



# Análisis Comparativo del Impuesto sobre Actividades Económicas considerando como Base Imponible los Ingresos Brutos versus la Utilidad Bruta: Un Caso de Estudio (\*)

PAREDES SANTIAGO, ANA BELINDA(\*\*) RINCÓN DE PARRA, HAYDEE (\*\*\*)

Recibido: 01-04-2017

Revisado: 13-04-2017

Aceptado: 11-05-2017

## Resumen

En Venezuela existen varios gravámenes, entre ellos, el Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas, que considera como hecho imponible el ejercicio habitual de actividades comerciales, industriales, de servicios y conexas similares, con fines de lucro en las diferentes jurisdicciones del país, considerando como base imponible para su determinación, los *ingresos brutos* percibidos en el periodo impositivo. Con esta base de cálculo se obtiene una utilidad al margen de la realidad. De allí, que el objetivo fundamental del estudio fue proponer una alternativa de base imponible fundamentada en la *renta bruta* para el cálculo de dicho Impuesto de las empresas del Sector Óptico, ubicadas en el Municipio Libertador del Estado Mérida. La investigación es de tipo descriptiva-analítica-proyectiva y de diseño, documental y de campo. Las técnicas en la recolección de la información fueron la entrevista y el cuestionario. Se hizo un análisis comparativo de dicho impuesto, tomando en cuenta como base imponible la establecida en la Ordenanza Municipal y la "base imponible alternativa" en tres escenarios. Se concluyó que el impuesto obtenido con la nueva base es menor y que el contribuyente estaría cumpliendo con una obligación más proporcional a su utilidad, por lo que se insta a los empresarios a solicitar una revisión de dicha Ordenanza, en materia de la base imponible para el cálculo del Impuesto sobre Actividades Económicas.

**Palabras clave:** Impuesto sobre Actividades Económicas, Base Imponible Legal, Alternativa de Base Imponible, Sector Óptico del Municipio Libertador de Estado Mérida.

## Abstrac

COMPARATIVE ANALYSIS OF THE TAX ON ECONOMIC ACTIVITIES CONSIDERING AS TAXABLE BASE GROSS REVENUE VERSUS GROSS PROFIT: A STUDY CASE

*In Venezuela there are several taxes, among them is the municipal tax on economic activities. In different Venezuelan States, this tax considers as taxable fact the current economic exercise of the commercial, industrial and service among other economical and profitable activities in Venezuela. It means that municipal tax on economic activities is calculated according to the gross revenue got during an economical or a tax period. Using the gross revenue causes that the calculated profit does not be a real result at all. For this reason, it is developed this study. Its main objective is to suggest a new taxable base that will be substantiate in the gross rent. This study is specifically applied to optical sector companies located in Liberator Municipality of Venezuela Mérida State. This study is a descriptive-analytic-projective research and it is also a design, documentary and field study. Information was collected through the techniques of the interview and the questionnaire. A comparative analysis was realized about this tax. It was done considering the taxable base established in the municipal tax law and it was compared with the "proposed tax base" which was applied in three scenarios. The result of this study indicates that the tax calculated using the proposed tax base is lowest that the calculated one with the tax base established in the municipal tax law. Considering this result, the taxpayer would be fulfilling an obligation more proportional to his utility. For this reason, it is suggested that businessmen must demand for a municipal tax law reconsideration, specifically in the tax base applied for calculating the tax on economic activities.*

**Key words:** tax on economic activities, legal taxable base, taxable base alternative, optical sector companies located in Liberator Municipality of Venezuela Mérida State.

(\*) Resultados de proyecto de investigación signado con el N° E-320-12-09-EE, financiado por el Centro de Desarrollo, Científico, Humanístico, Tecnológico y de las Artes (CDCHTA) de la Universidad de Los Andes-Venezuela.

(\*\*) Magíster en Ciencias Contables. Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos. Lic. en Contaduría Pública. Lic. en Administración. Profesora Instructora de la Cátedra de Tributos de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes. E-mail: abelindaps@yahoo.es

(\*\*\*) Dra. En Ciencias Administrativas. Magíster en Gerencia, Mención Industrial. Lic. en Contaduría Pública. Profesora (Jubilada) Titular de la Cátedra de Contabilidad de Costos de Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes .E-mail: haydocahoo.com

## 1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios o de Índole Similar (IMAE) se encuentra regulado, en principio, por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) (1999) en el artículo 112 que establece que todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica, tomando en cuenta las limitaciones contempladas en dicha Constitución y demás leyes referidas a la integridad, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social.

A partir del año 2005, mediante la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (reformada el 16 de diciembre de 2010 y publicada en Gaceta Oficial N° 6.015 del 28 de diciembre de 2010) se establece una normativa general aplicable a los tributos municipales (entre ellos, el IMAE) y una Ordenanza Municipal (reformada parcialmente el 28-12-2007, según Gaceta Municipal Extraordinaria N° 33) que norma la operatividad de dicho impuesto.

Cabe señalar, que el IMAE es un tipo de Impuesto Municipal, considerado como el tributo que mayor recurso le genera a los Municipios, según estudio realizado por el Instituto de Estudios Superiores de Administración (2000), razón por la cual resulta interesante analizar si el Impuesto sobre Actividades Económicas calculado de acuerdo a la base imponible (ingresos brutos) establecida en el marco legal es adecuado o si por el contrario, afecta la utilidad contable de las empresas, situación que justificaría una propuesta de base alternativa.

A tal efecto, con esta investigación se busca plantear una “alternativa de base imponible” a la establecida en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y la Ordenanza de Impuesto Sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador, contexto geográfico donde se realiza la investigación.

Bajo este eje temático, el objetivo central del estudio fue analizar el Impuesto sobre Actividades Económicas del Sector Óptico del Municipio Libertador del Estado Mérida, que durante el ejercicio económico del 01 de enero de 2011 al 31 de diciembre de 2011 obtuvieron ingresos superiores a las tres mil (3000) unidades tributarias, tomando como base imponible los ingresos brutos y una base alternativa propuesta, como es la utilidad bruta.

Para ello, se llevó a cabo un proceso investigativo de tipo descriptivo-analítico-proyectivo, con un diseño de campo y documental. En donde se hizo una revisión y análisis documental de algunos aspectos contables-financieros y de los documentos legales referentes a dicho impuesto; y se aplicó un cuestionario a los empresarios y/o representantes de las empresas seleccionadas. Para la sistematización y el análisis de los datos se utilizó la herramienta de la estadística descriptiva, presentando los mismos en tablas y gráficos, determinando y comparando el IMAE desde el punto de vista legal y de la propuesta formulada.

## **2. ORDENANZA DE IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (2007)**

Una ordenanza es un tipo de norma jurídica que se encuentra incluida dentro de los reglamentos y está subordinada a una ley. El término proviene de la palabra orden por esta razón se refiere a un mandato que ha sido emitido por quien posee la potestad para exigir su cumplimiento.

Su fundamento legal se encuentra establecido en la Ley Orgánica de Régimen Municipal específicamente en el Artículo 4 el cual señala, “Los actos que sancionen los Consejos o los Cabildos para establecer normas de aplicación general sobre asuntos específicos de interés local, se denominarán Ordenanzas. Estos actos recibirán por lo menos dos (2) discusiones en Cámara y en días diferentes; serán promulgados por el Alcalde y publicados en la Gaceta Municipal o Distrital, según los casos”.

Ahora bien, la exposición de motivos de la Ordenanza del Municipio Libertador señala que ésta es un “instrumento jurídico que pretende regular y establecer los requisitos y procedimientos que deben cumplir todos los ciudadanos para el ejercicio de actividades comerciales lícitas, las que incluye el comercio industrial, de servicio, de ejecuciones de obra, con fines de lucro y financiera tanto las que implican el condicionamiento a solo algunas fechas o momentos durante el año consideradas como transitorias o eventuales y las concebidas bajo el carácter de permanencia”.

### A continuación se presentan algunos aspectos del **Impuesto Sobre Actividades Económicas**:

Toda persona natural o jurídica que desee realizar actividades comerciales, industriales o de servicio, bien sea en forma habitual o transitoria dentro de la jurisdicción del Municipio Libertador, estará regulada por la respectiva Ordenanza de Impuesto Sobre Actividades Económicas y, por lo tanto, deberá pagar el impuesto que genera tal actividad.

Según Fraga, Vilorio y Sánchez (2005):

“El hecho imponible es el presupuesto hipotético y condicionante en el cual se describen de manera típica ciertos actos o hechos cuya realización por o con respecto a un sujeto determinado (contribuyente), en un lugar y en un tiempo concreto, origina el nacimiento de la obligación tributaria y por tanto legitima al ente titular de la potestad tributaria para determinar, liquidar y recaudar el tributo” (p.14).

Ahora bien, el artículo 3 de la Ordenanza del Impuesto Sobre Actividades Económicas, establece que “el hecho generador del impuesto es el ejercicio en la jurisdicción del Municipio de una o varias de las actividades comerciales, industriales, financieras, bursátiles o de servicio de carácter comercial u otras que se encuentran contempladas en el clasificador de actividades económicas establecidas en esta ordenanza” (p.5).

Cabe destacar que, de acuerdo con el artículo 205 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010), el período impositivo, es decir, los límites dentro de los que debe computarse la base imponible, coincide con el año civil 01 de enero al 31 de diciembre de cada año

Por su parte el artículo 18 del Código Orgánico Tributario (2001) señala que: “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”, y el acreedor de acuerdo a la teoría general de las obligaciones, es la persona en beneficio de la cual el deudor va a realizar la conducta o actividad a que se ha comprometido o a la que resulta comprometido de acuerdo con la ley, se le denomina sujeto activo porque es quien exige el cumplimiento de la obligación y quien dispone de los medios legales necesarios para alcanzar tal cumplimiento de manera forzosa.

En el caso específico del IMAE, las cualidades de titular del poder tributario y acreedor del tributo, recaen sobre la misma persona jurídica: el Municipio.

También, es contribuyente el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria que realiza el hecho imponible o con respecto del cual éste se verifica. Los contribuyentes o destinatarios legales del IMAE, son aquellas personas, naturales o jurídicas, que de manera habitual realicen actividades lucrativas independientes (comerciales, industriales o de servicios) en un Municipio determinado.

Ahora bien, para que nazca la obligación tributaria es necesario que se dé el hecho imponible en todas sus partes completamente, la base imponible se convierte en la plataforma, en la magnitud sobre la cual opera el tipo de gravamen.

La base imponible supone la reducción del hecho imponible a una expresión numérica que se convierte en expresión económica de la parte de la riqueza que por mandato de la ley las personas deben aportar para dar cumplida satisfacción a su deber constitucional de

coadyuvar al sostenimiento de los gastos públicos, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones.

En relación con la base imponible, el artículo 210 de la LOPPM (2010) dispone que la misma esté constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio. Para precisar aún más como está compuesta la base imponible el IMAE, el artículo 214 de la referida Ley, enumera todos los conceptos que no forman parte de la misma, es decir, las adiciones al precio de los bienes producidos o comercializados o de los servicios prestados como consecuencia de la aplicación de impuestos generales o específicos al consumo, los ingresos extraños o ajenos a la actividad gravada, es decir, subsidios o beneficios fiscales., los ingresos accidentales, los derivados en el pago de indemnizaciones por siniestro, los ingresos derivados de ajustes contables y los ingresos no imputables a la actividad cumplida en el Municipio respectivo.

También esta Ley, en su artículo 215, admite como deducciones a la base imponible el IMAE, 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 y los descuentos efectuados según las prácticas habituales de comercio.

Finalmente, la alícuota o tarifa del IMAE forma parte de los elementos cuantificadores de la obligación tributaria y viene representada por un porcentaje o fracción que aplicado a la base imponible produce como resultado el importe tributario. En el caso particular del IMAE la alícuota aplicable es la asignada en el clasificador correspondiente a la actividad respectiva de acuerdo a la Ordenanza Municipal que regule este impuesto.

El IMAE es un tributo que se causa en un período coincidente con el año civil, por lo cual la declaración definitiva en la cual se liquida el monto exacto de la deuda tributaria se realiza al finalizar el ejercicio, es decir durante el mes de enero de cada año.

Es de suma importancia señalar que el contribuyente sujeto al pago del Impuesto Sobre Actividades Económicas debe presentar, ante la Administración Tributaria Municipal, de acuerdo a la Ordenanza respectiva entre el 1° y el 30 de septiembre de cada año, una declaración que contenga el monto estimado de ingresos brutos a percibir por las actividades que efectúen durante el siguiente año. Cabe destacar que la Administración Tributaria Municipal estimará el impuesto del ejercicio fiscal siguiente, que deberá ser pagado como anticipo durante el ejercicio correspondiente en base a esta declaración de allí la importancia de que la misma sea elaborada oportunamente.

La declaración estimada mencionada anteriormente, se elabora sobre la base de 80% del monto de los ingresos brutos señalados en la declaración definitiva correspondiente al impuesto del año anterior

Ahora bien, el IMAE es un tributo que se causa en un período coincidente con el año civil, por lo cual la declaración definitiva en la cual se liquida el monto exacto de la deuda tributaria se realiza al finalizar el ejercicio, es decir, entre el 1° y el 31 de enero de cada año, el contribuyente debe presentar su declaración definitiva ante la Administración Tributaria, que contenga el monto de los ingresos brutos efectivamente obtenidos durante el ejercicio fiscal anterior.

No obstante, al presentar la declaración definitiva, la Administración Tributaria le exige al contribuyente haber presentado la declaración estimada correspondiente al año en curso y estar solvente con el pago del anticipo de impuesto correspondiente a tal declaración.

Asimismo, la ordenanza establece un mínimo tributario el cual se puede definir como un impuesto mínimo a pagar cuando la base imponible incidida por la alícuota respectiva determina un resultado de impuesto cero o una cantidad que se encuentra por debajo del impuesto mínimo establecido por el Municipio, en este sentido el contribuyente tiene que pagar el impuesto resultante equivalente al monto en Bolívares del mínimo tributario usualmente expresado en unidades tributarias.

## **Cálculo del Impuesto sobre Actividades Económicas considerando como Base Imponible los Ingresos Brutos versus la Utilidad Bruta: Un Análisis Comparativo**

Para obtener el monto del IMAE se debe, en principio, buscar el clasificador económico establecido en la Ordenanza Municipal y allí, de acuerdo a la actividad económica realizada por la empresa, ubicar la respectiva alícuota que corresponde emplear.

En el caso particular de las empresas del Sector Óptico, objeto de estudio, la alícuota es 0.4%, indicador que debe aplicarse al Ingreso Bruto del Ejercicio Económico.

Con la finalidad de sustentar la viabilidad de esta propuesta, se analizan cinco (5) empresas del Sector Óptico ubicadas en el Municipio Libertador, identificadas mediante un código, así: EOP001, EOP002, EOP003, EOP004 y EOP005.

Con la información financiera aportada por estas empresas se hizo un análisis referente a las incidencias que el Impuesto Sobre Actividades Económicas; calculado con una base (ingresos brutos) establecida en la legislación venezolana; tiene en la utilidad contable, proponiendo una base imponible alternativa basada en la utilidad bruta (ingresos brutos menos costos) para la determinación de dicho impuesto, utilizando para dicho análisis tres escenarios diferentes, según lo aportado por funcionario fiscal del SAMAT-Mérida, en cuanto a la incidencia de los ingresos del SAMAT, al considerar un solo escenario (100% de deducción de los costos).

El *primer escenario* sugiere como base imponible del impuesto, los ingresos brutos menos la totalidad (100%) de los costos, el *segundo escenario* se presenta sobre la base de los ingresos brutos y 75% de los costos y el *tercer escenario* propone una base determinada sobre los ingresos brutos y 50% de los costos.

A continuación se muestra la determinación del IMAE y su respectivo análisis en las cinco (5) empresas objeto de estudio, en los tres (3) escenarios:

Los resultados que se presentan en el cuadro N° 1 en la página que sigue, indican que en los tres (3) escenarios, el impuesto calculado sobre la “base imponible alternativa”, medida por la utilidad bruta (ingresos brutos menos los costos) es menor que el obtenido usando como base imponible la establecida en la respectiva Ley Orgánica del Poder Público Municipal y la Ordenanza del Municipio Libertador, medida por los ingresos brutos.

Cabe señalar también, que en el primer escenario donde para la determinación de la utilidad bruta se considera deducible 100% de los costos, se refleja un ahorro en el pago del impuesto de 48% [Bs.13.461,93 – Bs.6.967,05 = Bs.6.494,88; (Bs.6.494,88/ Bs.13.461,93) x 100%] en contraposición al impuesto establecido en el basamento legal.

CUADRO N° 1

DATOS DE LA EMPRESA EOP001				
Ingresos Brutos	Costos	Alicuota		
Bs 3.365.481,48	Bs 1.623.720,18	0,4%		
Determinación del IMAE según Base Imponible Legal y Base Alternativa				
DESCRIPCIÓN	BASE IMPONIBLE LEGAL	ESCENARIO 1	ESCENARIO 2	ESCENARIO 3
	Ingresos Brutos (IB)	Base Imponible Alternativa	Base Imponible Alternativa	Base Imponible Alternativa
		Utilidad Bruta = IB - (100% Costos)	Utilidad Bruta = IB - (75% Costos)	Utilidad Bruta = IB - (50% Costos)
Ingresos Brutos	Bs. 3.365.481,48	Bs. 3.365.481,48	Bs. 3.365.481,48	Bs. 3.365.481,48
Costos	0,00	Bs. 1.623.720,18	Bs. 1.255.290,14	Bs. 836.260,09
Utilidad Bruta	Bs. 3.365.481,48	Bs. 1.741.761,30	Bs. 2.110.191,34	Bs. 2.528.621,39
Alicuota	0,40%	0,40%	0,40%	0,40%
Impuesto	Bs. 13.461,93	Bs. 6.967,05	Bs. 8.590,77	Bs. 10.214,49

Fuente: Elaboración Propia, febrero 2014

En el segundo escenario con una base imponible que propone considerar 75% de los costos como deducción de los ingresos brutos, el impuesto disminuye 36%.

En el tercer escenario se plantea una deducción de 50% de los costos, dando como resultado una rebaja del impuesto equivalente a 24%.

El cuadro N° 2 muestra que en el primer escenario la empresa tiene un ahorro de impuesto de 76%; en el segundo escenario, 57% y en el tercero, 38%.

CUADRO N° 2

DATOS DE LA EMPRESA EOP002					
Ingresos Brutos	Costos		Alicuota		
Bs 19.501.951,83	Bs 14.897.332,63		0,4%		
Determinación del IMAE según Base Imponible Legal y Base Alternativa					
DESCRIPCIÓN	BASE IMPONIBLE LEGAL	ESCENARIO 1		ESCENARIO 2	ESCENARIO 3
	Ingresos Brutos (IB)	Base Imponible Alternativa		Base Imponible Alternativa	Base Imponible Alternativa
		Utilidad Bruta = IB - (100% Costos)		Utilidad Bruta = IB - (75% Costos)	Utilidad Bruta = IB - (50% Costos)
Ingresos Brutos	Bs. 19.501.951,83	Bs. 19.501.951,83		Bs. 19.501.951,83	Bs. 19.501.951,83
Costos	0,00	Bs. 14.297.332,63		Bs. 11.172.999,47	Bs. 7.448.666,32
Utilidad Bruta	Bs. 19.501.951,83	Bs. 4.604.619,20		Bs. 8.328.952,36	Bs. 12.053.285,31
Alicuota	0,40%	0,40%		0,40%	0,40%
Impuesto	Bs. 78.007,81	Bs. 18.418,48		Bs. 33.515,81	Bs. 48.213,14
Fuente: Elaboración Propia, febrero 2014					

Si se comparan estos datos con los de la empresa EOP001 se tiene que, utilizando una “base imponible alternativa”, la empresa EOP002 obtendría un mayor ahorro en la determinación del impuesto en vista de que sus costos son más altos.

En otras palabras, aquellas empresas cuyos costos son más elevados, tienen una utilidad bruta más baja y, por ende, un impuesto menor; situación que es lógica y razonable en la Teoría Contable-Tributaria, en concordancia con el Principio de Progresividad contemplado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Es de observar en el cuadro N° 3 (mostrado en la página 8), que el IMAE calculado muestra un comportamiento similar al de las empresas analizadas anteriormente, en cuanto presenta una disminución de dicho impuesto de 71%, 54% y 36% en los distintos escenarios, de manera respectiva. Por lo que se reafirma que a mayores costos, menor es el impuesto.

Los datos aportados en el cuadro N° 4 (página 9), también reflejan un comportamiento de manera uniforme como en las tres primeras empresas analizadas, en cuanto a considerar una nueva base imponible, sustentada en la utilidad bruta, la cual viene medida por

los ingresos brutos, menos los costos; donde estos últimos (costos), fijan una situación de direccionalidad de disminución del impuesto en todos los escenarios, de manera respectiva, 71%, 53% y 35%.

La empresa EOP005 (cuadro N° 5, página 9) al igual que las anteriores se beneficia en todos los escenarios planteados, pues obtendría un ahorro en el primer escenario de 55%, en el segundo escenario de 42% y en el tercero de 28%.

Todo ello ocurre porque la utilidad bruta disminuye cuando los costos aumentan, tal como se refleja en el cuadro N° 6 condensado de la determinación del IMAE (página 9), donde en resumen todas las empresas ante los distintos escenarios reflejan un impuesto menor al considerar los costos en la fijación de la base imponible.

Cabe destacar que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece en su artículo 316 que “el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente”.

Sin embargo, con los resultados obtenidos en cada una de las empresas, se puede observar que este impuesto pudiese verse no representativo con respecto a los ingresos brutos que ellas obtienen. Habría que analizar si al imputar los costos y demás gastos generales a dichos ingresos, el impuesto podría ser significativo en caso de que la empresa tuviese una utilidad muy baja y, peor aún, una pérdida. Quizá para la Administración Tributaria Municipal el impuesto calculado en cada una de los entes clave (empresas estudiadas) no es significativo, pues ven sólo la variable ingresos brutos.

En caso de afectarse, de manera significativa, la utilidad contable o de darse una pérdida contable podría llevar a los inversionistas a evaluar estos aspectos, a la hora de decidir en qué municipalidad van a desarrollar sus actividades económicas, dado que en otros Municipios del Estado Mérida, contexto geográfico de esta investigación, las alícuotas establecidas en el clasificador económico son más bajas, con respecto a las del Municipio Libertador.

Lo anterior, visto desde el marco de la planificación tributaria, podría tener incidencia en los ingresos que obtendría el Municipio, al dejar de captar nuevos contribuyentes por optar al aumento de la alícuota y de los regímenes sancionatorios contemplados en la Ordenanza Municipal.

CUADRO N° 3

DATOS DE LA EMPRESA EOP003				
Ingresos Brutos	Costos	Alícuota		
Bs 6.284.344,72	Bs 4.524.728,19	0,4%		
Determinación del IMAE según Base Imponible Legal y Base Alternativa				
DESCRIPCIÓN	BASE IMPONIBLE LEGAL	ESCENARIO 1	ESCENARIO 2	ESCENARIO 3
	Ingresos Brutos (IB)	Base Imponible Alternativa	Base Imponible Alternativa	Base Imponible Alternativa
		Utilidad Bruta = IB - (100% Costos)	Utilidad Bruta = IB - (75% Costos)	Utilidad Bruta = IB - (50% Costos)
Ingresos Brutos	Bs. 6.284.344,72	Bs. 6.284.344,72	Bs. 6.284.344,72	Bs. 6.284.344,72
Costos	0,00	Bs. 4.524.728,19	Bs. 3.393.546,14	Bs. 2.262.364,09
Utilidad Bruta	Bs. 6.284.344,72	Bs. 1.759.616,53	Bs. 2.890.798,58	Bs. 4.021.980,63
Alícuota	0,40%	0,40%	0,40%	0,40%
Impuesto	Bs. 25.137,38	Bs. 7.038,47	Bs. 11.563,19	Bs. 16.087,92

Fuente: Elaboración Propia, febrero 2014

CUADRO N° 4

DATOS DE LA EMPRESA EOP004				
Ingresos Brutos	Costos	Alícuota		
Bs 444.962,80	Bs 315.923,59	0,4%		
Determinación del IMAE según Base Imponible Legal y Base Alternativa				
DESCRIPCIÓN	BASE IMPONIBLE LEGAL	ESCENARIO 1	ESCENARIO 2	ESCENARIO 3
	Ingresos Brutos (IB)	Base Imponible Alternativa	Base Imponible Alternativa	Base Imponible Alternativa
		Utilidad Bruta = IB - (100% Costos)	Utilidad Bruta = IB - (75% Costos)	Utilidad Bruta = IB - (50% Costos)
Ingresos Brutos	Bs. 444.962,80	Bs. 444.962,80	Bs. 444.962,80	Bs. 444.962,80
Costos	0,00	Bs. 315.923,59	Bs. 236.942,69	Bs. 157.961,80
Utilidad Bruta	Bs. 444.962,80	Bs. 129.039,21	Bs. 208.020,11	Bs. 287.001
Alícuota	0,40%	0,40%	0,40%	0,40%
Impuesto	Bs. 1.779,85	Bs. 516,16	Bs.832,08	Bs. 1.148,00

Fuente: Elaboración Propia, febrero 2014

CUADRO N° 5

DATOS DE LA EMPRESA EOP005				
Ingresos Brutos	Costos	Alícuota		
Bs 389.560,00	Bs 215.698,30	0,4%		
Determinación del IMAE según Base Imponible Legal y Base Alternativa				
DESCRIPCIÓN	BASE IMPONIBLE LEGAL	ESCENARIO 1	ESCENARIO 2	ESCENARIO 3
	Ingresos Brutos (IB)	Base Imponible Alternativa	Base Imponible Alternativa	Base Imponible Alternativa
		Utilidad Bruta = IB - (100% Costos)	Utilidad Bruta = IB - (75% Costos)	Utilidad Bruta = IB - (50% Costos)
Ingresos Brutos	Bs 389.560,00	Bs 389.560,00	Bs 389.560,00	Bs 389.560,00
Costos	0,00	Bs. 215.698,30	Bs. 161.773,73	Bs. 107.849,15
Utilidad Bruta	Bs 389.560,00	Bs. 173.861,7	Bs. 227.786,27	Bs. 281.710,85
Alícuota	0,40%	0,40%	0,40%	0,40%
Impuesto	Bs. 1.558,24	Bs. 695,45	Bs.911,15	Bs. 1.126,84

Fuente: Elaboración Propia, febrero 2014

## CUADRO N° 6

Cuadro Comparativo del IMAE según Base Imponible Legal y Base Alternativa								
Empresa	Impuesto Legal (Bs) (Ingreso Bruto - IB-)	Propuesta Base Alternativa						
		Escenario 1			Escenario 2		Escenario 3	
		Utilidad Bruta = IB - (100% costos)	Impuesto (Bs)	Ahorro (%)	Utilidad Bruta = IB - (75% costos)	Ahorro (%)	Utilidad Bruta = IB - (50% costos)	Ahorro (%)
EOP001	13.461,93	6.967,05	48	8.590,77	36	10.214,00	24	
EOP002	78.007,81	18.418,48	76	33.315,81	57	48.213,14	38	
EOP003	25.137,38	7.038,47	71	11.563,19	54	16.087,92	36	
EOP004	1.779,85	516,16	71	832,08	53	1.148,00	35	
EOP005	1.558,24	695,45	55	911,15	42	1.126,84	28	

### 4. CONSIDERACIONES FINALES

Partiendo de que la direccionalidad de la investigación estuvo centrada en analizar el Impuesto Sobre Actividades Económicas del Sector Óptico del Municipio Libertador del Estado Mérida, tomando como base imponible los ingresos brutos y una base alternativa como es la utilidad bruta, a continuación se presentan los aspectos más relevantes de dicho estudio.

Aun cuando todas las empresas encuestadas cumplen con la obligación de declarar y pagar el IMAE un porcentaje importante (60%), señala que su consideración económica es excesiva y que en algunas oportunidades han tenido que cancelarlo con dinero no procedente de la utilidad contable de la empresa, tal como se mostró en el cuadro 5, donde 80% de los encuestados lo afirmaban.

Una vez aplicados los cálculos del IMAE tomando en cuenta la base imponible establecida en la Ordenanza, versus la “base alternativa propuesta” en la investigación, bajo tres escenarios como son, incluir los costos de la empresa en su totalidad, en 75% o en 50%, se concluye que ciertamente el impuesto obtenido con la nueva base imponible es menor y que el contribuyente estaría cumpliendo con una obligación más proporcional a su utilidad.

Probablemente, es por ello que todos los encuestados coinciden en que se tome en consideración los costos de sus empresas para

el cálculo de la base imponible del IMAE, para que en caso de presentarse una utilidad baja o una pérdida, no se vea afectado el flujo de efectivo, tal como ocurre en algunas empresas en la actualidad, en donde, para cumplir con la obligación del pago del impuesto los empresarios han tenido que aportar dinero no proveniente de las actividades propias de la empresa, hasta el extremo de acudir a otras fuentes de financiamiento.

Por lo expuesto en los párrafos anteriores, se sugiere a la Administración Municipal realizar una revisión de la fijación de la base imponible establecida en la Ordenanza, de tal forma que se puedan incluir los costos que permita fijar una nueva base imponible definida por la utilidad bruta y que la misma se pueda relacionar con el Principio de No Confiscatoriedad consagrado en la Constitución y, por consiguiente, solicitar una reforma parcial en la ordenanza municipal sobre el particular. Además, se infiere que esas situaciones señaladas anteriormente, no solo podrían presentarse en el sector óptico, sino también en diversos sectores del comercio, como: construcción, alimentos y bebidas, textiles, ferreterías, entre otros.

Dada la “propuesta de una base imponible alternativa” y los tres escenarios estudiados, se sugiere que la inclusión de los costos como deducción de los ingresos brutos para obtener la utilidad bruta que caracteriza a esa nueva base sea de, por lo menos, 50%; de tal forma, que no se vea afectada significativamente la rentabilidad de la empresa y ella pueda encaminarse a incrementar su capacidad de inversión, en el logro de un mejor nivel de empleo y desarrollo económico-social.

De igual manera, tampoco se vea disminuida, en grandes proporciones, la recaudación del Municipio y éste pueda seguir cumpliendo con las actividades en pro del beneficio de la comunidad.

Un aspecto a revisar en esta investigación es lo contemplado en el artículo 32 de la Ley Orgánica de Precios Justos (2013), la cual considera “que el margen de ganancias de cada actor de la cadena

de comercialización en ningún caso podrá exceder de 30 puntos porcentuales de la estructura de costos del bien o servicio” (p.11).

Al existir un porcentaje de ganancia preestablecido, aun cuando el IMAE sea un impuesto deducible a fines del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, existe la posibilidad de tener una rentabilidad sobrevalorada dentro de la empresa, tomando en cuenta también que la Providencia Administrativa N° 003 (2014) señala expresamente en el artículo 2, numeral 14 que los tributos no forman parte del costo, lo que reafirma que la utilidad contable, si la hubiera, no está acorde a la realidad.

También se le recomienda a la Administración Municipal analizar la posible aplicación de un sustraendo, que permita disminuir un poco la carga tributaria del contribuyente, recordando que el sustraendo es una cantidad que se resta al cálculo único que se hace de las rentas totales de un contribuyente, para no gravar los niveles o escalas anteriores de rentas con ese nivel de gravamen.

Igualmente, sería interesante que la Administración Tributaria Municipal analizara la posibilidad de reconocer el excedente de créditos fiscales de otros Impuestos Municipales como deducibilidad para el pago del IMAE.

Bajo el supuesto de que la empresa tuviera pérdidas contables en ejercicios anteriores, una propuesta es que las mismas pudieran restarse del pago del IMAE, a fin de sincerar la situación contable de la empresa y, de esta manera, dar cumplimiento al Principio Constitucional de No Confiscatoriedad que se basa, primordialmente, en no atentar contra el patrimonio de los contribuyentes.

Tomando en consideración que durante el primer trimestre del año, la mayoría de las empresas deben hacer desembolsos importantes con respecto al pago de Tributos, como es el caso del Impuesto sobre la Renta, resulta apropiado proponer a la Administración Tributaria un periodo de pago para la declaración definitiva, distinto

a la fecha establecida en la actualidad (mes de marzo), de manera que los contribuyentes cuenten con un tiempo de holgura para tener efectivo disponible, y cumplir con su obligación sin ningún tipo de inconveniente financiero.

Para finalizar, dada las distintas recomendaciones, se considera conveniente dejar sentado que los empresarios pueden, en principio, plantear a la Administración Municipal, por medio de Instituciones como la Cámara de Comercio, la posibilidad de modificar la base imponible del IMAE tomando, por lo menos, la alternativa sugerida en esta investigación.

## REFERENCIAS

- Código Orgánico Tributario. (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305**, Octubre 17, 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453**, Marzo 24, 2000.
- (Fraga, L; Vilorio, M. y Sánchez S, 2005). **El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas**. Editorial Torino. Venezuela
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal. (2010). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 6.015** (Extraordinaria), Diciembre 28, 2010.
- Ley Orgánica de Precios Justos. (2014). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 40.340** (Extraordinaria), Enero 23, 2014.
- Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas. (2006). **Gaceta Municipal, Nro. 22 (Extraordinaria)**, Octubre 27, 2006.
- Providencia Administrativa N° 003/2014. **Gaceta Oficial, Nro. 40.351**, Febrero 07, 2014.