determinante es el significado del término “percibido”, ya que no hay una diferencia sustancial entre lo “percibido” y lo “efectivamente percibido”. En resumen, el ingreso o se percibe y se considera efectivamente percibido; o no se percibe y se considera que no ha sido efectivamente percibido.

En tercer lugar, y no obstante nuestras afirmaciones formuladas en el párrafo precedente, nos preguntamos si en verdad era necesario establecer el artículo 209 de la LOPPM. En efecto, si se observa cuidadosamente, todos los elementos contenidos en el artículo 209, salvo la expresión: *“deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos”*, se encuentran contenidos en el texto de los artículos 204 y 210 de la LOPPM. Asimismo, luce evidente que del texto de otras normas de la Ley, como aquellas que establecen los factores de conexión para que se entienda realizada una determinada actividad en jurisdicción de un Municipio, se deriva la “presunción de territorialidad”, en el sentido de reputar las actividades allí señaladas como realizadas en un Municipio de acuerdo al criterio establecido en la Ley, razón por la cual, la expresión a que nos referimos anteriormente, no era tampoco necesaria. En resumen, la conclusión de que la disponibilidad del ingreso bruto en el IMAE, es sobre la

base de lo percibido, no sólo deriva del artículo 209 de la LOPPM sino también, de los artículos 204 y 210 de dicho instrumento legal.

Con base en las consideraciones anteriores, podemos afirmar que el legislador seleccionó como ***índice de capacidad contributiva*** a efectos del IMAE los *ingresos brutos efectivamente percibidos*, entendiendo por éstos los ingresos cobrados y no los ingresos devengados o causados en el ejercicio. Así, es oportuna la ocasión para formular algunas consideraciones en torno a los ingresos brutos como índice de capacidad contributiva con especial referencia al IMAE, lo cual nos obliga a examinar el expediente técnico del tributo en cuestión. En este sentido, veamos en primer lugar, cual es la materia imponible en el IMAE.

Señala Mizrachi (1998, 27) que la evolución histórica de este tributo, pone de manifiesto la naturaleza del mismo: un impuesto objetivo a las utilidades que resultan del ejercicio de una actividad lucrativa, cuya cuantía es medida acudiendo a una técnica indiciaria, que en nuestro país son los ingresos brutos.

Apunta el mismo autor, que lo que caracteriza a los sistemas de valoración indiciaria es expresar una relación entre un hecho conocido y otro desconocido: si, para la época en que se formula el sistema indiciario se

conoce, aún en forma aproximada, el rendimiento de un telar y la relación entre el ingreso así determinado y el beneficio usual de esa rama de actividad, es congruente asignar a cada telar un determinado monto de impuesto. De igual manera -indica Mizrachi- debe existir una relación entre el indicio “ingreso bruto” y la actividad concreta objeto de gravamen, por lo que no todo ingreso puede ser relevante para medir el “beneficio hipotético” de la actividad, sino sólo aquellos que sean remuneración, contraprestación o retribución por el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto (p. 34-35).

De este sistema indiciario, señala el precitado autor, proviene la técnica -que ciertamente aún se conserva- de gravar por separado cada rubro de actividad del contribuyente, como explicamos *supra* al referirnos al clasificador de actividades económicas que contienen las ordenanzas municipales que regulan el IPIC o el IMAE, las cuales asignan una determinada alícuota a cada actividad (p. 55).

En otras palabras, se dice que se trata de un impuesto objetivo a las utilidades, porque la utilidad es vinculada a una fuente y no a una persona, y la fuente es precisamente la actividad gravada, es decir, se prescinde de la situación personal del contribuyente, a diferencia, por ejemplo, del impuesto sobre la renta, en el que se vincula la utilidad con la persona que la obtiene (p. 101).

Así, explica Mizrachi, en este tipo de impuestos en los que el ingreso bruto es un índice, sólo los ingresos cuya fuente sea la actividad gravada son índice de importancia y magnitud de ésta o, en otros términos, del “beneficio hipotético” que el gravamen trata de alcanzar (p. 91).

Ahora, al analizar los “ingresos brutos” como índice o presupuesto de capacidad contributiva con ocasión del IMAE, admite Fermín (2006, 25) que aun cuando los ingresos brutos no ponen de manifiesto, de manera directa e inmediata, la verdadera capacidad contributiva del sujeto obligado, no puede negarse que constituyen un índice indirecto (presuntivo) -o indiciario en palabras de Mizrachi- que, por sí solo, no atenta contra la justicia del tributo.

La importancia de considerar los ingresos brutos como *índice de capacidad contributiva*, radica en el hecho de que así se ve legitimada la exacción cuya dimensión se proyecta sobre la base de dicho índice. En este sentido, señala Romero (2006b), que *el fin de la norma tributaria es la exacción de capacidad contributiva*, entendida aquella desde la doble perspectiva de servir de fundamento de legitimidad del poder tributario y al mismo tiempo, como límite de dicho poder. Para el autor, no puede haber exacción donde no hay capacidad contributiva. De modo que, el sentido de la norma no se agota en el texto si con ello se sacrifica su finalidad. El sentido de la norma debe contrastarse con el contexto en el que se ubican las circunstancias de su

aparición y los objetivos que con ella se pretenden. Por lo tanto, concluye el autor, los límites de la interpretación no se encuentran en la **forma**, sino en la **materia**, es decir, en los elementos configuradores del sistema de derechos, principios y garantías recogido por la Constitución, en nuestro caso, el **derecho a contribuir conforme a la capacidad económica** (p. 29).

En nuestro criterio, representa un acierto plausible del legislador la decisión de haber seleccionado los ingresos brutos percibidos o cobrados como base imponible del IMAE, pues partiendo de la premisa de que la presión fiscal que los contribuyentes están obligados a soportar, debe *procurar* afectar lo menos posible la actividad económica y financiera de los particulares, el criterio de lo percibido resulta la expresión **jurídico-económica**, más apropiada para medir el “beneficio hipotético” que obtendrá el contribuyente en el ejercicio fiscal correspondiente, producto de la actividad económica que realiza, ya que no es lo mismo exigir la exacción sobre la base de recursos que pueden considerarse disponibles para el contribuyente (porque fueron cobrados), que exigirla sobre la base de ingresos sobre los cuales el contribuyente sólo tiene la expectativa, fundada, pero expectativa al fin, de cobrarlos en un futuro (ingresos causados pero no cobrados). En este sentido, tenemos que el criterio de lo “percibido” permite *atenuar* los efectos de usar una base indiciaria, acercándola más a una base real, con lo cual, a

nuestro juicio, se logra adecuar mejor el diseño técnico del tributo al postulado constitucional de capacidad contributiva.

Desde el punto de vista contable, la justificación del registro de los ingresos generados con motivo de operaciones de venta o prestación de servicios, que todavía no se han cobrado, se debe a que el verdadero valor de las partidas del activo depende de la capacidad de ganancia del negocio y en las operaciones comerciales en general, en la oportunidad en que se producen quedan perfeccionadas, los riesgos ponderados y por ende su realización ya es razonablemente cierta (Montagna, 2003, 321).

No obstante, la razonable realización del ingreso que justifica su registro desde el punto de vista contable, aunque no haya sido cobrado, no es conciliable ni compatible con el criterio de disponibilidad establecido *ex* artículo 209 de la LOPPM, para considerar el ingreso gravable con el IMAE, ya que el legislador consideró que la capacidad económica del contribuyente para tributar con el IMAE, va a estar signada por los ingresos brutos cobrados o como dice la Ley: por los ingresos brutos efectivamente percibidos.

Recordemos que, así como la ciencia contable tiene sus propios principios, la imposición o la ciencia de la tributación también tiene los suyos, y los

primeros son compatibles con los segundos para fines tributarios sólo en la medida en que el legislador así lo haya establecido.

Más aún, esta decisión del legislador, traducida en la selección del criterio de disponibilidad con base a lo percibido para la determinación del IMAE, se engarza de manera armónica con los postulados del artículo 316 de la Constitución de la República y de la exigencia innominada de racionalidad que debe caracterizar al sistema tributario. En efecto, de acuerdo con el referido artículo, el sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población.

De modo que, la racionalidad que debe impregnar al sistema tributario, es una exigencia que se impone para hacer posible que los sujetos puedan contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, permitiéndoles a su vez la obtención de razonables beneficios, ***pues si la tributación se nutre, en definitiva, de la riqueza que el Estado en sus diversas manifestaciones del Poder detrae de los particulares, deviene en absurdo que por causa de la tributación los particulares dejen de producir la riqueza que le sirve a aquella de sustento.*** De allí, que sea válido afirmar que la presión fiscal que los contribuyentes están obligados a soportar, debe *procurar*

afectar lo menos posible la actividad económica y financiera de los particulares, pues de esa forma se tiende a proteger la estabilidad de la economía nacional, que como vimos anteriormente, constituye uno de los objetivos que debe trazarse el sistema tributario venezolano.

Hechas las anteriores consideraciones, examinemos ahora, cual fue el razonamiento utilizado por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, en su sentencia de fecha 22 de junio del año 2006, caso: Banco Plaza, C.A. vs. Municipio Valencia del Estado Carabobo, para concluir que la expresión “ingresos efectivamente percibidos”, se refería a los ingresos brutos devengados o causados. Veamos:

“En la ciencia contable existen dos sistemas de contabilidad, uno antiguo y en desuso sobre la base del efectivo y el otro moderno o actual sobre la base del devengado. La contabilidad aprobada por SUDEBAN y también por los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) es la base del devengado.

Por otro lado debe definir el tribunal si la expresión percibir incluye o no el concepto de devengar. ¿Percibir es equivalente a cobrar o es devengar aunque no incluya el cobrar?.

Es indudable que desde el punto de vista semántico, percibir es recibir algo, que puede ser efectivo, activos fijos, cuentas a cobrar. En el sentido que está expresado en la ordenanza, efectivamente percibido, o realmente percibido, y de acuerdo con la terminología contable para los ingresos brutos, estos están efectivamente percibidos cuando se devengan aunque no se cobren de inmediato...”

Pues bien, desde nuestro punto de vista, la forma en que el Tribunal aborda la interpretación del término “percibir”, no es correcta por las siguientes razones:

En primer lugar, el Juez interpreta el término “percibir” de manera aislada y no dentro del contexto de la expresión “*ingresos brutos efectivamente percibidos*” que utiliza la LOPPM en el artículo 209 al referirse a la base imponible del IMAE. Ello se evidencia, cuando el Juez afirma en su sentencia lo siguiente:

“Es indudable que desde el punto de vista semántico, percibir es recibir algo, que puede ser efectivo, activos fijos, cuentas a cobrar”.

Como corolario de lo anterior, el Juez omite toda referencia al significado corriente de las palabras y a la conexión de ellas entre sí, pues el término “percibido” dentro del contexto del contenido del artículo 209 de la LOPPM, constituye un adjetivo de la expresión “ingresos brutos”, es decir, se refiere a una cualidad del ingreso a efectos del IMAE y no se refiere a otras cosas que se pueden recibir como las enunciadas en la cita, a saber: efectivo, activos fijos, cuentas a cobrar, etc.

En segundo lugar, no es admisible considerar equivalentes los vocablos “percibir” y “devengar”, los cuales no sólo son diferentes desde el punto de

vista de su significado corriente, como hemos precisado anteriormente, sino que desde el punto de vista contable resultan también distintos. En este sentido, debemos acusar que el Juez parte de una premisa falaz para establecer una supuesta equivalencia entre los términos “percibir” y “devengar”, al considerar que el primero de ellos (“percibir”) está incluido en el segundo (“devengar”). La falacia implícita en el razonamiento del Tribunal es la siguiente: si el momento del *devengo* antecede al momento del *cobro*, entonces lo “percibido” está incluido en lo “devengado”. *Ergo*, son equivalentes “percibir” y “devengar”.

Desde el punto de vista lógico resulta evidente la falacia, pues el nacimiento del derecho a percibir un ingreso, es decir, que el ingreso esté devengado, no es igual *ergo* no es equivalente, a decir que se haya percibido, aunque el momento del devengo generalmente preceda al momento del cobro. La falacia en comentarios se observa, cuando expresa el fallo lo siguiente:

**“...debe definir el tribunal si la expresión percibir incluye o no el concepto de devengar. ¿Percibir es equivalente a cobrar o es devengar aunque no incluya el cobrar?.”** (Destacado y subrayado nuestro)

En tercer lugar, se observa como la interpretación realizada por el Tribunal está condicionada *a priori*, a los principios generales de la ciencia contable,

donde ciertamente el registro de los ingresos se hace sobre la base de lo “devengado” o “causado”, como si dicho principio no admitiera excepciones cuando de la tributación se trata. Veamos al respecto, lo que dijo el Tribunal:

“En la ciencia contable existen dos sistemas de contabilidad, uno antiguo y en desuso sobre la base del efectivo y el otro moderno o actual sobre la base del devengado. La contabilidad aprobada por SUDEBAN y también por los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) es la base del devengado.”

Evidentemente, la interpretación de la expresión “*ingresos brutos efectivamente percibidos*”, base imponible del IMAE según la LOPPM, no puede ceñirse a los PCGA, pues las normas contables siguiendo a Reig (1994, 23) deben tener en general, relevancia para la expresión de la medición de los resultados y patrimonio de la actividad empresarial con fines fiscales, ***en tanto sean conciliables con los respectivos principios y normas de la tributación.***

Para este autor, las leyes tributarias no deberían fijar normas diferentes de las que se aceptan por la contabilidad, sino en cuanto estas últimas estén en colisión en sus propios objetivos y principios, caso en el que las normas de la legislación fiscal especiales o que se aparten de las normas contables, deben referirse exclusivamente a tales situaciones de necesario apartamiento de la contabilidad general.

Empero, con base a todo lo expuesto en la segunda parte del presente capítulo, es evidente que el criterio adoptado por la LOPPM difiere de los PCGA y no debió el fallo en comentarios, condicionar su interpretación a tales principios visto que con ocasión del IMAE, la adopción de los mismos chocaría con el principio de capacidad económica del contribuyente como vimos *supra* (p. 23).

Finalmente, luego de haber fijado una posición en torno al criterio de disponibilidad que a nuestro juicio estableció la LOPPM, pasamos seguidamente a examinar con más profundidad algunos aspectos contables que nos facilitarán la comprensión de nuestro enfoque sobre las implicaciones fiscales del concepto de “ingresos brutos efectivamente percibidos”, comenzando por revisar las razones por las cuales la contabilidad financiera sirve de base para la determinación del IMAE.

**CAPÍTULO III**  
**ASPECTOS CONTABLES SOBRE EL REGISTRO DE LOS INGRESOS**  
**QUE SIRVEN DE BASE PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE**  
**ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

La contabilidad financiera suministra tanto al contribuyente como a otros usuarios externos, entre ellos, la Administración Tributaria, la información necesaria sobre las operaciones comerciales realizadas por la empresa. Para fines fiscales, esa información constituye el punto de partida para la determinación tributaria de diversos tributos, incluyendo el IMAE.

Ahora, los principios, procedimientos y criterios contables son admitidos en el ámbito fiscal en la medida en que el legislador lo permite, lo que significa que no siempre son coincidentes. En el caso del IMAE, como hemos visto, la base imponible del tributo está constituida por los ingresos cobrados por el contribuyente en un determinado período de imposición. Sin embargo, la contabilidad financiera se lleva no sobre la base de los ingresos cobrados sino sobre la base de los ingresos devengados o causados. Por tal razón, se analiza en el presente capítulo algunos aspectos contables relacionados con el registro de los ingresos que sirven de base para el cálculo del IMAE, ya que tales ingresos representan, como hemos asomado más arriba, el punto de partida para la determinación del referido tributo.

En este sentido, se expone en primer lugar, como la contabilidad financiera sirve de base para la determinación del IMAE. En segundo lugar, se examinan algunos principios contables que rigen el registro de los ingresos y finalmente, se exponen algunas nociones básicas sobre el registro contable de los ingresos en las operaciones de venta y prestación de servicios que son las que en la generalidad de los casos, producen los ingresos gravables con el impuesto. Toda la información contenida y presentada en este capítulo, permitirá comprender mejor los aspectos prácticos que se ilustran y explican en el capítulo IV, el cual representa, sin duda, la médula de nuestro trabajo pues en él se precisan las consecuencias fiscales del concepto de “ingreso bruto efectivamente percibido” en la determinación del IMAE.

#### **A. LA CONTABILIDAD FINANCIERA COMO BASE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMAE**

La contabilidad, según una vieja definición del Comité de Terminología del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, (citada por Miller, 1978, 1) es el arte de registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos de dinero, las operaciones y hechos que son, cuando menos en parte, de carácter financiero, y de interpretar sus resultados.

Según Romero (2004c, 29) la contabilidad financiera es un medio a través del cual diversos interesados pueden medir, evaluar y seguir el progreso, estancamiento o retroceso en la situación financiera de las entidades, a partir de la lectura de los datos económicos y financieros de naturaleza cuantitativa, recolectados, transformados y resumidos en informes denominados estados financieros, los cuales, en función de su utilidad y contabilidad, permiten tomar decisiones relacionadas con dichas empresas.

Por lo tanto, señala el mencionado autor, se dice que la finalidad de la contabilidad financiera es producir y comunicar información financiera comprensible, útil y confiable que sirva de base para la toma de decisiones.

Por su parte, explica Redondo (1993, 2) que la contabilidad financiera se planea para proporcionar información a *usuarios externos*: como podrían ser: accionistas actuales y potenciales, acreedores diversos, proveedores, empleados, organismos gubernamentales, etc, de las operaciones realizadas por un ente.

Históricamente, la obligación que se impone al comerciante de llevar un registro ordenado de sus operaciones aparece en Venezuela con el Código de Comercio. En este sentido, según Morles (2000, 387) el empresario conserva un ordenado registro de sus operaciones y los documentos que las

comprueban, pues requiere saber, en todo momento, cuál es la situación de sus negocios (si pierde o gana), cuál es la verdadera magnitud de su patrimonio y cuáles son sus posibilidades de crédito. No obstante, apunta el autor, este no ha sido el motivo que ha movido al legislador a dictar normas sobre la contabilidad, sino, más que todo, el interés de las personas que con él se relacionan, concediéndole crédito, confiadas en una administración ordenada, reflejada a través de una contabilidad cuidadosa.

Destaca Morles que, a este doble interés -del propio empresario y de los terceros- se ha sumado el interés directo del Estado en que la contabilidad refleje en forma idónea el movimiento patrimonial del empresario, con fines estadísticos y **especialmente fiscales**. Por otra parte está la tutela que el Estado ejerce sobre los intereses de ciertos terceros -los trabajadores, los obligacionistas- a quienes interesa el resultado final de las operaciones del empresario. La tutela del interés público justifica que se vigilen los cambios patrimoniales del empresario que pueden llevar la crisis a sus negocios y a la penalización de su conducta (p. 388).

Concluye el autor citado que, es precisamente esta concurrencia de intereses lo que explica la *naturaleza coactiva* de las normas sobre contabilidad formal, entendiendo como tal la obligación de llevar libros, en los cuales deben figurar descripciones (en forma de asientos) de las operaciones

realizadas por el comerciante (p. 388). De hecho, existen normas penales que sancionan al comerciante que falsifique o altere sus registros contables.

Ahora, no obstante la existencia de normas que regulaban la contabilidad de los comerciantes desde el Código de Comercio, podemos afirmar que hasta el año 1974 todavía no existían en Venezuela normas especiales de contabilidad que permitieran uniformar los criterios para la presentación, por parte de los comerciantes, de su información financiera. En este sentido Redondo (1993, 406), señala dos hechos importantes en la evolución de la profesión de la contaduría pública, a saber: el 4 de septiembre de 1973, fue aprobada por el Congreso Nacional la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y el 14 de agosto de 1973, unos pocos días antes, la Comisión Nacional de Valores había aprobado las Normas para la elaboración de los Estados Financieros de las entidades regidas por la Ley de Mercados de Capitales, normas que sirvieron de guía a muchas empresas para la presentación de su información financiera.

En este orden de ideas, según Catacora (1999, 64) para 1974, la práctica contable en Venezuela había establecido una serie de supuestos básicos o normas básicas, en los cuales se establecían los fundamentos contables. Esos postulados fueron establecidos en la Publicación Técnica N° 3, denominada *“Normas básicas y principios de contabilidad de aceptación*

*general*”, la cual fue aprobada por la Primera Asamblea de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, celebrada en la ciudad de Mérida, que estuvo vigente desde el mes de septiembre de 1974 hasta el mes de abril de 1997, fecha en que fue sustituida por la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC-0).

Así, empezamos a hablar en Venezuela de los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA). Empero, cabe preguntarse como lo hiciera Morles: ¿Cuáles son los principios de contabilidad generalmente aceptados, quién los ha establecido y qué valor normativo tienen? (p. 412).

Responde el autor esa pregunta diciendo que, no existe ninguna disposición legal que haya definido unos principios de contabilidad que tengan carácter obligatorio y a los cuales se atribuya como característica el ser «generalmente aceptados» (p. 412).

Reseña Morles que la elaboración de estos principios tiene su origen en el *crack* de la Bolsa de Nueva York en 1929. A raíz de esta crisis se obligó a las empresas que cotizaban en bolsa a hacer revisar sus balances por auditores externos independientes, los cuales debían aplicar «principios de contabilidad generalmente aceptados» emitidos por organismos profesionales con autoridad reconocida como el *American Institute of*

*Accountants*. Por otra parte, por encima de las fronteras nacionales, la mayoría de estos principios son aplicados por los contadores públicos de los países más diversos y han llevado a una práctica uniforme, en todo similar a las prácticas de la antigua *lex mercatoria* de la Edad Media. Hay, pues, - afirma el autor- una práctica universal, formada por un conjunto de prácticas uniformes (p. 413).

El carácter general pero no normativo de tales principios, no pasó desapercibido para Redondo (1993, 405) quien en 1993 advertía que los mismos no tenían la fuerza de una ley o reglamento y no existía código alguno que obligara a su fiel cumplimiento, lo que fue una realidad que se extendió durante toda la década de los 90 hasta comienzos del siglo XXI. Sin embargo, añadía el autor que si bien los principios de contabilidad no tenían autoridad formal, eran generalmente aceptados por todos los contadores con la suficiente ética profesional, debido a su indiscutible conveniencia para la respetabilidad y prestigio de la profesión de contador o auditor.

En este orden de ideas, podemos afirmar utilizando las palabras de Morles que, si bien es cierto que los principios contables de aceptación general no tienen valor normativo que les haya sido atribuido ni por una disposición legal con carácter directo y expreso ni por un uso normativo, no es menos cierto que la ley hace referencia a su existencia y los contadores públicos

independientes, afiliados a los colegios de contadores, los aplican en el examen que llevan a cabo sobre los balances y demás estados financieros que son sometidos a su consideración. Los bancos, las empresas de seguros, las bolsas de valores, las empresas cotizadas y las grandes empresas comerciales, industriales y de servicios del país (privadas y públicas) hacen uso de esos principios generales y los contadores públicos independientes dan fe de su acatamiento. También señalan su desacato. No se puede ignorar que existe un uso universal reiterado, al cual se debe dar el valor que le corresponde, de conformidad con el grado de difusión que cada principio tenga en cada país (p. 414).

Señala el mismo autor que los tribunales ingleses, por ejemplo, se inclinan a considerar que los balances cumplen con el principio de *veracidad* o con la exigencia de mostrar una ***true and fair view*** (imagen fiel) de la empresa cuando la información «se ha confeccionado y presentado con arreglo a las reglas y principios aceptados por la práctica profesional contable». En otras palabras, el balance correcto desde el punto de vista jurídico es el balance correcto en la práctica profesional contable (p. 413).

Del mismo modo apunta el autor que, en casos concretos, le corresponderá al Juez determinar cuando un principio *no es aceptado o no es aplicado de modo general o uniforme*, porque el hecho de que la Federación de Colegios

de Contadores Públicos de Venezuela los haya emitido mediante boletines, los haya calificado de principios generalmente aceptados y haya declarado que tienen fuerza obligatoria, no les atribuye coercibilidad legal de ninguna clase (p. 415).

Por otra parte, según Kieso y Weygandt (1994, 43) los principios de contabilidad no han sido descubiertos, fueron creados, desarrollados y decretados. Están respaldados y justificados por la intuición, la autoridad y la aceptabilidad. Como es difícil substanciarlos objetivamente o por medio de la experimentación, los argumentos con ellos relacionados pueden degenerar en un dogmatismo casi religioso. Como resultado, concluyen los autores, la aprobación y credibilidad de los principios de contabilidad dependen de su reconocimiento y aceptación generales, los que a su vez dependen de criterios tales como utilidad, imparcialidad y factibilidad.

Explican Horngren, Harrison y Robinson (1997, 531) que en los Estados Unidos, por ejemplo, el establecer estándares contables es un proceso complejo que involucra a la Financial Accounting Standards Board (FASB) - organización equivalente a nuestra Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela-; a la Securities and Exchange Commission (SEC) - Comisión Nacional de Valores de los Estados Unidos- y ocasionalmente al Congreso. De acuerdo a Horngren et al, los individuos y las compañías

ejercen, por lo general, presión sobre los tres organismos para tratar de establecer decisiones contables ventajosas. Los contadores tratan también de influir en las decisiones contables. Aunque es raro un rechazo -afirman-, la SEC tiene la autoridad para rechazar una decisión del FASB y el congreso puede rechazar una decisión de la SEC o del FASB. Pero en la mayoría de los casos -concluyen los autores-, el FASB desempeña el papel más importante, papel que en México desempeña la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (p. 531).

En Venezuela, la publicación técnica N° 3, aprobada por la Primera Asamblea de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y que estuvo vigente desde el mes de septiembre de 1974 hasta el mes de abril de 1997, denominada "*Normas básicas y principios de contabilidad de aceptación general*" (citada por Catacora, 1999b, 2), definía los principios de contabilidad de aceptación general de la siguiente manera:

“Por definición entendemos como principios de contabilidad de aceptación general, las convenciones, reglas y procedimientos particulares, aceptados en la práctica contable y que tengan suficiente soporte, otorgado en una oportunidad determinada, por parte de una institución profesional autorizada.”

La DPC-0, que sustituyó en 1997 la publicación técnica N° 3, define los PCGA como sigue:

“Los principios de contabilidad de aceptación general son un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y aprobados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela auscultados a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad.”

De acuerdo a la DPC-0, la expresión de los PCGA comprende lo que en forma más precisa se ha definido como:

- a) **Postulados o principios básicos** que constituyen el fundamento para la formulación de principios generales;
- b) **Principios generales**, elaborados en base a los postulados, los cuales tienden a que la información de la contabilidad financiera logre el objetivo de ser útil para la toma de decisiones económicas, y
- c) **Principios aplicables a los estados financieros y a partidas o conceptos específicos**, es decir la especificación individual y concreta de los estados financieros y de las partidas específicas que los integran.

Por su parte, comenta Catacora (1999b, 5) que existe en Venezuela un proceso formal para la emisión de normas contables, el cual incluye una profusa consulta, ya que es política del Comité Permanente de Principios de Contabilidad, recoger el mayor número posible de opiniones de la comunidad

empresarial, universitaria y de otros organismos antes de ser emitidas y puestas en vigencia.

Hechas las consideraciones anteriores, debemos referirnos ahora a la vinculación que existe entre la tributación y contabilidad financiera.

Con ocasión del impuesto sobre la renta, en Canadá, por ejemplo, el Informe Carter del año 1975 -según nos comenta Reig (1994, 21)-, se preocupó intensamente de la conciliación entre la contabilidad general y la contabilidad fiscal y, en el proceso de su preparación preguntó a los contadores de ese país si era procedente que la ley fiscal hiciera mención expresa de los principios o métodos contables para hacerlos aplicables en la determinación de la renta, dirigiéndose al Comité de Impuestos del Instituto Canadiense de Censores de Cuentas y por su intermedio, al Comité de Investigaciones Contables y Verificación de dicho Instituto. Como conclusión de la investigación, reseña Reig, el informe expresó lo siguiente: «hemos decidido ajustarnos a la opinión expresada por el Instituto ...y no recomendar que la ley de impuesto sobre la renta contenga una disposición estableciendo la aplicación de los principios y métodos contables en el cálculo de los beneficios». Agregaba enseguida el referido informe que: «esta conclusión no quiere decir que existan deficiencias en los principios y métodos, pues estimamos que habría que tener en cuenta los métodos contables admitidos,

bajo reserva, no obstante de las disposiciones expresas de la ley y de la aplicación de la jurisprudencia, como en la actualidad. Somos más bien de la opinión de que el concepto de renta a efectos fiscales tienen unas características propias que lo hacen diferir a menudo de las comprendidas en los conceptos de la ciencia contable» (p. 22).

Reig refiere que en el ámbito de la International Fiscal Association (IFA), el tema fue estudiado en un Seminario titulado “Relaciones entre la contabilidad fiscal y la contabilidad comercial” en el Congreso de Londres de 1975, en el cual participaron expositores de Alemania Federal, Estados Unidos de América, Francia, Israel e Italia. Reseña que de la lectura de los respectivos trabajos se pone de manifiesto la unanimidad de puntos de vista en cuanto a que la determinación de la renta de empresas parte del balance comercial sin perjuicio de la existencia de normas específicas que diferencien al balance fiscal de aquél, pero en todos los países se manifiesta el hecho de que, a falta de tales normas, en la interpretación de la ley fiscal prevalece la aplicación de los principios contables (p. 22).

Como se observa, en la mayoría de los países la contabilidad financiera sirve de base para la determinación de algunos impuestos, como el impuesto sobre la renta, no obstante la existencia de aspectos inconciliables que tienen su origen en las disposiciones especiales establecidas en las Leyes

que regulan el referido tributo, las cuales -a nuestro modo ver- tienen por objeto prevenir y evitar que la adopción de ciertos métodos contables o el abuso en el uso de los mismos por parte de los contribuyentes se conviertan en mecanismos de evasión tributaria, por un lado y por el otro, se persigue utilizar la tributación como herramienta para influir en las decisiones de los individuos y empresas, con finalidades económico-sociales, como por ejemplo: atraer la inversión extranjera, estimular el crecimiento de un determinado sector económico, incentivar el ahorro en instituciones financieras, etc.

En Venezuela, desde el primer Código Orgánico Tributario (COT) que entró en vigencia en el año 1982, pasando por sus sucesores y hasta el Código de 1994, existía la obligación para los contribuyentes de llevar los libros y registros especiales, referentes a las actividades y operaciones que vinculadas con la tributación.

Sin embargo, en 2001, se incorporó por primera vez en ese cuerpo normativo, ex artículo 145, la obligación para los contribuyentes de llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los ***principios de contabilidad generalmente aceptados***, referentes a las actividades y operaciones vinculadas con la tributación.

Esta obligación para los contribuyentes de llevar su contabilidad conforme a PCGA, también se encuentra consagrada en otras leyes tributarias especiales. Así por ejemplo, el artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece lo que se transcribe a continuación:

**“Artículo 90.** Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellos.”

Por su parte, la LOPPM, instrumento legal en el que se establecieron normas de armonización tributaria aplicables con carácter obligatorio a todos los Municipios que integran la República, no estableció para los contribuyentes la obligación de llevar sus registros de acuerdo a PCGA como lo hace la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, es posible afirmar que aún cuando la LOPPM no haya establecido expresamente la obligación para los contribuyentes de llevar su

contabilidad de acuerdo a PCGA, la aplicación de tales principios por parte de los contribuyentes en materia tributaria municipal, *deriva del carácter supletorio del COT*, circunstancia que, sumada al hecho de que en Venezuela la profesión y la práctica contable se rige por esos principios, nos conduce a concluir que la contabilidad financiera que sirve de base a los contribuyentes y a las administraciones tributarias locales para la determinación del IMAE, está elaborada y es presentada de acuerdo a PCGA.

Resulta interesante apuntar que, mucho antes de la entrada en vigencia de la LOPPM en el año 2006, algunas ordenanzas establecían a efectos del IPIC, el cálculo de los ingresos brutos de acuerdo con los PCGA, hecho señalado por Evans (1998, 160) en su obra “Introducción al régimen impositivo municipal venezolano”.

En resumen, podemos afirmar que en Venezuela, los comerciantes -sujetos pasivos del IMAE- están obligados por la legislación mercantil y por la legislación tributaria a llevar su contabilidad conforme a las normas legales aplicables a la materia y de acuerdo a los PCGA. Por lo tanto, la fuente de la información que utilizan tanto los particulares como la Administración Tributaria para la determinación de ciertos tributos como el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el valor agregado y el que se examina con ocasión

del presente trabajo: el impuesto sobre actividades económicas, proviene de la contabilidad que llevan los contribuyentes, la cual comprende en *sentido amplio* los registros contables, los estados financieros y demás soportes de las operaciones económicas que realiza la empresa tales como facturas, contratos, libros auxiliares, etc.

Finalmente, si la base imponible del IMAE está constituida por los "*ingresos brutos efectivamente percibidos*" por el contribuyente en el período de imposición correspondiente y éste se encuentra obligado a llevar su contabilidad de acuerdo a PCGA, examinemos entonces como se realiza de acuerdo a tales principios, el registro contable de los ingresos, pues ese será el punto de partida tanto del contribuyente como de la administración tributaria municipal para delimitar, primero, los ingresos brutos gravables, de modo que sobre esa base se aplique la alícuota correspondiente, obteniéndose así el monto del IMAE.

## **B. PRINCIPIOS CONTABLES QUE RIGEN EL REGISTRO DE LOS INGRESOS**

Comenzaremos diciendo, que no es objeto de nuestro trabajo hacer un análisis extenso ni detallado de los PCGA, y que si nuestro estudio abarca el examen de algunos de esos principios, es con el objeto de que ello sirva a

nuestro propósito de explicar las implicaciones fiscales del concepto de “ingresos brutos efectivamente percibidos” previsto en la LOPPM, sobre la determinación del IMAE.

Para el registro de los ingresos debemos referirnos especialmente a dos principios, a saber: el de “realización” y el de “período contable”. Estos principios se encuentran reglamentados en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC-0) y aunque son dos en el concepto -como afirma Romero (2004c, 83)- deben ser uno en la aplicación práctica.

Es menester aclarar desde el inicio, que los principios enunciados no sólo son aplicables a los ingresos obtenidos por una entidad, sino que son aplicables en general al conjunto de transacciones y operaciones que realizan las empresas, las cuales -como es fácil suponer- no sólo generan ingresos sino también costos o gastos. Sin embargo, nuestra referencia a tales principios se circunscribe a los ingresos obtenidos por una entidad, ya que los mismos servirán de base para la delimitación de la base imponible del IMAE, la cual, recordemos, está constituida por los *“ingresos brutos efectivamente percibidos”* por el contribuyente en un determinado ejercicio fiscal, entendiendo como tales, los ingresos cobrados por el contribuyente en dicho ejercicio.

Así, según se desprende de la DPC-0, los ingresos de una entidad deben registrarse conforme al “Principio de realización contable”. En este sentido, de acuerdo a Catacora (1999b, 32) la DPC-0 establece en su párrafo 40 lo siguiente:

“40. **Realización contable.**- La contabilidad cuantifica, preferentemente en términos monetarios, las operaciones que una entidad efectúa con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Dichas operaciones y eventos económicos deben reconocerse oportunamente en el momento en que ocurran y registrarse en la contabilidad. A tal efecto se consideran realizados para fines contables: a) las transacciones de la entidad con otros entes económicos, b) las transformaciones internas que modifiquen la estructura de los recursos o de fuentes o, c) los eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.”

Como se observa, las operaciones y los eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran realizados cuando:

a) **Se han efectuado transacciones con otros entes económicos.** Según Romero, esto implica a cada operación que la empresa realice con otras entidades físicas o morales (personas jurídicas); es decir, cada vez que la entidad efectúe transacciones hacia fuera con las demás empresas con las que convive e intercambia bienes y servicios.

Como ejemplo de tales transacciones, el precitado autor, lista las siguientes: la compra de mercancías a proveedores, la venta de mercancías a clientes,

la compra de papelería, propaganda, pólizas de seguro, bienes muebles e inmuebles, (como terrenos, edificios, automóviles, equipos de oficina), el pago de gastos por servicios de energía eléctrica, teléfono, fax, contadores, auditores externos, la obtención de préstamos de bancos, el pago de intereses, las importaciones y exportaciones, etc (p. 84).

**b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.** En palabras del precitado autor, podemos decir que se registrarán todas las operaciones realizadas en el seno de la entidad, es decir, dentro de ella.

Como ejemplo se cuentan, entre otros, el pago de sueldos al personal, el servicio de mantenimiento a las instalaciones prestado por el propio personal de la empresa, el registro del consumo por uso de papelería y útiles de oficina, el registro del uso de las máquinas en las operaciones productivas (las depreciaciones), el extravío o daño de mercancías por el personal encargado de su manejo (p.84).

**c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.** Explica Romero que, dentro de éstos se incluyen todos aquellos acontecimientos que han propiciado una serie de situaciones dignas de ser tomadas en consideración para su

registro; es importante resaltar que estos eventos, en la mayoría de los casos, son debidos a decisiones ajenas a la entidad o a causas externas, cuyo efecto no es tampoco provocado por la empresa.

Romero cita como ejemplos, la devaluación de la moneda, que algunas ocasiones originó que muchas compañías se hicieran ricas de la noche a la mañana; la revaluación de la moneda; el cierre de fronteras (que afecta a las empresas de productos perecederos cuando se prohíbe su compra en otros países); las huelgas generales; y, la inflación (p. 84).

Por su parte, el principio del período contable según la DPC-0 consiste en lo siguiente:

**“41. Realización contable.-** La necesidad de tomar decisiones en relación con una entidad considerada en marcha o de existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. La contabilidad financiera presenta información acerca de la actividad económica de una entidad en esos períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por lo tanto, cualquiera información contable debe indicar claramente el período al cual se refiere.”

Ahora, ¿por qué el “principio de realización” se relaciona directamente con el “principio de período contable”? Porque el resultado de la operación (ingresos, costos o gastos), será atribuido o imputado al ejercicio o período

contable en el que se haya realizado la misma, sin importar si fue o no, pagado o cobrado.

Por esa razón, podemos afirmar que si la entidad realiza una operación o transacción que genera o produce un ingreso en un determinado período, entonces ese ingreso se reconoce **“causado”** o **“devengado”** en ese período siendo contabilizado como un ingreso ganado, independientemente de que haya sido cobrado o no.

Explica Romero (1996d, 663) que este sistema de contabilidad sobre la base de lo devengado, toma como punto de partida la “acumulación”, es decir, se acumulan los ingresos y los costos de modo que, se les da reconocimiento a medida que se devengan o incurren (y no cuando se recibe o paga el efectivo); y se registran en los estados financieros de los períodos a los cuales se relacionan.

Kieso et al (1994, 112) afirma que la mayoría de las empresas emplean la base acumulativa, registrando el ingreso cuando se obtiene y reconocen los gastos según el período en el que se incurre en ellos, *sin tener en cuenta la fecha en que entra o sale el efectivo.*

Hechas las consideraciones anteriores, podemos asomar desde ahora una primera implicación del concepto de “ingresos brutos efectivamente percibidos” previsto en la LOPPM y que sirve de base de cálculo del IMAE, a saber: los ingresos mostrados por la contabilidad financiera en un ejercicio determinado, deben ser sometidos a un proceso de ajuste para determinar cuales de esos ingresos han sido cobrados, pues el criterio de disponibilidad fiscal previsto en la LOPPM se refiere a los ingresos cobrados por el contribuyente en el período de imposición correspondiente y no a los ingresos devengados o causados en el ejercicio fiscal.

En otro orden de ideas, debemos preguntarnos ¿cuál es el tratamiento que reciben los ingresos cobrados por anticipado desde el punto de vista contable?.

Para Horngren et al (1997, 136) estos son los denominados “*ingresos no devengados (diferidos)*”, los cuales emergen cuando un negocio cobra en efectivo antes de ganar el ingreso. El reconocimiento del ingreso es diferido hasta más tarde, cuando es devengado. Los ingresos no devengados son pasivos porque el negocio que recibe efectivo posee la otra parte de mercancías y servicios que será entregada más tarde.

Al referirse al pasivo diferido o créditos diferidos, señala Romero (1996d, 423) que el concepto se integra de los **cobros anticipados**, a través de los cuales se adquiere la obligación de dar o proporcionar bienes o servicios en beneficio de terceras personas en un plazo mayor de un año o del ciclo financiero a corto plazo. Estos créditos diferidos se convertirán en productos (ganancia, utilidad), al momento de realizarse contablemente, es decir, en el momento en que se preste el servicio.

Rodríguez (2004, 149) define los *ingresos cobrados por anticipado*, como aquellos ingresos recibidos antes de que se entregue el valor total o parcial del servicio o bien, por el cual se recibe o habrá de recibirse dicho ingreso. En este sentido, la autora indica que los ejemplos más comunes de este tipo de ingresos son: suscripciones cobradas por anticipado; alquileres cobrados por anticipado; intereses cobrados por anticipado. Añade que hay autores que no hacen distinción entre los “Ingresos cobrados por anticipado” y los “créditos diferidos”. Toman los ingresos diferidos, créditos diferidos, ingresos no ganados, ingresos no realizados, productos diferidos, como lo mismo.

En este sentido, Gutiérrez (Citado por Rodríguez, 2004, 149) afirma que los “créditos diferidos” son poco frecuentes en los balances y se refieren a los productos percibidos anticipadamente como son las rentas cobradas por adelantado; las suscripciones que colocan las empresas periodísticas; los

intereses descontados al otorgar los créditos o cobrados anticipadamente; las obligaciones derivadas de depósitos recibidos en garantía de alguna operación cuando esos depósitos se deben aplicar como parte del pago de la operación o queden como una ganancia nuestra en el caso de que la otra parte contratante no cumpla las cláusulas del convenio y, en general, toda clase de ganancias cobradas y que deban afectar a los resultados de ejercicios futuros y no solamente a los del período en que se percibieron.

Ahora, desde el punto de vista contable, hemos visto que la razón por la cual tales ingresos no son tenidos como ganancia a pesar de haber sido cobrados es porque los mismos todavía no se han devengado. Partiendo de esta premisa, debemos preguntarnos ahora, ¿cuál es el tratamiento fiscal que debe dársele a estos ingresos a efectos del IMAE?, ¿cuándo se les considera gravables con el referido tributo municipal?.

Desde nuestro punto de vista, una sola respuesta es posible: en estos casos, aunque el ingreso haya sido cobrado por adelantado, no se le puede considerar fiscalmente disponible para ser gravado con el IMAE, porque el mismo además de estar cobrado, tiene que estar devengado.

Es decir, para que el ingreso sea considerado gravable debe encontrarse **jurídica y económicamente** a disposición del contribuyente. Cuando el

ingreso ha sido cobrado por anticipado, es lógico concluir, que el ingreso se encuentra económicamente a disposición de quien lo ha percibido, pero *jurídicamente* todavía no ha nacido para ese sujeto el derecho a considerarlo como un *ingreso ganado*, porque todavía está pendiente por parte de él la prestación del servicio o la entrega del bien -que representaría su contraprestación por la remuneración recibida- hacia la persona que ha realizado el pago.

Esa es la razón por la cual el “ingreso diferido” se registra como un pasivo, y no se le tiene como un “ingreso ganado” sino hasta el momento en que haya sido devengado. De modo que, estos ingresos se considerarán efectivamente percibidos y en consecuencia gravables con el IMAE -en la medida que cumplan con todos los requisitos examinados en el capítulo II del presente trabajo- cuando hayan sido devengados, pues en ese caso, además de haber sido cobrados, se entenderán jurídicamente disponibles.

Otro principio al que debemos referirnos es el denominado principio de “dualidad económica”, también conocido -según afirma Catacora (1999b, 31)- como “*partida doble*”. Según Catacora, este principio establece que los hechos económicos llevados a cabo por una entidad deben ser expresados por medio de sistemas de contabilidad que den a conocer los dos aspectos que envuelven toda operación (p. 31). Esos dos aspectos serían: a) los

recursos económicos de los cuales dispone la entidad para la realización de sus fines; y, b) las fuentes de dichos recursos. Para Redondo, este principio se explica de la siguiente manera: ***Todo cargo tiene como contrapartida un abono. Todo abono tiene como contrapartida un cargo*** (p. 64).

Para los profesionales de la contaduría y carreras afines tales como administración, ciencias fiscales y economía, la noción del cargo y del abono lucirá como algo sencillo. Sin embargo, considerando que nuestro trabajo tiene un profundo contenido jurídico, pasaremos de seguidas a explicar, en los términos más simples posibles, algunas nociones básicas de la ciencia contable, ello con el objeto de que otros usuarios de esta información, incluidos mis colegas abogados, puedan comprender mejor el PCGA de dualidad económica (partida doble), cuyo sentido práctico se pondrá en evidencia cuando examinemos las implicaciones fiscales del concepto de *“ingresos brutos efectivamente percibidos”* sobre la determinación del IMAE.

Siguiendo a Romero (2004c, 205), para que la contabilidad pueda cumplir su finalidad de poder presentar información financiera, debe registrar las operaciones realizadas por la entidad, así como los eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, siendo que este registro debe efectuarse con orden, clasificando debidamente las diversas partidas que integran los estados financieros.

El instrumento que sirve a tales fines es la “cuenta”. La cuenta, dice Redondo, *es la unidad básica de la contabilidad*. Se representa mediante una T, la cual se compone de tres partes: a) nombre de la cuenta, b) debe: parte izquierda de la T; y, c) haber: parte derecha de la T. Veamos un ejemplo:

Nombre de la cuenta	
Debe	Haber

Afirma Romero (2004c 207) que cualquier cuenta, sea del tipo que sea, maneje el concepto que maneje, registre el valor que registre, siempre tendrá dos partes: una izquierda, llamada *debe*, y una derecha, llamada *haber*.

Por su parte, *cargo* o **cargar**, significa anotar una cantidad en el **debe** de la cuenta, es decir, registrarla en la parte izquierda de la T.

*Abono* o **abonar**, significa registrar una cantidad en el **haber** de una cuenta, es decir, registrar una cantidad en la parte derecha de la T.

En otro orden de ideas, tenemos que el **saldo de una cuenta**, es la diferencia entre la suma del *debe* y la suma del *haber*.

Cuando la suma del debe es mayor que la suma del haber, se dice que la cuenta tiene **saldo deudor**. En resumen: (debe > haber) = saldo deudor.

Veamos un ejemplo:

Caja	
Debe	Haber
5.000	3.000
2.000	
7.000	3.000
<b>Saldo deudor</b> 4.000	

Cuando la suma del haber es mayor que la suma del debe, se dice que la cuenta tiene **saldo acreedor**. En resumen: (haber > debe) = saldo acreedor.

Veamos un ejemplo:

Cuentas por pagar	
Debe	Haber
1.000	2.000
	2.000
1.000	4.000
<b>Saldo acreedor</b>	3.000

Asimismo, existen dos grandes grupos de cuentas: a) las *cuentas reales* y b) las *cuentas nominales o de resultados*.

Siguiendo a Redondo, las *cuentas reales* son aquellas que representan bienes, derechos u obligaciones de la empresa, determinando su patrimonio y son las que integran el estado financiero denominado "Balance General" (p.

7). En las cuentas reales, el saldo deudor indica un activo o una disminución del capital; y, el saldo acreedor indica un pasivo o un aumento del capital.

Por otra parte, señala Redondo que, las *cuentas nominales o de resultado* son aquellas que representan los egresos e ingresos de la empresa, es decir, son las que controlan los gastos y beneficios (pérdidas y ganancias) y determinan las disminuciones o aumentos del patrimonio (p. 7). Se muestran en el estado financiero denominado “Estado de Resultados” o “Estado de Ganancias y Pérdidas”. En las cuentas nominales, el saldo deudor indica un egreso, una pérdida o un gasto; y, el saldo acreedor indica una ganancia o un ingreso.

Ahora, el *quid* del asunto es: **¿cuándo debemos cargar o abonar a una cuenta?**

“Cargaremos” a una cuenta cuando de la operación efectuada se desprenda lo siguiente:

- a) Aumento del activo.
- b) Disminución del pasivo.
- c) Disminución del capital.
- d) Una pérdida, un gasto, un egreso.

“Abonaremos” a la cuenta cuando de la operación efectuada se desprenda lo siguiente:

- a) Disminución del activo.
- b) Aumento del pasivo.
- c) Aumento del capital.
- d) Una ganancia, un ingreso.

Lo que hemos dicho hasta ahora podemos resumirlo en el siguiente cuadro:

	<b>Balance General</b>	<b>Estado de Ganancias y Pérdidas</b>
<b>Saldo deudor</b>	Significa un activo o una disminución del capital.	Significa un gasto, una pérdida o un egreso.
<b>Saldo acreedor</b>	Significa un pasivo o un aumento del capital.	Significa un ingreso o una ganancia.

Estas nociones serán ilustradas en el próximo punto donde nos referiremos al registro de los ingresos con ocasión de las operaciones de venta y prestación de servicios.

Por ahora y con el objeto de cerrar lo expuesto a lo largo de este apartado, a modo de resumen queremos precisar lo siguiente:

Desde el punto de vista contable, los ingresos de una entidad deben registrarse de acuerdo al principio de “realización”. De modo que, desde esa perspectiva, los ingresos se consideran ganados en el período en que se consideran “realizadas” las operaciones que originan tales ingresos.

Como corolario de lo anterior, hemos afirmado que los ingresos mostrados por la contabilidad financiera en un ejercicio determinado, **deben ser sometidos a efectos del IMAE a un proceso de ajuste**, para determinar cuales de esos ingresos han sido cobrados, pues el criterio de disponibilidad fiscal previsto en la LOPPM se refiere a los ingresos cobrados por el contribuyente en el período de imposición correspondiente y no a los ingresos devengados o causados en el ejercicio fiscal.

Asimismo, explicamos que los ingresos cobrados por anticipado, a pesar de tratarse de cantidades cobradas y disponibles económicamente para el sujeto que las percibe, no pueden considerarse gravables con el IMAE sino hasta el momento en que se consideran jurídicamente disponibles y ello ocurre cuando el ingreso está devengado. En consecuencia, mientras el ingreso no haya sido devengado aunque haya sido cobrado por adelantado, no se le podrá considerar gravable con el IMAE.

Finalmente, nos referimos al PCGA de “dualidad económica” o de “partida doble” que caracteriza el registro de todas las operaciones o transacciones que realiza una empresa, señalando algunas notas introductorias propias de la ciencia contable que sin duda nos serán de utilidad cuando tengamos que examinar las implicaciones fiscales del concepto de “ingresos brutos efectivamente percibidos” previsto en la LOPPM sobre la determinación del IMAE.

Pasemos ahora a examinar, como se realiza el registro de las operaciones de venta y prestación de servicios, operaciones éstas de las cuales se obtienen generalmente los ingresos gravables con el IMAE.

### **C. EL REGISTRO CONTABLE DE LOS INGRESOS EN LAS OPERACIONES DE VENTA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

Las empresas generan ingresos, fundamentalmente, de las operaciones que constituyen el giro normal del negocio. Esas operaciones suelen consistir en la venta de artículos, mercancías o productos (automóviles, computadores, ropa, comida, etc) o en la prestación de servicios (pensemos por ejemplo, en los servicios de seguridad o vigilancia privada, televisión por cable, internet, corretaje de seguros, publicidad, etc).

Pues bien, si los ingresos gravables con el IMAE son aquellos: (i) que hayan sido obtenido de manera regular; (ii) por el ejercicio de actividades económicas lucrativas e independientes, de industria, comercio o servicio; (iii) realizadas o que se reputen realizadas en jurisdicción de un Municipio; (iv) que no estén sujetos a devolución; y, (v) que hayan sido efectivamente percibidos en el período impositivo coincidente con el año civil, examinemos brevemente como se realizan contablemente el registro de los ingresos por ventas o servicios, punto de partida para la determinación de la base imponible del IMAE.

Podemos afirmar en *sentido amplio*, que toda operación comercial representa o una venta o un servicio. Es verdad que existen modalidades de esas operaciones que son más o menos complejas, atendiendo a la naturaleza de la actividad económica que se examine, por lo que se requiere en esos casos, de registros contables especializados. Supóngase por ejemplo, la actividad de intermediación financiera en general, o la actividad que desarrollan las empresas de seguros. Sin embargo, escapa al ámbito de nuestro estudio profundizar en esos casos que podríamos calificar como “especiales” por su particular complejidad técnica, por lo cual nos limitaremos a indicar como se realizan en el común de los casos, los registros contables de operaciones de venta y prestación de servicios, con la intención de ilustrar mejor algunos de los aspectos contables que han sido expuestos

anteriormente, vinculando tales aspectos con los objetivos de nuestra investigación.

En el apartado anterior, tuvimos la oportunidad de referirnos al PCGA de dualidad económica o de partida doble. Así, en las operaciones de venta o prestación de servicios, suelen estar involucradas dos cuentas, una de activo (cuenta real) y una de ingreso (cuenta nominal).

Vamos a verlo con el siguiente ejemplo que después comentaremos:

La empresa “**Todomuebles, C.A.**” se dedica a la compra-venta de bienes muebles y artículos de oficina. El 15 de diciembre de 2006, la referida empresa, que se encuentra ubicada en el Municipio Baruta del Estado Miranda, vende a crédito a la empresa “**Materiales Lumin, C.A.**”, 400 sillas de escritorio por la cantidad de Bs. 500.000. A tales efectos, la empresa “**Materiales Lumin, C.A.**”, aceptó una factura a 30 días.

El 15 de diciembre de 2006, “**Todomuebles, C.A.**” realiza el registro de la operación, en su libro diario, como sigue:

	Debe	Haber
Cuentas por cobrar	500.000	
Ventas		500.000

Si las presentáramos en cuentas T, como se reflejarían en el libro mayor, veríamos el registro de la operación de la siguiente manera:

Cuentas por cobrar		Ventas	
	Debe	Haber	
<i>Saldo deudor</i>	500.000		<i>Saldo acreedor</i>
			500.000

Ahora, pongamos en práctica, lo que vimos en el apartado anterior:

La empresa “**Todomuebles, C.A.**” está aumentando su activo porque adquirió una cuenta por cobrar por la cantidad de Bs. 500.000. Por eso le carga esa cantidad a “cuentas por cobrar”, que es una cuenta del Balance General que se muestra en el activo circulante y cuyo saldo por naturaleza es deudor. Por su parte, está obteniendo un ingreso, el cual es registrado conforme al principio de “realización” y por eso le abona esa misma cantidad a la cuenta “ventas”. Evidentemente, “**Todomuebles, C.A.**” no ha cobrado esos ingresos pero contablemente se consideran ganados en el año 2006, aunque su cobro esté diferido para el año 2007.

Analicemos ahora, si esos ingresos son o no son gravables con el IMAE en el ejercicio fiscal 2006. Nótese en primer lugar, que el ingreso obtenido por “**Todomuebles, C.A.**” cumple con los siguientes requisitos: (i) fue obtenido de manera regular; (ii) por el ejercicio de una actividad económica de

comercio (por ende con ánimo de lucro) ejercida de manera independiente; (iii) realizada en jurisdicción de un Municipio, en nuestro ejemplo, el Municipio Baruta del Estado Miranda; y (iv) no está sujeto a devolución. Empero, *no puede considerarse efectivamente percibido*, porque no ha sido cobrado en el ejercicio 2006. *Ergo*, la cantidad de Bs. 500.000, no será gravable con el IMAE en el año 2006. No obstante, si son cobrados en el año 2007, entonces serán gravables con el impuesto en ese año.

Por el contrario, si en el ejemplo que hemos colocado, la venta no hubiera sido a crédito sino al contado, las consecuencias desde el punto de vista fiscal y a efectos del IMAE hubieran sido otras. En efecto, si “**Todomuebles, C.A.**” hubiera recibido el importe de la operación a través de un cheque o de una transferencia bancaria, por ejemplo, consideraríamos que el comprador realizó el pago y por lo tanto, sería válida la conclusión de que esa cantidad fue efectivamente percibida en el año 2006. En consecuencia, el contribuyente hubiera tenido que incluir esos ingresos en la base imponible del IMAE, a efectos de la declaración definitiva de ingresos brutos a presentar ante la Administración Tributaria del Municipio Baruta, correspondiente al ejercicio fiscal 2006.

Como se observa, en el caso que nos ha servido como ejemplo, la consideración de si el ingreso es o no es gravable con el IMAE, bajo la

premisa de que cumple con todos los demás requisitos que exige la Ley, depende únicamente de la cualidad que se atribuye a la definición legal de “ingresos brutos” prevista en la LOPPM, de haber sido o no “*efectivamente percibido*”. De allí nuestra conclusión, que dicho concepto representa sin resquicios de duda, un criterio de disponibilidad fiscal que determinará en qué período o ejercicio fiscal se considerará gravable un determinado ingreso con el IMAE.

Merece la pena señalar, que el ejemplo que hemos colocado, si bien nos ayuda a ilustrar nuestro punto, no permite siquiera asomar las complejidades que pueden presentarse en la práctica ni la infinidad de casos posibles. Pero de algo estamos seguros, la correcta comprensión de las características que definen los ingresos brutos gravables con el IMAE, facilitará en todos los casos el trabajo de todos los actores involucrados, desde el comerciante que debe hacer su declaración, pasando por los auditores fiscales que examinarán la contabilidad del contribuyente, hasta el juez que deba impartir justicia con ocasión de una controversia suscitada entre contribuyente y administración tributaria.

Del mismo modo, podemos afirmar que la situación sería similar con relación al registro de los ingresos obtenidos con ocasión de la prestación de servicios de naturaleza comercial, esto es, a efectos del registro contable de

los ingresos la diferencia radicar , básicamente, en el nombre de la cuenta, pues en vez de denominarse “ventas” se denominar  “ingresos por servicios” o recibir  algún nombre similar. Como es posible identificar, las “dificultades” bien se trate de operaciones de ventas o de prestación de servicios, se presentarán, a efectos de la determinación del IMAE, cuando se tengan ingresos devengados o causados y no cobrados.

En otro orden de ideas, es menester hacer una consideración adicional, que aún cuando resulta de orden metajurídico, justifica o abona a la tesis de que el IMAE debe dimensionarse sobre la base de ingresos brutos cobrados y no sobre la base de ingresos brutos devengados o simplemente causados.

En efecto, la estructura financiera de un ente, depende en gran medida del tipo de negocio o actividad económica que explote o realice. La estructura financiera de una empresa pública o privada, según Chillida (1994, 9) es la distribución esencial y permanente de sus activos, así como de las fuentes de financiamiento de ellos, los pasivos, en relación al tiempo de duración de su ciclo financiero y a las relaciones y efectos cuantitativos y cualitativos que dicho ciclo produce en el corto y largo plazo.

De acuerdo al mismo autor, el ciclo financiero es el aspecto monetario del conjunto de operaciones que cada empresa lleva a cabo al realizar las

actividades que le sean propias; se genera una combinación de causas y efectos financieros, entre ellos la creación de activos y pasivos de diversa naturaleza, cuyo movimiento se realiza a través del tiempo (p. 9).

En este orden de ideas, Urdaneta (2006, 5) al comparar gráficamente la **estructura del activo** que presentan ciertas empresas atendiendo al tipo de negocio o actividad que desarrollan, comparando manufactureras, mayoristas, detallistas, hoteleras y agencias de viaje, muestra que las “cuentas por cobrar”, en el caso de las agencias de viaje, por ejemplo, pueden representar hasta un cincuenta y cinco por ciento (55%) del activo; en el caso de los mayoristas hasta un treinta por ciento (30%) y en el caso de las manufactureras hasta un veinte por ciento (20%).

Sobre la base de estas consideraciones, imaginemos el caso de una agencia de viaje, que al cerrar su ejercicio económico muestra en su Balance General como las “cuentas por cobrar” representan el cuarenta por ciento (40%) de su activo circulante. El activo circulante, explica Redondo (1993, 43), está constituido por las cuentas que representen efectivo u otros activos y recursos *que razonablemente se consideren susceptibles de convertirse en efectivo*, o de consumirse o transformarse en el próximo ejercicio o en el ciclo normal de operaciones de la empresa (que suele ser de un año). Las cuentas más importantes del activo circulante, ordenadas según su grado de

convertibilidad en efectivo son: a) efectivo en caja y bancos; b) cuentas y efectos por cobrar; y, c) inventarios.

Pues bien, si al cerrar el ejercicio, la agencia de viaje muestra que sus “cuentas por cobrar” representan el cuarenta por ciento (40%) de su activo circulante, sabemos por aplicación de los PCGA de “dualidad económica” (partida doble), de “realización” y de “período contable”, que en el “Estado de Ganancias y Pérdidas” **cuarenta por ciento (40%) de sus ingresos están devengados pero no han sido cobrados**. De modo que, luce injusto que esta empresa tenga que pagar el IMAE, calculado sobre el cien por ciento (100%) de los ingresos que contablemente se muestran como ganados en el estado de ganancias y pérdidas, cuando es el caso que todavía no ha cobrado el cuarenta por ciento (40%) de esos ingresos; ello sin considerar el escenario de que un porcentaje de esos ingresos pudiera no ser cobrado por la empresa, convirtiéndose entonces en una cuenta incobrable. En algunos tipos de negocios, el pago del IMAE, sin que la empresa haya hecho efectivo el cobro de un porcentaje importante de sus documentos o cuentas por cobrar, *cuando este porcentaje sea elevado*, podría eventualmente afectar el flujo de caja, esto es, la disponibilidad de efectivo de la empresa, complicando su capacidad para hacer frente a los compromisos financieros de corto plazo frente a terceros.

Hasta aquí, consideramos que hemos expuesto todos los elementos relevantes para abordar el análisis de las implicaciones fiscales del concepto de *“ingresos brutos efectivamente percibidos”* previsto en la LOPPM, sobre la determinación del IMAE, lo que se expondrá en el siguiente capítulo. Sin duda, las conclusiones obtenidas en los capítulos precedentes servirán a nuestro propósito de establecer las consecuencias fiscales que para nosotros lucen más evidentes y próximas, queriendo con ello decir que las soluciones o las dificultades que podamos plantear no se agotan de ningún modo con el presente trabajo, que esperamos contribuya a enriquecer el quehacer jurídico del foro tributario.

Veamos ahora, cuales son las consecuencias fiscales derivadas de la aplicación del concepto de *“ingreso bruto efectivamente percibido”* en la determinación del IMAE.

**CAPÍTULO IV**

**CONSECUENCIAS FISCALES DE LA APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE**

**“INGRESO BRUTO EFECTIVAMENTE PERCIBIDO” EN LA**

**DETERMINACIÓN DEL IMAE**

Hemos sostenido que el concepto de “ingresos brutos efectivamente percibidos” en el ejercicio fiscal correspondiente, representa el criterio de disponibilidad fiscal adoptado por el legislador nacional para considerar gravables determinados ingresos obtenidos por un contribuyente durante el año civil, con el IMAE. Se trata, a su vez, de una norma de armonización tributaria aplicable en todos los municipios del país desde la entrada en vigencia de la LOPPM en el año 2006.

Por su parte, hemos visto que el cálculo del IMAE se realizará partiendo de la información suministrada por la contabilidad financiera del contribuyente, la cual está construida sobre la base de PCGA. En este sentido, dado que los ingresos registrados en la contabilidad financiera y que se presentan resumidos en el estado de ganancias y pérdidas, se reflejan conforme al principio de realización explicado en capítulos anteriores, podemos afirmar que *los ingresos brutos mostrados en el estado de ganancias y pérdidas comprenden tanto los ingresos cobrados como los ingresos devengados en el ejercicio por el contribuyente.*

De modo que, sobre la base de la afirmación anterior, podemos decir que la primera consecuencia que deriva del concepto de “ingresos brutos efectivamente percibidos” previsto en la LOPPM con ocasión de la base imponible del IMAE, para el momento en que el contribuyente deba hacer su correspondiente declaración definitiva de ingresos brutos, consiste en la necesidad de realizar lo que podríamos denominar una **“Conciliación de Ingresos Brutos”**.

Hay que aclarar que, esta conciliación resulta necesaria en todos los casos donde la contabilidad del contribuyente utilice las partidas del estado de ganancias y pérdidas a que nos referimos *infra* así como en los supuestos en que realice operaciones de ventas a crédito o de prestación de servicios comerciales que generen cuentas o documentos (efectos) por cobrar. En pequeños contribuyentes, cuyas operaciones suelen ser al contado, *quizás* no sea necesario hacer esta conciliación.

En este orden de ideas, merece la pena recordar que el período impositivo del IMAE coincide con el año civil. El año civil es el que comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre. Así las cosas, aunque el ejercicio económico de la empresa no coincida con el año civil, la empresa debe preparar la información financiera necesaria que servirá de base para

determinar los ingresos brutos gravables con el IMAE, en el Municipio que corresponda.

Pues bien, formulada la anterior aclaratoria, debemos precisar algunos aspectos que a nuestro modo de ver deben tenerse en cuenta llegado el momento de realizar la “**Conciliación de Ingresos Brutos**”, no sin antes advertir que nuestras consideraciones sobre este particular están fundadas en las *nociones contables básicas* a las que hemos limitado nuestro trabajo. Estamos conscientes de que se presentarán dificultades o situaciones, vinculadas con este tema, que ameritarán un estudio pormenorizado de los principios, sistemas, procedimientos, cuentas contables, o específicas circunstancias técnicas que rodeen al caso concreto, para precisar su tratamiento y las soluciones posibles frente al escenario de tener que hacer frente al pago del IMAE. Sin embargo, el carácter general de las soluciones propuestas en este trabajo, no es óbice para negar su aplicación en aquellos casos donde encuentren cabida, más aún cuando ellas son consecuencia de un concepto legalmente previsto.

Podemos definir la “**Conciliación de Ingresos Brutos**” como el procedimiento mediante el cual se realizan a los ingresos obtenidos en un ejercicio sobre una base devengada, los ajustes necesarios para mostrar los ingresos obtenidos sobre la base de lo percibido. Esa conciliación puede

hacerse mediante una hoja de trabajo, de modo que la empresa pueda dejar soporte de los ajustes realizados para obtener los ingresos gravables con el IMAE.

Debe quedar claro, sin embargo, que la LOPPM no obliga al contribuyente a realizar ninguna hoja de trabajo. Lo que importa, es que el contribuyente realice la conciliación para que pueda declarar sobre la base de los ingresos cobrados (percibidos) durante el período de imposición, considerando -como hemos demostrado *supra*- que por PCGA tales ingresos se obtuvieron sobre una base devengada.

Adaptando un razonamiento formulado por Romero (1996d, 677) a nuestro trabajo, podemos explicarlo de la siguiente manera: si consideramos que en términos generales los ingresos del ejercicio se obtuvieron sobre una base devengada, es decir, que incluye tanto partidas de contado o efectivo, como partidas u operaciones a crédito o devengadas, entonces, si eliminamos las partidas devengadas (a través de la conciliación) el resultado lógico será la obtención de los ingresos cobrados o efectivamente percibidos durante el ejercicio.

Los ajustes necesarios para transformar los ingresos obtenidos sobre una base devengada (que se muestran en el estado de resultados) a una base de

efectivo (percibido o cobrado), siguiendo al mismo autor (p. 678), pueden hacerse mediante la aplicación de alguna de las siguientes fórmulas:

- 1) *Ventas – Incrementos en cuentas por cobrar = Ingresos cobrados.*
- 2) *Ventas + Decremento en cuentas por cobrar = Ingresos cobrados.*

No obstante, las dificultades no radican en la aplicación de cualquiera de las fórmulas precedentes sino en la determinación de cada una de las variables que las componen. Sin embargo, analicemos con un ejemplo, ambos casos:

**Primer caso: (incrementos en cuentas por cobrar)**

Supongamos que al 01/01/2007 la empresa “Distribuidora Olala, C.A.” muestra en su balance general “cuentas por cobrar” por la suma de Bs. 1.150. Al 31/12/2007, la empresa muestra en su balance general “cuentas por cobrar” por la suma de Bs. 1.600. Por su parte el estado de ganancias y pérdidas de la misma empresa, muestra al 31/12/2007 los ingresos por concepto de “ventas”, los cuales ascienden a la cantidad de Bs. 2.300.

Veamos:

Los ingresos obtenidos por las ventas (Bs. 2.300) están mostrados en el estado de ganancias y pérdidas al 31/12/2007, sobre la base de lo devengado, por el PCGA de realización. Esos ingresos (Bs. 2.300) están compuestos de la siguiente manera: a) una porción que fue devengada y

cobrada en el 2007; y, b) otra porción que fue devengada en el 2007 pero está pendiente de cobro (“cuentas por cobrar” al 31/12/2007), pero dado que el registro de los ingresos se hizo con base al principio antes referido, aunque esa porción está pendiente de cobro, al haber sido devengada en el 2007, se considera desde el punto de vista contable un ingreso ganado en dicho ejercicio. Empero, recordemos que nos interesa obtener el total de los ingresos cobrados en el 2007 por la empresa, con ocasión del giro normal de sus negocios.

Por otra parte, se observa, en el caso que nos sirve de ejemplo, que hubo un incremento en las cuentas por cobrar (saldo final de cuentas por cobrar – saldo inicial de cuentas por cobrar = incremento cuentas por cobrar).

Calculemos ese incremento:

$$(1.600 - 1.150) = 450 \text{ (incremento de "cuentas por cobrar" durante 2007)}$$

Apliquemos la fórmula (1) y razonemos posteriormente:

$$(2.300 - 450) = 1.850 \text{ (ingresos cobrados en 2007)}$$

Razonemos:

Si a los ingresos por “ventas” al cierre del 2007 (Bs. 2.300), le restamos el saldo de “cuentas por cobrar” que muestra el balance general al 31/12/2007

(Bs. 1.600), obtenemos los ingresos devengados y cobrados por la empresa por sus operaciones realizadas en el 2007, eso nos da como resultado la cantidad de Bs. 700. Sin embargo, según la fórmula, el resultado debe ser de Bs. 1.850. Luego, ¿Dónde está la diferencia que resta para llegar a los ingresos cobrados en 2007 y que según la fórmula asciende a Bs. 1.850?.

Esa diferencia, se origina por los *ingresos devengados que estaban pendientes de cobro* al final del ejercicio 2006, pero que fueron cobrados en el año 2007. Ese monto está representado por la partida “cuentas por cobrar” mostrada en el balance general de la empresa al cierre del ejercicio 2006, cuyo monto es el mismo al inicio de 2007 (cuentas por cobrar al 01/01/2007). Si sumamos a los Bs. 700 (ingresos devengados y cobrados en el año 2007) los Bs. 1.150 (ingresos devengados en 2006 pero cobrados en 2007) obtenemos la cantidad de Bs. 1.850, que nos dio la fórmula.

En resumen:  $[(2.300 - 1.600)] = 700 + (1.150) = \underline{1.850}$ .

### **Segundo caso: (decrementos en cuentas por cobrar)**

Teniendo como referencia el mismo caso que nos sirve de ejemplo, supongamos ahora que al 01/01/2007 la empresa “Distribuidora Olala, C.A.” muestra en su balance general “cuentas por cobrar” por la suma de Bs. 1.600. Al 31/12/2007, la empresa muestra en su balance general “cuentas

por cobrar” por la suma de Bs. 1.150. Por su parte el estado de ganancias y pérdidas de la misma empresa, muestra al 31/12/2007 los ingresos por concepto de “ventas”, los cuales ascienden a la cantidad de Bs. 2.300.

Veamos:

Al igual que en el primer caso, los ingresos obtenidos por las ventas (Bs. 2.300) están mostrados en el estado de ganancias y pérdidas al 31/12/2007, sobre la base de lo devengado, por el PCGA de realización. Esos ingresos (Bs. 2.300) están compuestos de la siguiente manera: a) una porción que fue devengada y cobrada en el 2007; y, b) otra porción que fue devengada en el 2007 pero está pendiente de cobro (“cuentas por cobrar” al 31/12/2007).

En esta oportunidad, a diferencia del primer caso, se observa que hubo un decremento en las cuentas por cobrar (saldo inicial de cuentas por cobrar – saldo final de cuentas por cobrar = decremento cuentas por cobrar).

Calculemos ese decremento:

$$(1.600 - 1.150) = 450 \text{ (decremento de "cuentas por cobrar" durante 2007)}$$

Apliquemos la fórmula (1) y razonemos posteriormente:

$$(2.300 + 450) = 2.750 \text{ (ingresos cobrados en 2007)}$$

Razonemos:

Si a los ingresos por “ventas” al cierre del 2007 (Bs. 2.300), le restamos el saldo de “cuentas por cobrar” que muestra el balance general al 31/12/2007 (Bs. 1.150), obtenemos los ingresos devengados y cobrados por la empresa por sus operaciones realizadas en el 2007, eso nos da como resultado la cantidad de Bs. 1.150. Sin embargo, según la fórmula, el resultado debe ser de Bs. 2.750. Luego, ¿Dónde está la diferencia que resta para llegar a los ingresos cobrados en 2007 y que según la fórmula asciende a Bs. 2.750?.

Esa diferencia, se origina por los *ingresos devengados que estaban pendientes de cobro* al final del ejercicio 2006, pero que fueron cobrados en el año 2007. Ese monto está representado por la partida “cuentas por cobrar” mostrada en el balance general de la empresa al cierre del ejercicio 2006, cuyo monto es el mismo al inicio de 2007 (cuentas por cobrar al 01/01/2007). Si sumamos a los Bs. 1.150 (ingresos devengados y cobrados en el año 2007) los Bs. 1.600 (ingresos devengados en 2006 pero cobrados en 2007) obtenemos la cantidad de Bs. 2.750, que nos dio la fórmula.

En resumen:  $[(2.300 - 1.150)] = 1.150 + (1.600) = \underline{2.750}$ .

Como se observa, el criterio de disponibilidad fiscal previsto en la LOPPM debe ser asumido en todas sus consecuencias, es decir, los ingresos

efectivamente percibidos en el ejercicio fiscal, son objeto de gravamen con el IMAE y deben incluirse dentro de la base imponible del referido tributo, ***aunque hayan sido devengados en ejercicios anteriores***, siempre y cuando -como hemos sostenido-, se trate de ingresos percibidos con ocasión de las operaciones comerciales y habituales de la empresa, que cumplan con todos los demás atributos que se encuentren establecidos en la Ley.

Nótese que la conclusión es absolutamente contraria a la sostenida por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, en su sentencia de fecha 22 de junio del año 2006, caso: Banco Plaza, C.A. vs. Municipio Valencia del Estado Carabobo, en la cual se expresó lo siguiente:

“Por los motivos y la normativa expuestos, forzosamente el juez declara que los ingresos brutos para efectos de la base imponible del impuesto de patente de industria y comercio son los devengados y causados en el ejercicio y por lo tanto deben excluirse los ingresos devengados en otros ejercicios e incluirse los devengados y no cobrados en el período, independientemente que en el futuro sean cobrables o no, lo cual incrementaría en todo caso los gastos y no deduciría los ingresos como pretende la contribuyente.”

En este orden de ideas, debemos hacer otras consideraciones relacionadas con la “conciliación de los ingresos brutos”. En tal sentido, comencemos por aclarar si debemos tener como ingresos brutos a los fines del IMAE, las denominadas “*ventas brutas*” o las “*ventas netas*” que se muestran en el estado de ganancias y pérdidas. A tales fines tomaremos como modelo un

estado de resultados de la obra de Redondo (1993, 350), el cual presentamos en la página siguiente advirtiendo que sólo hemos modificado el período de dicho estado financiero. Expresa el artículo 214 de la LOPPM que se tendrán como deducciones de la base imponible:

- 1) Las devoluciones de bienes o anulaciones de contratos de servicio, siempre que se haya reportado como ingreso la venta o servicio objeto de la devolución.
- 2) Los descuentos efectuados según las prácticas habituales del comercio.

Analicemos en primer lugar las devoluciones en ventas. Explica Redondo que en algunas ocasiones los clientes devuelven mercancías que se les ha vendido, ya que por diversas razones tales clientes no están conformes con las mismas, por ejemplo: calidad diferente a la solicitada, malas condiciones de la mercancía, roturas, etc. En estos casos, señala Redondo, aunque estas operaciones disminuirán el importe de las “ventas”, no se controlan por esta cuenta, debiéndose crear una nueva denominada “devoluciones en ventas”, que informará a la gerencia del importe de las devoluciones y de acuerdo con la misma exigir explicaciones a los responsables, una vez investigadas las causas que motivaron las devoluciones (p. 302).

**ALMACENES UNIDOS, S.A.**  
 Estado de Ganancias y Pérdidas  
 Desde 01-01-2008 hasta 31-12-2008  
 Expresado en Bs.

<b>VENTAS BRUTAS</b>		5.078.000	
Devoluciones en ventas	58.000		
Bonificaciones y descuentos en ventas	23.000	81.000	
<b>VENTAS NETAS</b>			4.997.000
<b>COSTO DE VENTAS</b>			
Inventario inicial		525.550	
Compras brutas	2.353.200		
Gastos de compras	253.500		
Costos de compras brutas	2.606.700		
Devoluciones en compras	15.100		
Bonificaciones y descuentos en compras	34.000		
Costos de compras netas		2.557.600	
Total mercancías disponibles		3.082.750	
Inventario actual (final)		453.500	
<b>COSTO DE VENTAS</b>			2.629.250
<b>GANANCIA BRUTA EN VENTAS</b>			2.367.750
<b>GASTOS OPERACIONALES</b>			
Gastos de ventas	523.000		
Gastos de administración	625.100		
<b>TOTAL GASTOS OPERACIONALES</b>			1.148.100
<b>GANANCIAS OPERACIONALES</b>			1.219.650
<b>OTROS INGRESOS Y EGRESOS</b>			
<u>a) Ingresos</u>			
Rentas de edificios	60.000		
<u>b) Egresos</u>			
Intereses hipotecarios	24.000		
<b>GANANCIAS EN OTROS ING. Y EGR.</b>			36.000
<b>UTILIDAD DEL PERÍODO</b>			1.255.650
(Sin deducir Impuestos sobre la Renta)			

En este orden de ideas, señala Romero (2004c, 273) que esta cuenta registra los aumentos o disminuciones realizados por concepto de la mercancía que los clientes devuelven a la empresa, por no ser la que ellos pidieron, o por no estar de acuerdo con la misma, ya sea por cuestiones de calidad, color, tamaño, etc, es decir, ***estas devoluciones pueden ser sobre ventas de contado, crédito o documentadas***, registradas a precio de venta. Su saldo es deudor y se presenta en la primera parte del estado de resultados, como se muestra en la página anterior.

Ahora, como consecuencia del criterio de disponibilidad del ingreso bruto en el IMAE, para que las devoluciones de bienes o anulaciones de contratos de servicio, puedan ser deducidas de la base imponible del impuesto, no basta que se haya reportado como ingreso la venta o servicio objeto de la devolución, ***sino que el ingreso debe haber sido efectivamente percibido*** por el contribuyente, pues de otro modo se estaría reduciendo la base imponible del IMAE (que debe estar conformada por los ingresos cobrados) con devoluciones que se corresponden con ingresos causados y que por lo tanto, nunca formarán parte de la base de cálculo del tributo.

Debe quedar claro que no estamos añadiendo una condición adicional al supuesto de deducibilidad establecido en la Ley, sino que se trata de la consecuencia necesaria que deriva del criterio adoptado por el propio

legislador cuando estableció que los ingresos gravables con el IMAE son los ingresos brutos efectivamente percibidos por el contribuyente. Es inconsistente sostener que puedan deducirse las devoluciones que se corresponden con ingresos causados simplemente porque los ingresos causados no forman, ni deben formar parte de la base imponible del IMAE como hemos sostenido hasta ahora.

Trataremos de ilustrarlo con un ejemplo:

Suponga que la empresa “Almacenes Unidos, S.A.” realiza en el mes de enero de 2008 una venta de contado a uno de sus clientes por la cantidad de Bs. 15.000. Pero en el mes de febrero del mismo año, el cliente devuelve a la empresa la totalidad de la mercancía porque no reunía las condiciones de calidad exigidas por él. Como la venta había sido de contado, la empresa le gira un cheque al cliente por la cantidad de Bs. 15.000 para reembolsarle lo pagado. Veamos como se harían los asientos:

<b>Asiento para registrar la venta en el mes de enero de 2008.</b>	<b>Asiento para registrar la devolución de la venta en el mes de febrero de 2008.</b>
Caja 15.000  Ventas 15.000	Devolución en ventas 15.000  Bancos 15.000

Recordemos que por el PCGA de realización, el ingreso percibido por la cantidad de Bs. 15.000 producto de la venta, se entiende incluido en el total de las “ventas brutas”, partida que se muestra en el estado de ganancias y pérdidas que presenta la empresa “Almacenes Unidos, S.A.” al final del ejercicio económico. Pues bien, en vista de que la empresa tuvo que rembolsar al cliente el importe de la operación por la devolución de las mercancías es lógico y justo que dicha cantidad se deduzca de las “ventas brutas”, con lo cual se cumple con el supuesto legalmente previsto ex artículo 214.1 de la LOPPM, ya que se había registrado como ingreso (percibido) la venta objeto de la devolución.

Fiscalmente hablando, la consecuencia de no deducir el importe de la *devolución en ventas* de las *ventas brutas* cuando el contribuyente hubiera cobrado el monto de la operación, es que pagaría IMAE por un ingreso que no percibió.

Examinemos a continuación, sobre la base del mismo ejemplo, lo que hubiera ocurrido si la venta hubiera sido a crédito y no al contado, y la devolución se hubiera abonado a la cuenta por cobrar del cliente.

Veamos:

Asiento para registrar la venta en el mes de enero de 2008.		Asiento para registrar la devolución de la venta en el mes de febrero de 2008.	
Cuentas por cobrar	15.000	Devolución en ventas	15.000
Ventas	15.000	Cuentas por cobrar	15.000

Como sabemos, en este caso, la venta representa desde el punto de vista contable un ingreso ganado para la empresa, pero sabemos que se trata de un ingreso causado o devengado pero no de un ingreso percibido o cobrado. Si se observa, a diferencia del caso anterior, aunque opera una disminución del activo (disminuyen las cuentas por cobrar) no hay por parte de la empresa un desembolso de efectivo porque el ingreso no fue cobrado. De modo que a efectos fiscales, en este caso, la cantidad de Bs. 15.000 no puede considerarse deducible de la base imponible del IMAE y eso, repetimos, es consecuencia del concepto de ingresos brutos efectivamente percibidos.

Si mostramos la operación en cuentas T, -como se reflejarían en el libro mayor-, veremos el registro de la operación de la siguiente manera:

Cuentas por cobrar		Ventas		Devoluciones en ventas	
Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
15.000	15.000		15.000	15.000	
<i>Saldo</i> 0	0	<i>Saldo</i>	15.000	<i>Saldo</i> 15.000	

Al final del ejercicio, la cuenta “devoluciones en ventas” se cancela por ventas o por ganancias y pérdidas, por lo que en este caso, no tendría ningún efecto sobre resultados. A nivel del balance general, no representará ni un aumento ni un decremento de las cuentas por cobrar, pues como se observa, al cargarle y abonarle la misma cantidad el saldo será cero (0). Por lo tanto, fiscalmente hablando, no es posible admitir la deducción de las devoluciones en ventas cuando éstas no estén asociadas a ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente. Aceptar esa situación supondría sin resquicios de duda, una reducción ilegítima de la base imponible del impuesto. Por lo tanto, a efectos de la conciliación de ingresos brutos debe determinarse que cantidad de las devoluciones en ventas está asociada a los ingresos brutos efectivamente percibidos, y sólo esa cantidad es la que podrá deducir el contribuyente de la base imponible del IMAE.

Por otra parte, también se admite como una deducción de la base imponible del IMAE, los descuentos efectuados según las prácticas habituales del comercio. En este sentido, encontramos los denominados descuentos por pronto pago en ventas.

Según Redondo, algunas empresas suelen ofrecer a sus clientes unos descuentos por pronto pago, si pagan el importe de sus compras dentro de unos límites de tiempo predeterminados. En los descuentos por pronto pago,

afirma el mencionado autor, no se tiene en cuenta la **cantidad** de mercancías compradas sino el **tiempo** concedido para la cancelación de las mismas. Estos descuentos suelen establecerse en el momento de efectuarse la compra o venta. Por ejemplo: se puede estipular que si el importe de la operación se paga dentro de los quince días siguientes a la fecha de haberse realizado la operación, se concede un descuento por pronto pago del 6% (se acostumbra indicar en la forma de 6/15). Si se paga después de los quince días, pero antes de los treinta, se concede un descuento de un 4% (4/30). Pagando después de los treinta días, no se concederá ningún descuento (p. 306).

Desde nuestro punto de vista, siempre que la empresa considere los descuentos por pronto pago como una deducción de las ventas, estos descuentos serán deducibles de la base imponible del IMAE en el ejercicio en que sea percibido el ingreso. Merece la pena señalar que no todos los contadores consideran los descuentos por pronto pago como una deducción de las ventas, pues hay quienes piensan que deben considerarse como intereses financieros (gasto financiero). Redondo resume en su obra, los criterios sostenidos por los defensores de una y otra posición (p. 307 y 308)

Nótese que en el caso de los descuentos por pronto pago en ventas, el descuento está asociado al pago anticipado de la factura por parte del

cliente, de modo que, no hay descuento si no se produce el pago anticipado o antes del vencimiento en los términos en que haya sido pactado. En efecto, al concederse el descuento se percibe un monto menor al valor nominal que tenía la operación al momento de celebrarse, razón por la cual, si no se realizara la deducción, se estaría gravando con el IMAE la porción del ingreso que se “sacrificó” por haberse otorgado el descuento. Hay que recordar que desde el punto de vista financiero cobrar una factura antes del vencimiento, representa una ventaja muy importante para la empresa ya que eso le permite contar con efectivo (flujo de caja) para hacer frente a sus obligaciones con terceros.

Por otra parte, tenemos las rebajas o bonificaciones en ventas. A nuestro modo de ver, las rebajas o bonificaciones son descuentos efectuados según las prácticas habituales del comercio, de modo que en principio debe admitirse su deducibilidad de la base imponible del IMAE, bajo las consideraciones que se exponen a continuación.

En efecto, expone Redondo que muchas empresas, especialmente las que venden al por mayor, suministran a sus clientes catálogos o listas donde se cotizan los precios para operaciones en base a cantidades que se consideran habitualmente normales. Al mismo tiempo, suelen ofrecer bonificaciones o rebajas sobre dichas cotizaciones para operaciones

superiores a las que se consideran normales. Es decir, con base en las condiciones normales establecidas para pagar el importe de la compra o venta, se ofrecen bonificaciones o rebajas de acuerdo con las cantidades compradas (p. 304).

Según señala el mismo autor, si las bonificaciones o rebajas se conceden en el momento de realizarse la compra o la venta, se suelen rebajar directamente del importe bruto de la operación, por lo que la misma se registrará en base al importe neto a pagar. Por ejemplo: Supongase que se factura a un cliente la venta de 100 cajas de jabón, como se presenta a continuación (p. 305):

100 cajas de jabón limpio a Bs. 100,- cada caja	Total: Bs. 10.000,-
Menos: bonificación concedida: 5%	<u>500,-</u>
Total neto a cancelar	Bs. <u>9.500,-</u>

El registro de la operación en los libros del vendedor se haría de la siguiente manera:

Caja	9.500	ó	Cuentas por cobrar	9.500
Ventas	9.500		Ventas	9.500
(Si la venta fue de contado)			(Si la venta fue a crédito)	

A nuestro juicio, en el caso de que el importe de la operación se haya registrado en base al neto, no debe admitirse la deducibilidad de las

bonificaciones o rebajas en ventas, pues en definitiva, si la operación se celebra de contado, el ingreso bruto efectivamente percibido estará representado por el neto de la operación y si es a crédito, lo que se espera percibir, igualmente, es el importe neto de la venta.

Sin embargo, la deducibilidad de las bonificaciones o rebajas en ventas debe admitirse cuando la operación se haya registrado por su importe bruto y siempre que esté asociada a ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente.

Así pues, hechas las consideraciones anteriores podemos concluir que cuando haya devoluciones, descuentos por pronto pago y bonificaciones o rebajas en ventas, tales conceptos podrán ser deducidos de las ventas brutas, en los términos expuestos precedentemente y formarán parte de las partidas de conciliación en la hoja de trabajo donde se realice la conciliación de los ingresos brutos para determinar los ingresos efectivamente percibidos en el ejercicio.

Hasta aquí, hemos tomado en cuenta la incidencia en la conciliación de ingresos brutos de partidas que forman parte del estado de ganancias y pérdidas. Sin embargo, hemos visto que para determinar los ingresos brutos efectivamente percibidos en un período fiscal, es necesario trabajar también

con partidas o cuentas que integran el estado financiero denominado balance general. Fundamentalmente se trata de las cuentas y efectos por cobrar y otras partidas asociadas a esa cuenta. Veamos.

Generalmente, los “efectos por cobrar” o también denominados “documentos por cobrar” están representados por las letras de cambio y los pagarés. Según Redondo (1993, 194), deben presentarse separados de las “cuentas por cobrar” (facturas), cuando su monto sea importante. En todo caso, ambas partidas se muestran en el balance general, formando parte del activo circulante y por naturaleza son de saldo deudor.

Pues bien, en primer lugar, las cuentas y efectos por cobrar que deben tenerse en cuenta a los fines de la “Conciliación de los Ingresos Brutos” tienen que ser las **cuentas y efectos por cobrar comerciales** y no de otra naturaleza. Según Kieso et al (citado por Rodriguez, 2004, 16) las cuentas por cobrar a corto plazo se definen como reclamaciones contra terceras personas, de dinero, bienes, o servicios cobrables en el transcurso de un año o del ciclo de operación, el que resulte más largo. Las cuentas por cobrar generalmente se clasifican en dos categorías: (1) las provenientes de las operaciones; y, (2) las no provenientes de las operaciones. Las cuentas provenientes de las operaciones consisten en sumas que adeudan los clientes por concepto de bienes y servicios vendidos como parte de las

operaciones normales de la empresa. Por lo regular son las más significativas y comúnmente se denominan “cuentas por cobrar”. Las cuentas por cobrar no provenientes de las operaciones, o especiales, se derivan de diversas transacciones y constituyen promesas orales o por escrito de pagar o entregar. Algunos ejemplos de estas cuentas, según el mismo autor son: 1.- anticipos a funcionarios y empleados; 2.- anticipos a subsidiarias; 3.- depósitos destinados a cubrir daños o pérdidas potenciales; 4.- depósitos que garantizan cumplimiento o pago; 5.- suscripciones de acciones por cobrar.

Estas cuentas por cobrar no provenientes de las operaciones normales de la empresa, deben estar separadas de las cuentas por cobrar comerciales y aunque forman parte del activo, seguramente se mostrarán en otra partida denominada “otras cuentas por cobrar”, “cuentas por cobrar diversas” o reciba algún nombre similar.

En segundo lugar, las cuentas y efectos por cobrar a los fines de la “Conciliación de Ingresos Brutos”, deben tomarse por su saldo bruto y no por su valor neto de realización, es decir, **no deben deducirse de las cuentas y efectos por cobrar la cantidad estimada para cuentas incobrables**, normalmente denominada “provisión para cuentas incobrables”, “provisión para cuentas malas” o “provisión para cuentas de cobro dudoso”.

Según Rodríguez, la provisión para cuentas incobrables es una cuenta de saldo acreedor, que va disminuyendo las cuentas y efectos por cobrar en la sección del activo circulante del balance general, por lo que se dice que se trata de cuenta de valuación o valoración (p. 17). Torres (citado por Rodríguez, 2004, 17) afirma que la cuenta de estimación para cuentas de cobro dudoso, como su nombre lo indica, tiene por finalidad informar por una parte, la cantidad no posible de recuperar y en segundo término, la cantidad aplicada a resultados en virtud de esas partidas no recuperables. Por tales razones, cuando una cuenta por cobrar con toda seguridad se confirma que no se recuperará parcial o totalmente, será cuando dicha partida no cobrable se compense con el saldo de la cuenta “estimación para cuentas de cobro dudoso”.

De modo que, la provisión para cuentas incobrables constituye una estimación, que si bien desde el punto de vista financiero resulta importante para la empresa, tiene que ser excluida desde el punto de vista fiscal a los efectos de la determinación de los ingresos brutos gravables con el IMAE.

Sin embargo, otro asunto es que la deuda de un cliente resulte ser “incobrable”, caso en el cual nos referimos a las denominadas “cuentas incobrables”. En este sentido, afirma Redondo (1993, 204) que si abonamos una determinada cantidad en la cuenta de un cliente, sin que la empresa

perciba algo por ese abono, al disminuir sus derechos sin ninguna compensación se producirá una pérdida para la empresa.

Ahora bien, a efectos del IMAE, debemos precisar que ***las pérdidas por “cuentas incobrables”, no producen ningún efecto sobre la determinación del ingreso gravable con el tributo municipal.*** En efecto, recordemos que por el principio contable de “dualidad económica”, una cuenta por cobrar está asociada generalmente a un ingreso causado (véanse los ejemplos de las ventas a crédito utilizados en el capítulo anterior). Empero, si posteriormente la empresa determina que no podrá cobrar el importe de la operación -independientemente que luego inicie acciones legales para su cobro-, desde el punto de vista contable, esa cuenta por cobrar será calificada como incobrable. Como corolario de lo anterior, tenemos que el ingreso causado asociado a esa cuenta por cobrar *ya no será percibido por la empresa*, y es por esa razón que la “cuenta incobrable” representa una pérdida financiera para la empresa.

No obstante, al estar asociada la pérdida por cuentas incobrables a ingresos causados y no a ingresos percibidos, es lógico concluir que tales pérdidas no producirán ningún efecto sobre la determinación del ingreso bruto gravable con el IMAE.

Sobre este particular, no podemos dejar de acusar la injusticia implícita en el criterio sostenido por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, con ocasión del caso: Banco Plaza, C.A. vs. Municipio Valencia del Estado Carabobo, según el cual, la base imponible del IMAE son los ingresos causados y no los cobrados. Sostiene el fallo lo siguiente:

“La deducción por cuentas incobrables no rebaja los ingresos sino que aumenta los gastos. Cuando los intereses devengados no cobrados se consideren incobrables, deben ser tratados como gastos y no como una deducción de ingresos.”

De acuerdo al razonamiento utilizado por el Tribunal, los contribuyentes del IMAE deben tributar sobre la base de los ingresos causados, pero en caso de que no sea posible cobrar esos ingresos, las pérdidas originadas por esa situación no podrían ser deducidas de la base imponible, pues como se desprende del argumento del Tribunal: la deducción por cuentas incobrables debe ser tratada como un gasto y no como una deducción de ingresos, situación que a nuestro juicio representa una clara violación a la capacidad contributiva del contribuyente, pues la consecuencia fiscal que se deriva de esa conclusión, es que el contribuyente habrá pagado IMAE sobre la base de un ingreso que no percibió.

No obstante, la injusticia descrita en el párrafo precedente y que revela una irracionalidad que debe ser proscrita de nuestro derecho tributario, se evita al

entender, como lo hemos hecho a lo largo del presente trabajo, que la base imponible del IMAE está constituida por los ingresos brutos cobrados por el contribuyente en el período de imposición correspondiente y no por los ingresos causados o devengados.

Por su parte, debemos referirnos a un tercer aspecto que debe tenerse en cuenta al momento de realizar la conciliación de ingresos brutos y que se encuentra vinculado con el planteamiento desarrollado precedentemente, a saber: ¿Cuál es el tratamiento fiscal a efectos del IMAE que debe dársele a las cuentas por cobrar recuperadas cuya cancelación fue registrada porque se las había considerado incobrables?.

Supongamos este caso:

La sociedad mercantil “OFIDESKS, C.A.”, ubicada en el Municipio Baruta del Distrito Metropolitano de Caracas, se dedica a la compra y venta de muebles y artículos de oficina. En el año 2007, realiza una venta a crédito por la cantidad de Bs. 200.000,00 en el mes de febrero de ese año y espera cobrar el importe de la operación en un plazo de tres meses. Sin embargo, debido a una mala situación financiera del cliente a quien se hizo la venta, no puede cobrar el monto de la operación. En noviembre de 2007, “OFIDESKS, C.A.” da “de baja” a esa cuenta en su contabilidad por considerarla incobrable y

demandan al cliente. En el mes de octubre del año 2012, "OFIDESKS, C.A." logra recuperar la cantidad de Bs. 188.000,00 con ocasión de la venta realizada en el año 2007. Ahora, ¿debe el contribuyente incluir los Bs. 188.000,00 dentro de la base imponible del IMAE, al momento de realizar su declaración definitiva de ingresos brutos para el cálculo del IMAE?

Para responder, debemos referirnos aunque sea de manera sucinta a la naturaleza compleja y conjuntiva del hecho generador del IMAE. Como afirma Araújo (1964, 95), para la obligación tributaria es decisivo el momento de la incidencia, vale decir, el de la realización del respectivo hecho generador, tanto más cuando la legislación vigente entonces habrá de regir la relación jurídica. Por lo mismo, es importante determinar el hecho generador, ya sea desde el punto de vista estructural, ya en el aspecto de su formación, integración o constitución en el tiempo.

Estructuralmente, afirma Araújo, el hecho generador puede ser un hecho simple o un hecho complejo. En el primer caso (hecho generador simple) tendremos un hecho aislado, único o simple. En el caso del hecho complejo, estaremos en presencia de una multiplicidad de hechos reunidos de tal manera que constituyan una unidad teleológica objetiva. De modo que, si el hecho generador consistiera en un hecho complejo, es evidente que la

producción del efecto genésico sobre la obligación tributaria sólo ocurrirá cuando estén integrados todos sus elementos (p. 96).

Por otra parte, sostiene el mismo autor que la perfecta identificación de la naturaleza del hecho generador en cada caso depende, además, de considerar sus elementos integrantes o constitutivos con respecto al tiempo. En este sentido, afirma Berliri (citado por Araújo, 1964, 99) que como en otros campos, y tal vez más, también en el derecho tributario ofrece especial importancia el elemento temporal, desde el doble aspecto del tiempo en el cual se ha cumplido un acto o hecho -sede temporal del acto o del hecho según feliz expresión de Carnelutti- y de la duración, esto es, del período de tiempo durante el cual se realiza un hecho.

Examinada así la naturaleza del hecho generador desde el punto de vista de su producción en el tiempo, explica Araújo que se ofrecen dos situaciones perfectamente distintas: la de los hechos generadores instantáneos y la de los hechos generadores conjuntivos, completivos, continuados, periódicos o de formación sucesiva (p. 100).

En el primer caso (hechos generadores instantáneos), se trata de obligaciones simples en lo que respecta a las situaciones de hecho, que ocurren en determinado momento de tiempo, y que cada vez que surgen dan

lugar a una relación obligacional tributaria autónoma, como por ejemplo, el hecho generador venta en el caso del Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte, los hechos generadores conjuntivos -obligaciones tributarias complejas en lo que respecta a las situaciones de hecho-, son aquellos cuyo ciclo de formación se completa en determinado período de tiempo y que consisten en un conjunto de de hechos, circunstancias o acontecimientos globalmente considerados (p. 101).

Con base en las consideraciones anteriores, ***es posible concluir que la disponibilidad del ingreso en el impuesto sobre actividades económicas está asociada a la naturaleza compleja y conjuntiva del hecho imponible del IMAE***, pues la producción del efecto genésico sobre la obligación tributaria sólo ocurrirá por un lado, cuando estén integrados todos sus elementos, a saber: el ejercicio habitual por parte del contribuyente, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, en la jurisdicción de un Municipio; y por el otro, cuando tales elementos se consideren integrados con respecto al tiempo, lo cual incluye el momento en que los ingresos obtenidos con ocasión del ejercicio de la actividad económica se consideren disponibles.

Como resalta Araújo, esa distinción no tiene mero valor académico sino que por el contrario, tiende a solucionar problemas prácticos o concretos de la mayor importancia jurídica. Así, tratándose de hechos instantáneos, la alícuota aplicable será aquella legalmente prevista en la fecha de realización de cada hecho generador. Empero, si se estuviere en presencia de un hecho generador conjuntivo, al ocurrir el aumento de la alícuota durante el curso de formación del hecho generador, será aplicable la establecida legalmente en la fecha en que se complete el respectivo ciclo de formación o perfeccionamiento del hecho (p. 101-102).

Retomemos el ejemplo de “OFIDESKS, C.A.”. Recordemos que en el mes de octubre del año 2012, “OFIDESKS, C.A.” logró recuperar la cantidad de Bs. 188.000,00 con ocasión de una venta realizada en el año 2007 por la cantidad de Bs. 200.000. En este sentido nos planteábamos la siguiente interrogante: ¿debe el contribuyente incluir los Bs. 188.000,00 dentro de la base imponible del IMAE, al momento de realizar su declaración definitiva de ingresos brutos para el cálculo del IMAE?.

Luego de nuestro análisis, debemos concluir que el contribuyente sí debe declarar esos ingresos a efectos del IMAE, y la alícuota que debe aplicar es la vigente para el año 2012, pues en ese año se entendería perfeccionado el hecho imponible. En nuestra opinión, para el año 2012 se integran

completamente todos los elementos constitutivos que originan el nacimiento de la obligación tributaria respecto al IMAE. Recordemos que el ingreso percibido, tuvo su origen en una operación correspondiente al giro normal del negocio del contribuyente, con ocasión del ejercicio de una actividad económica lucrativa e independiente de comercio, realizada en la jurisdicción de un Municipio, no sujeto a devolución y efectivamente percibido en el ejercicio fiscal 2012.

Tenemos que admitir que este asunto plantea otras dificultades que aunque no son objeto de estudio del presente trabajo merece la pena asomarlas. Supóngase, por ejemplo, que la sociedad mercantil “OFIDESKS, C.A.” en el año 2012 (fecha en que percibió los Bs. 188.000,00) ya no tenía su establecimiento permanente en el Municipio Baruta sino en el Municipio Valencia del Estado Carabobo. Frente a ese supuesto caben las siguientes preguntas: ¿Cuál debe ser el tratamiento fiscal que debe dársele a esos ingresos a efectos del IMAE: deben ser gravados o deben quedar excluidos del gravamen?; en el supuesto de que se les considerara gravable con el IMAE: ¿Cuál de los dos Municipios tendría derecho a gravar esos ingresos?; ¿Qué criterio resultaría idóneo para resolver la imputabilidad o atribución del ingreso a favor de uno de los dos Municipios?; ¿Qué debe hacer el contribuyente ante la falta de soluciones normativas expresas en ese sentido?. En este momento, no precisamos soluciones a tales interrogantes,

pero creemos que no se trata de un simple caso de laboratorio sino de un supuesto perfectamente posible, que a nuestro modo de ver sería interesante tratar de resolver.

Ahora, retomando nuestro tema, hemos dicho que los ingresos percibidos con ocasión de las cuentas por cobrar recuperadas -en el mismo ejercicio en el que se les dio de baja por considerárseles “incobrables” o en ejercicios posteriores-, están sujetos al gravamen con el IMAE. Sobre este particular nos interesa apuntar que estos ingresos se mostrarán generalmente en el estado de ganancias y pérdidas o estado de resultados como “otros ingresos” del ejercicio y no como “ingresos operacionales” del ejercicio, aunque su naturaleza se corresponda con la de un ingreso originado por el giro normal de los negocios de la empresa (ingreso operacional).

Aunque se trata de un ingreso operacional, la distinción obedece al hecho de que el mismo no se considera realizado en el ejercicio a que se refiere el estado de ganancias y pérdidas. Recordemos que contablemente los ingresos se registran de acuerdo al PCGA de realización, razón por la cual se muestran como ingresos operacionales del período sólo los que se consideran realizados en ese ejercicio. En el caso de una cuenta por cobrar que se le dio de baja por incobrable, pero fue recuperada en otro ejercicio, el ingreso no se considera realizado en el ejercicio en el que fue recuperado, ya

que su realización ocurrió cuando se generó la cuenta por cobrar. Por esa razón, el ingreso percibido con ocasión de una cuenta por cobrar recuperada generalmente se mostrará en el estado de resultados del ejercicio en que se recupera como “otros ingresos”. Sin embargo, y esto es importante decirlo, a pesar de que el ingreso se muestre en dicho estado financiero en el renglón de “otros ingresos”, esa circunstancia *no le quita ni le resta* su naturaleza de “ingreso operativo” y en consecuencia, debe formar parte de la base imponible del IMAE a los efectos del pago del referido tributo.

Pretender la exclusión de ese ingreso, con base al argumento de que contablemente forma parte de una partida extraordinaria, a saber: “otros ingresos”, ***es jurídica y fiscalmente inaceptable***, de modo que el contribuyente está obligado a incluirlo en su declaración, y debe adicionarlo en su conciliación como una partida gravable que aumenta la base imponible del IMAE. Esta variable puede añadirse a la fórmula a que hemos hecho referencia *supra* -cuando sea procedente- para la determinación de los ingresos percibidos o cobrados en el ejercicio.

En otro orden de ideas, es preciso señalar que, en general, las consideraciones anteriores tienen por objeto poner de relieve las consecuencias que derivan del concepto de ingresos brutos efectivamente percibidos previsto en la LOPPM a los fines de la determinación del IMAE. A

nuestro juicio la **conciliación de ingresos brutos** a que hicimos referencia *supra*, resulta la consecuencia más directa e inmediata de dicho concepto, razón por la cual nos detuvimos en el examen de los aspectos que deben tenerse en cuenta al momento de realizar esa conciliación.

No obstante, resulta necesario referirnos a una situación que debe tener presente el contribuyente al momento de realizar su correspondiente declaración y pago del IMAE, a saber: no basta con determinar los ingresos brutos efectivamente percibidos en el ejercicio fiscal sino que es necesario llevar una contabilidad ordenada de tal forma, que sea posible distinguir a cuales de las diversas actividades que realiza el contribuyente corresponden tales ingresos.

En el capítulo II dijimos que las ordenanzas municipales que regulan el IMAE suelen tener un clasificador de actividades económicas, esto es, una suerte de catálogo en que se prevén distintas actividades económicas en las que puede clasificarse la o las actividades desarrolladas por el contribuyente en jurisdicción del Municipio y a las cuales se le asignan generalmente *alícuotas diferentes*. De modo que, dependiendo de la actividad o las actividades económicas que realice el contribuyente en jurisdicción del Municipio, la Administración Tributaria Municipal, aplicará a los ingresos brutos efectivamente percibidos por el contribuyente con motivo del ejercicio de una

o más actividades descritas en el respectivo clasificador, la o las alícuotas que correspondan de acuerdo a la ordenanza.

Tanto la fórmula como los términos en que hemos planteado la conciliación de ingresos brutos (herramientas que no son excluyentes sino complementarias), nos permiten determinar los ingresos percibidos en el ejercicio fiscal, ***pero hay que acusar que ello no nos indica la distribución del ingreso por las actividades realizadas por el contribuyente.*** Para esa labor, será necesario acudir a otros registros contables más detallados, tales como los mayores analíticos, los libros auxiliares de algunas cuentas como el auxiliar de cuentas por cobrar, la documentación que soporta las operaciones como los contratos, las facturas, etc.

Esta apreciación nos parece de suma importancia, porque nuestra experiencia con los asuntos tributarios municipales nos permite afirmar que en muchos casos el contribuyente deja de aprovechar beneficios fiscales previstos en la ordenanza, o se expone con facilidad a los reparos fiscales por desconocimiento e ignorancia de la normativa municipal aplicable. Un ejemplo de lo que estamos diciendo, se observa en los casos en que la Administración Tributaria Municipal procede a aplicar sobre la totalidad de los ingresos brutos la alícuota más alta, cuando el contribuyente no ha discriminado los ingresos imputables a cada una de las actividades que

realiza. Similar situación se presenta cuando la Administración Tributaria objeta y rechaza el aprovechamiento de una rebaja aplicada por el contribuyente, por no haber acreditado éste los ingresos imputables o atribuibles a la actividad económica beneficiada con la rebaja.

Evidencia de lo anterior, se refleja en el hecho de que muchas de las impugnaciones en sede administrativa así como controversias judiciales vinculadas con este tema, centran el debate -y a eso se reduce muchas veces el *thema decidendum*- en la alícuota que debió aplicarse al momento de formular el reparo. De allí que destaquemos la importancia que reviste el control ordenado de los registros contables y de los documentos y demás soportes que permitan acreditar la veracidad de esos registros.

Por otra parte, las implicaciones fiscales del concepto de ingresos brutos efectivamente percibidos suponen nuevos e importantes retos para la Administración Tributaria Municipal. Es evidente que, las fiscalizaciones serán -técnicamente hablando- mucho más complejas y ello demandará una mayor preparación de los auditores fiscales.

Nos queda muy claro, que resulta mucho más fácil para los auditores fiscales auditar a los contribuyentes sobre la base de los ingresos brutos causados. Eso les eximiría, por ejemplo, de hacer una conciliación de ingresos brutos

en los términos que plantea el presente trabajo de investigación, lo que implica revisar y examinar menos documentación y soportes contables, precisamente porque es menos compleja. Por su parte, reporta para la Administración Tributaria la ventaja de hacer la fiscalización menos costosa, en términos del tiempo necesario para practicar y levantar la auditoría. Esto tiene desde el punto de vista de la política fiscal local una incidencia notable que podríamos resumir de la siguiente manera: **“más fiscalizaciones más recaudación”**.

Sin embargo, la actividad de la Administración está subordinada al *“Imperio de la Ley”* y en consecuencia, debe sujetar sus actuaciones a las normas establecidas por el legislador nacional en la LOPPM, las cuales fueron creadas precisamente en ejercicio de la potestad de armonización tributaria que le atribuyó la Constitución de la República. Por lo tanto, no queda otro camino que seguir, respetar y acatar los principios constitucionales que informan la tributación en general y que deben aplicarse a la tributación municipal en particular, así como las disposiciones legales que regulan la materia, entre las cuales se encuentran investidas del privilegio de “aplicación preferente” frente a las normas contenidas en las ordenanzas que le sean contrarias, las normas de armonización previstas en la LOPPM.

En otro orden de ideas, estoy seguro de que las ideas expuestas en el presente trabajo, representan apenas *un despertar* de nuevos desafíos que abordar en materia de tributación municipal. ¡Cuanto más queda por hacer, en el análisis y estudio de estos temas respecto de ciertos sujetos que intervienen en sectores especializados de la economía! como por ejemplo, las casas de bolsa, los bancos, las empresas de seguros, las empresas de reaseguros, o en otros sectores con características muy especiales como el sector de la construcción, etc.

Precisamente porque todavía queda *mucho territorio por explorar con relación a este tema*, estamos conscientes de que el presente trabajo no agota todas las posibles implicaciones derivadas del concepto de ingresos brutos efectivamente percibidos. Por eso, hemos procurado hacer una primera aproximación académica al problema objeto de nuestro trabajo, de manera que sea posible ir construyendo soluciones que al final de cuentas nos acerquen a un esquema de tributación más racional, más justo y más respetuoso de la verdadera capacidad económica y contributiva del contribuyente.

Finalmente, con ocasión de todo el análisis que hemos hecho hasta aquí, presentamos en el capítulo siguiente nuestras conclusiones y recomendaciones.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### A. CONCLUSIONES

- 1) Como consecuencia del análisis realizado sobre la noción general de “ingresos brutos” en el ordenamiento jurídico venezolano, la doctrina y la jurisprudencia, concluimos que:
  - a) La noción de “ingresos brutos” en el ordenamiento jurídico venezolano, en lo que al ámbito tributario se refiere, no es uniforme, por lo que el alcance del concepto debe quedar debidamente delimitado por el legislador en cada una de las leyes especiales donde el mismo sea utilizado como base de cálculo de un tributo.
  - b) La noción de “ingresos brutos” usada en distintas leyes del ordenamiento jurídico venezolano, no coincide -y en algunos casos se contrapone- a la noción contable de “ingresos brutos”, bien porque la noción de “ingresos brutos” aplicable al tributo previsto en la Ley, considera como “ingresos brutos” conceptos que contablemente no serían calificados como tales (como en el caso del impuesto sobre la renta) o bien porque la noción de “ingresos brutos” que sirve de base para el cálculo del tributo, se encuentre restringida de tal modo, que la

misma esté comprendida dentro de la partida contable pero no se corresponda con la totalidad del ingreso reflejado en dicha partida.

- c) Es necesario examinar y analizar en cada caso, el alcance y significación del concepto de “ingresos brutos” para establecer cuales ingresos están comprendidos dentro del mismo, y si ello no ha sido establecido claramente por el legislador, debe acudirse a los criterios de interpretación de las normas tributarias, para tratar de obtener la *interpretación auténtica* de la norma que más se ajuste a la realidad económica y/o a la naturaleza jurídica del tributo que se analice.
  
- d) La doctrina patria está de acuerdo en que el concepto de ingresos brutos adoptado por el legislador respecto del IMAE, no es un concepto amplio sino restringido de ingresos brutos, limitado a aquellos ingresos que se derivan del ejercicio de la actividad que configura un hecho generador del IMAE.
  
- e) La doctrina patria que se ha pronunciado sobre el significado de la expresión “*ingresos brutos efectivamente percibidos*” (Fraga et al, Planchart y Golía) es conteste en afirmar, que la expresión se refiere aquellos ingresos cobrados por el contribuyente en un determinado ejercicio fiscal y no a los contablemente causados en dicho ejercicio.

- f) La jurisprudencia patria coadyuvó de manera importante a perfilar y a construir la noción de ingresos brutos, como base imponible del IPIC, y de su sucesor: el IMAE, excluyendo de la referida noción algunos conceptos que no debían ser calificados como tales, bien porque se trataba de rubros de ingresos que no correspondían a actividades comerciales ni industriales realizadas habitualmente por el contribuyente o bien porque el gravamen sobre tales ingresos estaba reservado al Poder Nacional por tratarse de una materia rentística de su competencia.
  
- g) El diseño de muchas de las “soluciones” establecidas en la LOPPM, encuentra su origen en soluciones que habían sido adoptadas en el pasado por la jurisprudencia.
  
- h) Al igual que la doctrina patria, también la jurisprudencia rechaza hoy en día un concepto amplio de ingresos brutos como base imponible del IMAE.
  
- i) Debido a la entrada en vigencia de la LOPPM, existen nuevos aspectos establecidos en la referida normativa que todavía no han sido tratados con profundidad ni por la jurisprudencia ni por la

doctrina, siendo uno de esos aspectos el del alcance de la expresión *“ingresos brutos efectivamente percibidos”*.

- j) La única sentencia que hasta ahora ha abordado la interpretación del significado de la expresión *“ingresos brutos efectivamente percibidos”* considera que la misma se refiere a los ingresos devengados y causados en el ejercicio (sentencia dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, de fecha 22 de junio del año 2006, caso: Banco Plaza, C.A. vs. Municipio Valencia del Estado Carabobo).

2) Como colofón del examen realizado sobre las características derivadas del concepto de “ingresos brutos” previsto en la LOPPM y sobre el criterio de disponibilidad establecido en dicho instrumento legal, se tiene que:

- a) Las características esenciales para que el ingreso sea gravable con el IMAE son las siguientes: (i) que sea obtenido de manera regular; (ii) por el ejercicio de actividades económicas lucrativas e independientes, de industria, comercio o servicio; (iii) realizadas o que se reputen realizadas en jurisdicción de un Municipio; (iv) que no esté sujeto a devolución; (v) que haya sido efectivamente percibido en el período impositivo coincidente con el año civil.

- b) El artículo 209 de la LOPPM consagra el criterio de disponibilidad fiscal escogido por el legislador, para considerar gravable los “ingresos brutos” del contribuyente con relación a un determinado ejercicio fiscal a saber: el *momento* del percibido.
  
- c) La disponibilidad del ingreso en el IMAE está asociada a la naturaleza compleja y conjuntiva del hecho imponible del IMAE, pues la producción del efecto genésico sobre la obligación tributaria sólo ocurrirá por un lado, cuando estén integrados todos sus elementos, a saber: el ejercicio habitual por parte del contribuyente, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, en la jurisdicción de un Municipio; y por el otro, cuando tales elementos se consideren integrados con respecto al tiempo, lo cual incluye el momento en que los ingresos obtenidos con ocasión del ejercicio de la actividad económica se consideren disponibles.
  
- d) El criterio de disponibilidad permite conocer el período o ejercicio fiscal al cual le será atribuido o imputado el ingreso y en consecuencia, el año en que dicho ingreso deberá considerarse gravable con el IMAE.
  
- e) Como resultado de la interpretación literal del artículo 209 de la LOPPM, se tiene que el significado de la expresión “**ingresos brutos**”

***efectivamente percibidos***”, se refiere a los ingresos brutos cobrados por el contribuyente en el ejercicio fiscal gravable y no a los ingresos brutos devengados o causados.

- f) Es inequívoca la intención del legislador de considerar los ingresos brutos “percibidos” o “cobrados” por el contribuyente en el período impositivo correspondiente, como criterio de disponibilidad fiscal a efectos del IMAE, lo que se deduce del contexto de los artículos 209, 204 y 210 de la LOPPM.
  
- g) La razonable realización del ingreso que justifica su registro desde el punto de vista contable, aunque no haya sido cobrado, no es conciliable ni compatible con el criterio de disponibilidad establecido ex artículo 209 de la LOPPM.
  
- h) La disponibilidad con base a lo cobrado para dimensionar el *quantum* del referido tributo municipal, resulta la expresión ***jurídico-económica***, más apropiada para medir el “beneficio hipotético” que obtendrá el contribuyente en el ejercicio fiscal correspondiente, producto de la actividad económica que realiza.

3) Con relación a los aspectos y criterios contables vinculados con el registro de los ingresos, que sirven de base para la determinación fiscal del IMAE, se concluyó lo siguiente:

- a) Los comerciantes y en general los sujetos pasivos del IMAE, están obligados por la legislación mercantil y por la legislación tributaria a llevar su contabilidad conforme a las normas legales aplicables a la materia y de acuerdo a los principios contables de aceptación general (PCGA).
- b) Aunque los PCGA no tienen valor normativo que les haya sido atribuido ni por una disposición legal con carácter directo y expreso ni por un uso normativo, la ley hace referencia a su existencia y los contadores públicos independientes, afiliados a los colegios de contadores, los aplican en el examen que llevan a cabo sobre los balances y demás estados financieros que son sometidos a su consideración.
- c) La obligación para los contribuyentes de llevar su contabilidad de acuerdo a PCGA, con ocasión del IMAE *deriva del carácter supletorio del COT.*

- d) La fuente de la información que utilizan tanto los particulares como la Administración Tributaria para la determinación del IMAE, proviene de la contabilidad que llevan los contribuyentes, cuyos registros se realizan de acuerdo a PCGA y la cual comprende, en sentido amplio, los registros contables, los estados financieros y demás soportes de las operaciones económicas que realiza la empresa tales como facturas, contratos, libros auxiliares, etc.
  - e) Por los PCGA de “realización” y “período contable” si la entidad realiza una operación o transacción que genera o produce un ingreso en un determinado período, entonces ese ingreso se reconocerá **“causado”** o **“devengado”** en ese período siendo contabilizado como un ingreso ganado, independientemente de que haya sido cobrado o no.
  - f) Los ingresos diferidos (ingresos cobrados por adelantado), se consideran fiscalmente disponibles para ser gravados con el IMAE, cuando hayan sido devengados.
- 4) Las consecuencias fiscales del concepto de “ingreso bruto efectivamente percibido” previsto en la LOPPM a efectos de la delimitación de la base imponible del IMAE, identificadas con ocasión de la presente investigación son las siguientes:

- a) La primera implicación directa derivada del concepto de “ingresos brutos efectivamente percibidos” consiste en que los ingresos mostrados por la contabilidad financiera en un ejercicio determinado, deben ser sometidos a un proceso de ajuste a través de lo que denominamos una “**Conciliación de Ingresos Brutos**”, para determinar cuales de esos ingresos han sido cobrados ya que en la contabilidad se encuentran registradas sobre la base de lo devengado.
- b) La “**Conciliación de Ingresos Brutos**”, resulta necesaria en todos los casos donde la contabilidad del contribuyente utilice las partidas del estado de ganancias y pérdidas, tales como devolución en ventas, descuentos por pronto pago en ventas, rebajas o bonificaciones en ventas, así como en los supuestos en que realice operaciones de ventas a crédito o de prestación de servicios comerciales que generen cuentas o documentos (efectos) por cobrar.
- c) La “**Conciliación de Ingresos Brutos**” es el procedimiento mediante el cual se realizan a los ingresos obtenidos en un ejercicio sobre una base devengada, los ajustes necesarios para mostrar los ingresos obtenidos sobre la base de lo percibido.

- d) Los ingresos efectivamente percibidos en el ejercicio fiscal aunque hayan sido devengados en ejercicios anteriores, son objeto de gravamen con el IMAE y deben incluirse dentro de la base imponible del referido tributo, siempre y cuando se trate de ingresos percibidos con ocasión de las operaciones comerciales y habituales de la empresa, que cumplan con todos los demás atributos que se encuentren establecidos en la Ley.
- e) Para la determinación de los ajustes necesarios para transformar los ingresos obtenidos en un ejercicio sobre una base devengada a una base de efectivo (percibido o cobrado), puede aplicarse alguna de las siguientes fórmulas:
- i) *Ventas – Incrementos en cuentas por cobrar = Ingresos cobrados.*
  - ii) *Ventas + Decremento en cuentas por cobrar = Ingresos cobrados.*
- f) Las devoluciones de bienes o anulaciones de contratos de servicio, puedan ser deducidas de la base imponible del impuesto, cuando el ingreso haya sido efectivamente percibido por el contribuyente, pues de otro modo se estaría reduciendo la base imponible del IMAE (que debe estar conformada por los ingresos cobrados) con devoluciones que se corresponden con ingresos causados.

- g) Los descuentos por pronto pago en ventas serán deducibles de la base imponible del IMAE en el ejercicio en que sea percibido el ingreso, siempre que la empresa considere los descuentos por pronto pago como una deducción de las ventas.
- h) No debe admitirse la deducibilidad de las bonificaciones o rebajas en ventas cuando el importe de la operación se haya registrado en base al neto, pero debe admitirse cuando la operación se haya registrado por su importe bruto y siempre que esté asociada a ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente.
- i) Cuando haya devoluciones, descuentos por pronto pago y bonificaciones o rebajas en ventas, tales conceptos podrán ser deducidos de las ventas brutas, en las condiciones descritas y formarán parte de las partidas de conciliación en la hoja de trabajo donde se realice la conciliación de los ingresos brutos para determinar los ingresos efectivamente percibidos en el ejercicio.
- j) Las cuentas y efectos por cobrar que deben tenerse en cuenta a los fines de la “**Conciliación de los Ingresos Brutos**” tienen que ser las cuentas y efectos por cobrar comerciales y no de otra naturaleza.

- k) Las cuentas y efectos por cobrar a los fines de la conciliación, deben tomarse por su saldo bruto y no por su valor neto de realización, es decir, no deben deducirse de las cuentas y efectos por cobrar la cantidad estimada para cuentas incobrables.
- l) Las pérdidas por “cuentas incobrables”, no producen ningún efecto sobre la determinación del ingreso gravable con el tributo municipal
- m) Los ingresos obtenidos con ocasión de cuentas por cobrar comerciales recuperadas cuya cancelación fue registrada porque se las había considerado incobrables, son gravables con el IMAE en el ejercicio fiscal en que haya sido percibido y recuperado el ingreso.
- n) Aunque los ingresos obtenidos con ocasión de cuentas por cobrar comerciales recuperadas se muestren en el estado de resultados en el renglón de “otros ingresos”, esa circunstancia *no le quita ni le resta* su naturaleza de “ingreso operativo” y en consecuencia, debe formar parte de la base imponible del IMAE a los efectos del pago del referido tributo.
- o) No basta a los contribuyentes determinar los ingresos brutos efectivamente percibidos en el ejercicio fiscal, sino que es necesario

llevar una contabilidad ordenada de tal forma, que sea posible distinguir a cuales de las diversas actividades que realiza el contribuyente corresponden tales ingresos.

- p) Tanto la fórmula como los términos en que hemos planteado la conciliación de ingresos brutos (herramientas que no son excluyentes sino complementarias), nos permiten determinar los ingresos percibidos en el ejercicio fiscal, pero no nos indica la distribución del ingreso por las actividades realizadas por el contribuyente. Para esa labor, será necesario acudir a otros registros contables más detallados, tales como los mayores analíticos, los libros auxiliares de algunas cuentas como el auxiliar de cuentas por cobrar, la documentación que soporta las operaciones como los contratos, las facturas, etc.
- q) Como consecuencia del concepto de ingresos brutos efectivamente percibidos, las fiscalizaciones serán desde el punto de vista técnico mucho más complejas y ello demandará una mayor preparación de los auditores fiscales.

## **B. RECOMENDACIONES**

- 1) Aún cuando la mayoría de las implicaciones fiscales del concepto de ingresos brutos efectivamente percibidos expuestas en el presente trabajo son consecuencia directa del concepto mismo, es recomendable que los Municipios, a través de sus Concejos Municipales, adopten normas que regulen los aspectos atinentes a la conciliación de los ingresos brutos.
  
- 2) Se recomienda a los órganos de la Administración Tributaria Municipal de todos los Municipios del país, adoptar medidas que tengan por objeto la formación y capacitación de sus auditores y fiscales en torno al alcance del concepto de ingresos brutos efectivamente percibidos para la determinación de la base imponible del IMAE, por las implicaciones directas que tendrá sobre la auditoría.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Araújo, A. (1964). ***El hecho generador de la obligación tributaria***. Buenos Aires: Ediciones De Palma.

Banegas, A. Contenido tributario de la Ley Orgánica de Ciencia y Tecnología (2006). ***Tributación municipal y exacciones parafiscales***. Caracas: Editado y publicado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

Brito, J. (1992). ***Contabilidad: básica e intermedia***. Caracas: Ediciones Centro de Contadores.

Candal, M. (2005). ***Régimen impositivo aplicable a las sociedades en Venezuela***. Caracas: Publicaciones UCAB

Casás, J. La analogía en el derecho tributario sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios (2004). ***Interpretación económica de las normas tributarias***. Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

Catacora, F. (1999). ***Contabilidad***. Colombia: Editorial McGraw-Hill.

Catacora, F. (1999b). **PCGA en Venezuela**. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público.

Catacora, F. (1999c). **Sistemas y Procedimientos Contables**. Colombia: Editorial McGraw-Hill.

Chillida, C. (1994). **Análisis e interpretación de balances** (2<sup>da</sup>. ed., Tomo I.). Caracas: Universidad Central de Venezuela.

Código Orgánico Tributario. (1982). **Gaceta oficial de la República de Venezuela**, 2.992 (Extraordinario), Agosto 3 de 1982.

Código Orgánico Tributario. (2001). **Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 37.305 (Ordinario), Octubre 17 de 2001.

Diccionario de la Real Academia Española. [Libro en línea]. Consultado el 15 de febrero de 2008 en: <http://buscon.rae.es/drael/>

Escalante, X. La tributación parafiscal sobre los servicios de telecomunicaciones (2006). **Tributación municipal y exacciones parafiscales**. Caracas: Editado y publicado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

Evans, R. (1998). **Introducción al régimen impositivo municipal venezolano**. Caracas: Editorial McGraw-Hill.

Fermín, J. La materia imponible en el impuesto a las actividades económicas y el principio de capacidad contributiva (2006). **Tributación municipal y exacciones parafiscales**. Caracas: Editado y publicado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

Fraga, Vitoria y Sánchez. (2005). **El impuesto municipal a las actividades económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal**. Caracas: Editorial Torino.

García, M. El sistema tributario y la necesidad de vigencia del principio de capacidad contributiva (2004). **Interpretación económica de las normas tributarias**. Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

Giuliani, C. (1993). **Derecho financiero** (5<sup>ta</sup>. ed., Vol 2). Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Golía, J. Base imponible en el impuesto municipal a las actividades económicas. **Dinero** [Revista en línea]. Consultado el 15 de enero de 2009 en: <http://www.dinero.com.ve/215/portada/tributos.html>

Gomar, J. Características generales del sistema de financiación de los municipios españoles (2001). **Hacienda pública y finanzas municipales**. Madrid: Editorial Marcial Pons.

Hernández, F. La disponibilidad en el impuesto sobre la renta (2003). **60 años de imposición a la renta en Venezuela**. Caracas: Editado y publicado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

Horngrén, Harrison y Robinson. (1997). **Contabilidad** (3<sup>ra</sup>. ed. Trad. A Simon & Schuster Company). México: Prentice-Hall

Kieso, D., y Weygandt, J. (1994). **Contabilidad intermedia**. México: Noriega Editores.

Larenz, K. (1994). **Metodología de la ciencia del derecho**. Barcelona: Editorial Ariel.

Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2006). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 38.421 (Ordinario). Abril 21 de 2006.

Márquez, J. El servicio eléctrico y el impuesto a las actividades económicas municipales (2005). ***Temas sobre tributación municipal en Venezuela***. Caracas: Editado y publicado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

Miller, F. (1978). ***Curso de Contabilidad 3: intermedia*** (2<sup>da</sup>. ed., Tomo 3, Trad. Manuel Fernández). San Sebastián: Editorial Hispano-Americana. (Original en Inglés)

Mizrachi, E. (1998). ***La Patente de Industria y Comercio***. Caracas: Ediciones Funeda.

Montagna, A. La determinación del enriquecimiento neto gravable con el impuesto sobre la renta (2003). ***60 años de imposición a la renta en Venezuela***. Caracas: Editado y publicado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

Morles, A. (2000) ***Curso de Derecho Mercantil*** (5<sup>ta</sup>. ed., Tomo I). Caracas: Publicaciones de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB).

Moya, E. (1998). ***La Patente de Industria y Comercio***. Caracas: Editorial Mobil Libros.

Palacios, L. La autonomía municipal en la perspectiva del federalismo fiscal: la armonización del sistema tributario como límite al ejercicio del poder tributario local (2005). **Temas sobre tributación municipal en Venezuela**. Caracas: Editado y publicado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

Planchart, A. Reflexiones en torno a la base imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar (2005). **Temas sobre tributación municipal en Venezuela**. Caracas: Editado y publicado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

Real Academia Española (2006). **Diccionario Esencial de la Lengua Española**. Madrid: Espasa Calpe.

Redondo, A. (1993). **Curso práctico de contabilidad general y superior** (3<sup>ra</sup>. ed., Tomo I). Caracas: Editado por el Centro Contable Venezolano.

Reig, E. Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables (1994). **Revista de Derecho Tributario Nº 62**. Caracas: Forum Editores.

- Rodriguez, L (2004). ***Asientos de ajuste en contabilidad superior*** (2<sup>da</sup>. ed.). Mérida: Universidad de los Andes
- Romero, H. (1997). ***Jurisprudencia tributaria municipal*** (Tomo II). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Romero, H. (2006b). ***Discurso de incorporación del Doctor Humberto Romero-Muci a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales.*** Caracas: Editorial Torino.
- Romero, J. (2004c). ***Principios de Contabilidad*** (2<sup>da</sup>. ed.). México: Editorial McGraw-Hill.
- Romero, J. (1996d). ***Contabilidad intermedia.*** México: Editorial McGraw-Hill.
- Ruiz, J. (1998). ***Derecho tributario municipal*** (Tomo I). Ediciones Libra.
- Universidad Nacional Abierta (UNA), (1992). ***Técnicas de Documentación e Investigación I.*** Caracas: Publicaciones de la Universidad Nacional Abierta.

Urdaneta, H. (2006). ***Bases contables para el análisis financiero***. Módulo I.

Programa preparatorio para ejecutivos que laboran en las unidades de negocios. Caracas: CABECA, C.A.

Vigilanza, A. El capítulo tributario de la Ley Orgánica del Poder Público

Municipal: fundamentos constitucionales y problemas que le dieron origen

(2005). ***Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela***. Caracas:

Editado y publicado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario

(AVDT).