

INTRODUCCIÓN

Los municipios, entidades con personalidad jurídica y autonomía, pueden dentro de sus atribuciones constitucionales generar ingresos. Uno de estos ingresos de acuerdo a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en el artículo 179, numeral 2, lo constituye el Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole similar.

Así mismo, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM, 2006), desarrolla los principios constitucionales relativos al Poder Público Municipal, al respecto menciona en su artículo 137, numeral 2, al Impuesto sobre Actividades Económicas como ingreso ordinario de los municipios, y desarrolla todo lo concerniente a este impuesto en los artículos 204 al 226.

Ahora bien, esta Ley establece en su artículo 209 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 la jurisdicción del municipio”. Estos ingresos brutos, son sólo los recibidos de manera regular por el contribuyente, por causa relacionada con la actividad económica gravada y siempre y cuando no se este obligado a restituirlos a aquellos de quienes se hayan recibido.

Esta situación ha generado dificultades en algunos municipios al pretender la administración tributaria municipal incluir todo ingreso bruto como base imponible de este impuesto, ya que toman un concepto estrictamente contable del mismo, existiendo diferencias notorias pues el ingreso contable involucra cualquier cantidad que ingrese por cualquier concepto, no sucediendo lo mismo en el ingreso bruto, debido a que este debe estar relacionado directamente con el ejercicio de la actividad del contribuyente, realizada de manera habitual y debe estar efectivamente percibido.

Desde esta perspectiva la investigación presente analizará la incidencia tributaria del concepto contable de ingresos con respecto al concepto de ingreso bruto de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida, a través de la caracterización que realiza de este

impuesto, la identificación de los aspectos legales que lo involucran, la especificación del concepto de ingreso contable de acuerdo a las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas, y el establecimiento de las diferencias entre los conceptos de ingreso contable e ingreso bruto que señala la Ordenanza del Impuesto a las Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida.

El diseño de la investigación es bajo un enfoque cualicuantitativo y se enmarca dentro de la investigación analítica, apoyada en una investigación de campo y documental.

Este trabajo, orienta su estructura primeramente formulando el problema y caracterizándolo. Luego, se justifica y se explica la importancia del mismo; a continuación se señala el objetivo general y los objetivos específicos así como el alcance del mismo.

Seguidamente, se presentan los fundamentos teóricos que sustentan la investigación abordando los antecedentes, teorías, conceptos básicos que orientan esta investigación y el sistema de variables.

Posteriormente, se establecen las estrategias metodológicas las cuales involucran el diseño de la investigación, el tipo de investigación, la población, muestra, técnicas e instrumentos de recolección de datos, la validez y confiabilidad de los mismos, presentando luego las técnicas de análisis de datos.

A continuación se presenta el análisis cuantitativo y cualitativo, así como la interpretación de los resultados obtenidos al aplicar el instrumento de recolección de datos a través de estadística descriptiva.

Por último, se incluyen las conclusiones y recomendaciones fundamentadas en los logros que dan respuesta a las interrogantes del estudio; las referencias bibliográficas y los anexos que contribuyen a una mejor comprensión de la investigación.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Formulación del Problema

El impuesto al comercio, impuesto a los negocios, impuesto de industria y comercio o impuesto a los ingresos brutos, son algunas de las denominaciones que en otros países recibe el Impuesto sobre Actividades Económicas establecido en la Constitución vigente de la República Bolivariana de Venezuela 1999 (CRBV), en su Artículo 179. Esta obligación pecuniaria es exigida en Venezuela por el poder municipal, a los ciudadanos por el ejercicio de actividades de industria, comercio, servicios o de índole similar.

Sobre este impuesto, Evans (1998), realiza un breve recuento de la situación de esta forma de imposición en el ámbito mundial, en la cual concluye que este es un impuesto que en la mayoría de los países es de carácter local o municipal y la base imponible más utilizada son los ingresos brutos. Ejemplo de esto, son países como Colombia, Panamá, Puerto Rico, Filipinas, Sudáfrica, los cuales coinciden en mantener este impuesto con un carácter municipal y, en establecer como base imponible los ingresos brutos. Así mismo, destaca que en muchos de estos países la misma ley ha fijado límites a las alícuotas que son aplicadas por los entes territoriales. (pp. 73-78).

En el caso específico de Argentina, este es un impuesto “atribuido al nivel intermedio de gobierno, es decir, a las llamadas “Provincias”, que serían el equivalente a lo que en la República Bolivariana de Venezuela se conoce como “Estados” (Vigilanza 2005, p.45).

Evans (1998), resalta que en Argentina a este impuesto se le denomina, impuesto a los ingresos brutos constituyendo el hecho imponible, el ejercicio habitual

del comercio, industria, negocio, profesión, servicio y cualquier otra actividad realizada o no con fines de lucro. Es gravado con este impuesto cualquier actividad que genere un ingreso bruto. (p.73). Concepto este, bastante amplio.

En este sentido, Bulit Goñi E. (citado por Fraga, Vilorio y Sánchez 2005) señala:

La noción de ingreso bruto es, de por sí, amplísima e irrestricta; si ella no hubiese sido objeto de ningún tipo de condicionamientos, su inteligencia natural conduce a englobar en ella todas las sumas que ingrese el sujeto por cualquier concepto, de manera transitoria o definitiva, para sí o para ser entregadas a otros, etc. Pero esa no es la noción, y nunca lo fue, a que hace referencia el impuesto que tratamos, como pauta para la medición de la importancia de la actividad cuyo ejercicio grava. (p. 132).

De acuerdo a lo anterior, importa entonces a la hora de considerar un ingreso bruto, cuál es su origen, su relación con la actividad realizada y si el ingreso es habitual o accidental.

Al respecto, señala este mismo autor que “queda claro que no todos los ingresos brutos resultan alcanzados por el gravamen, sino sólo aquellos que constituyan una retribución, una contraprestación, un pago, un precio, derivado del ejercicio de la actividad gravada” (p.140)

En Venezuela, el Impuesto de Actividades Económicas está reglamentado en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM, 2006), la cual establece en su artículo 209 lo siguiente: “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 la jurisdicción del municipio”.

Ahora bien, los ingresos brutos incluidos como base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas son los obtenidos en el ejercicio habitual de cualquier actividad económica, de acuerdo a lo que establece el artículo 204 de la LOPPM (2006). “El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente”.

Estos artículos presentan en forma expresa los parámetros sobre los cuales se configura el hecho imponible y base imponible del impuesto sobre actividades económicas en nuestro país, con lo cual se aclara que no todo ingreso bruto constituye base imponible de este impuesto.

Algunos municipios han pretendido incluir dentro de los ingresos brutos, ingresos eventuales obtenidos por el contribuyente, quizás porque la derogada Ley de Régimen Municipal no lo expresaba. La decisión del 25 de Enero de 1989 del Juzgado Superior en lo Civil, Mercantil y Contencioso Administrativo de las Región Centro Norte, en el caso Envases Internacional S.A., interpuesta sobre el Concejo Municipal del Distrito Guacara del Estado Carabobo es ejemplo de esto.

En esta decisión se reconoció que no puede ser objeto de impuesto los ingresos brutos obtenidos con carácter extraordinario como la venta de vehículos o mobiliario usado, la venta de envases y material sobrante, ya que esto no constituye actividad del giro ordinario de la empresa.

Otra Sentencia del 13 de Febrero de 2006, que permite visualizar que no todo ingreso bruto constituye base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, es la del Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. En esta se declara con lugar el recurso contencioso tributario que interpone la Sociedad e Inversiones, C.A. (SOINCA) contra Resolución del Alcalde del Municipio Valencia del Estado Carabobo en base a lo siguiente:

Para este Tribunal los conceptos reparados por la fiscalización municipal, los ingresos obtenidos por dividendos en inversiones, los intereses por colocaciones en instituciones bancarias y los ingresos provenientes de los arrendamientos de bienes inmuebles son enriquecimientos o incrementos de valor, apreciables al comparar una situación patrimonial anterior con una final, producto de la actividad económica de la contribuyente, por lo que son rentas obtenidas en el ejercicio de tales actividades y, por ende, es de la competencia del Poder Nacional.

Fraga y otros (2005), al referirse a los ingresos brutos como parámetro de medición del Impuesto a las Actividades Económicas expone:

El problema se presentaba cuando las ordenanzas de impuesto sobre patente de industria y comercio lo definían, pues casi todas acogían un

concepto contable a tales fines, sin realizar las precisiones que exigía la necesaria vinculación entre la actividad gravada y los ingresos específicos que se generaban como consecuencia directa del ejercicio de dicha actividad por parte del contribuyente (p.131).

Ahora bien, el término ingresos desde el punto de vista estrictamente contable, puede señalarse, como la entrada o compensación que se recibe con motivo de la prestación de servicios o venta de mercancía. Esta percepción de activo puede darse a través de efectivo, cuentas por cobrar u otra clase de bien e implica un aumento del capital contable.

De acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados debe registrarse contablemente todo ingreso, ya sean de carácter ordinario, extraordinario o eventual, independientemente de cualquier origen o naturaleza. Su registro igualmente debe realizarse contablemente sean estos percibidos o simplemente causados.

Con base en lo expuesto, las diferencias entre el ingreso contable y el ingreso bruto a efectos del Impuesto de Actividades Económicas, son bastante amplias, el ingreso contable involucra cualquier cantidad que ingrese por cualquier concepto, no sucediendo lo mismo en el ingreso bruto, debido a que este debe estar relacionado directamente con el ejercicio de la actividad del contribuyente, realizada de manera habitual y debe estar efectivamente percibido.

Al abordar la Ordenanza vigente de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida (2007), a simple vista se puede visualizar, ciertas contradicciones con la LOPPM (2006) en cuanto a la base imponible, constituida esta por los ingresos brutos que han de tomarse en consideración para determinar y liquidar el Impuesto de Actividades Económicas.

Esta Ordenanza, en el artículo 8 cataloga los ingresos brutos como los recibidos de manera habitual, accidental o extraordinaria, mientras la LOPPM (2006), sólo considera los obtenidos en el ejercicio habitual. Así mismo, la Ordenanza toma como base imponible los ingresos originados mientras la LOPPM (2006) como los efectivamente percibidos.

La definición de ingreso bruto establecida en esta Ordenanza esta acogiendo un concepto muy similar al contable, está integrando elementos ajenos al objeto fundamental de la actividad del contribuyente y esta abarcando todos los ingresos originados independientemente de que hayan sido percibidos o no.

Por lo antes expuesto, esta investigación pretende dar respuestas a las siguientes interrogantes:

¿Qué caracteriza al Impuesto de Actividades Económicas?

¿Qué aspectos legales se deben considerar dentro del concepto de ingresos brutos relativos al Impuesto sobre Actividades Económicas en el Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿Cuál es la conceptualización de los ingresos de acuerdo a la normativa contable?

¿Qué criterios pueden tomarse en consideración al realizar la comparación entre el concepto contable de ingreso y el concepto de ingresos brutos relativo al Impuesto sobre Actividades Económicas?

¿Cuál es la incidencia tributaria que se produce debido al uso de los distintos conceptos de ingreso?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar la incidencia tributaria del concepto contable de ingresos con respecto al concepto de ingresos brutos de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida.

Objetivos Específicos

1. Describir las características del Impuesto a las Actividades Económicas.
2. Enunciar los aspectos legales del concepto de ingresos brutos relativo al Impuesto sobre Actividades Económicas en el Municipio Libertador.
3. Especificar el concepto de ingreso contable de acuerdo a las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas.
4. Determinar los criterios que permitan una comparación entre los conceptos de ingreso contable y los ingresos brutos señalados en la Ordenanza del Impuesto a las Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida.
5. Establecer la incidencia del uso de los distintos conceptos de Ingreso en el pago del Impuesto sobre Actividades Económicas en el Municipio Libertador del Estado Mérida.

Justificación de la Investigación

El enfoque de esta investigación resulta novedoso por cuanto los cambios que ha sufrido el ordenamiento jurídico municipal son bastante recientes y en los mismos se ha considerado, con parámetros muy distintos a los establecidos en la ley derogada, lo concerniente a los ingresos brutos.

El presente trabajo es relevante, ya que permite revisar y comparar los conceptos de ingreso contable con el de ingresos brutos del Impuesto a las Actividades Económicas tradicionalmente considerado, sus semejanzas, diferencias y

principalmente, la incidencia que tiene el uso de estos conceptos en el pago del mencionado impuesto.

La definición de ingresos brutos efectivamente percibidos que introduce la LOPPM (2006) deja de lado una de las hipótesis fundamentales sobre las que se basa la información contable: acumulación o devengo. Según esta hipótesis, los efectos de las transacciones, así como su registro en los libros contables se reconocen cuando ocurren y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo.

La comparación de los conceptos de ingreso que se realizará en función de sus componentes, permitirá analizar la incidencia del uso de los conceptos de ingreso en el pago del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Los cambios a los cuales se ha enfrentado el Contador Público por la normativa de la nueva Ley Orgánica del Poder Público Municipal relativos a la conceptualización de los ingresos brutos conduce también a la adecuación de los registros contables y presentación de los estados financieros ante la municipalidad.

Ahora bien, esta investigación tiene relevancia teórica, puesto que permitirá profundizar, desde su fundamentación conceptual, la caracterización del impuesto más emblemático del poder municipal en el país, sus elementos esenciales y el polémico concepto de ingresos brutos, así como el establecimiento de la diferencia que presenta en relación con el ingreso contable.

Asimismo, este trabajo se justifica desde el punto de vista práctico, ya que explicará aspectos relacionados con el uso, manejo e interpretación que realmente deben realizar las empresas de los conceptos de ingreso contable e ingresos brutos establecidos en la Ordenanza de Actividades Económicas.

Desde la perspectiva metodológica, este trabajo es importante, pues contribuye como antecedente y aporte para que investigaciones futuras profundicen en relación con el impuesto local por excelencia, como lo es el de las actividades económicas.

Delimitación de la Investigación

Alcance

La investigación se realizará en el Municipio Libertador situado en la parte central del Estado Mérida, el mismo tiene una superficie de 907,00 Km², la cual representa el 8.03% del territorio del Estado. Sus principales actividades económicas son: educativas, académicas, comerciales, financieras y turísticas.

Este municipio está organizado en 15 parroquias: Arias, Antonio Spinetti Dini, Caracciolo Parra Pérez, Domingo Peña, El Llano, Gonzalo Picon Febres, Jacinto Plaza, Juan Rodríguez Suárez, Lasso de la Vega, Mariano Picon Salas, Milla, Osuna Rodríguez, Sagrario, El Morro y Los Nevados, cuenta con una población de 204.879 habitantes según el Instituto Nacional de Estadística (2007).

Limitaciones

Como limitantes en esta investigación se puede mencionar la poca receptividad por parte de los contribuyentes del Impuesto a las Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida, por cuanto hubo la necesidad de realizar varias visitas para poder obtener de ellos las respuestas al aplicar el instrumento. Otra limitante es la subjetividad que pueden tener algunas de las respuestas dadas. Esto puede obstaculizar la investigación y crear dificultad al momento de generalizar las conclusiones y recomendaciones que deben interpretarse a partir de los datos observados en el estudio.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación

La revisión bibliográfica efectuada, no arrojó investigaciones previas que hayan tomado en consideración directa la comparación que se pretende realizar sobre el concepto de ingresos brutos en la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas y, el concepto contable de ingreso. Sin embargo, a continuación se mencionan otros antecedentes que realizan aportes al presente trabajo de investigación.

Vielma, (2003), en su trabajo titulado “Impacto financiero del Impuesto Municipal sobre la Actividad Económica, Comercial, Industrial o de Índole Similar. Caso: Corporación Droguería Los Andes C.A.” en la Universidad de Los Andes, Venezuela, cuyo objetivo general fue analizar el impacto financiero del impuesto municipal sobre la actividad económica de industria, comercio o de índole similar en la empresa Corporación Droguería Los Andes, C.A., con un tipo de investigación analítica descriptiva y bajo una población y muestra constituida por la empresa mencionada, sus seis sucursales y 7 personas que conforman la junta directiva. Las conclusiones más relevantes de esta investigación, señalan que, este tributo municipal (Impuesto de Patente de Industria y Comercio), por bajo que parezca su alícuota puede incidir financieramente en una empresa cuando en ésta se manejan grandes volúmenes de ventas pero con un margen de rentabilidad muy pequeño, porque la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, de Industria, Comercio y de índole similares son los ingresos brutos, con este proceso inflacionario que vive el país la tendencia es a aumentar las ventas en bolívares más no en unidades, aumentando de esta manera los costos y disminuyendo el margen de ganancia.

En esta investigación cuyo objetivo principal fue analizar el impacto financiero que produce este impuesto, se estudiaron y compararon las Ordenanzas de Patente de Industria y Comercio de los distintos Municipios donde la Empresa Corporación Droguería Los Andes C.A. tiene sus diferentes sucursales y cuya sede principal está ubicada en el Municipio Alberto Adriani del Estado Mérida.

De este trabajo de grado se deduce que existe incidencia financiera en la empresa por el elevado volumen de ventas, sin importar que el margen de rentabilidad sea bajo, pues la base imponible de este impuesto son los ingresos brutos, concepto este que está siendo estudiado en nuestra investigación.

El trabajo realizado por Pacheco, (2001) “Estudio Diagnóstico del Impuesto de Patente de Industria y Comercio en la Alcaldía del Municipio Libertador del Estado Mérida” en la Universidad de Los Andes, Venezuela, cuyo objetivo general fue diagnosticar el Impuesto de Patente de Industria y Comercio en la Alcaldía del Municipio Libertador del Estado Mérida, con un tipo de investigación descriptiva y de campo, una población representada por la Dirección de Hacienda Municipal de dicha Alcaldía compuesta principalmente por el Director de Hacienda, 3 Auditores Fiscales y el Jefe del Departamento de Liquidación, Cobranza y Recaudación y un total de 4920 contribuyentes, tomó como muestra 104 contribuyentes y la Dirección de Hacienda Municipal. Concluye que el procedimiento administrativo en lo que respecta a la declaración estimada y declaración de ingresos brutos anuales de la Ordenanza de Patente de Industria y Comercio no se está cumpliendo a cabalidad, ni por parte del contribuyente ni por parte de la Alcaldía. Cita que existen muchas empresas que no obtienen ingresos brutos superiores a las 2000 UT, es decir, el mínimo de ingresos brutos para presentar la declaración, pero si existen muchas que obtienen ingresos superiores al mínimo establecido y no realizan dicha declaración limitándose sólo a cancelar la factura bimensual por concepto de patente. Que los contribuyentes se ven obligados a presentarla es cuando necesitan una solvencia, pues es en ese momento que la Alcaldía la exige, pero que esto no ocurre muy frecuentemente.

La investigación incluye una serie de recomendaciones sobre las políticas necesarias para que la Alcaldía cuente con un sistema de recaudación eficiente y pueda cumplir con los objetivos que se hayan planteado alcanzar en el periodo fiscal.

Como puede observarse, esta investigación guarda relación con este trabajo, ya que, diagnóstica la situación del Impuesto a las Actividades Económicas haciendo referencia a los ingresos brutos, aspecto considerado en la misma.

En la tesis realizada por Barón, (2005), titulada “Autonomía Municipal en el ámbito de la Constitución del año 1999 Caso: Gobiernos Locales del Estado Mérida” en la Universidad de Los Andes, Venezuela, cuyo objetivo general fue analizar la autonomía municipal en el ámbito de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela del año 1999. Esta investigación fue de tipo aprehensivo y bajo un diseño analítico y de campo basado en una revisión documental.

La población estuvo conformada por 212 personas constituidos por el Alcalde, Concejales, Director de Hacienda y Director de Presupuesto (Gobernantes locales) de cada uno de los municipios que conforman el Estado Mérida y la muestra quedó representada por 102 gobernantes locales de los Municipios de Alberto Adriani, Andrés Bello, Campo Elías, Cardenal Quintero, Miranda, Antonio Pinto Salinas, Santos Marquina, Zea, Rangel, Tovar y Obispo Ramos de Lora.

En cuanto a la autonomía, vista desde la óptica jurídica concluye “refleja una dependencia que se señala como una camisa de fuerza normativa, por cuanto la fuente legal que regula la vida de los municipios está en la Asamblea Nacional y la discrecionalidad de los legisladores nacionales reduce o amplía la autonomía local. Ya demostramos que la Constitución establece y limita la autonomía colocándole los parámetros que señale la Ley Nacional. Observamos la novísima Ley Orgánica del Poder Público Municipal que en efecto sirve para establecer y nivelar materias tan importantes como la tributaria, impidiendo discrecionalidades y excesos – muchas veces debido a la carencia de recursos financieros, por parte de los municipios”.

Estas últimas líneas aportan gran valor a la presente investigación, por cuanto la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida y su aplicación debe sujetarse, en base a lo que establece la Constitución Venezolana, a la Ley Orgánica que regula esta materia, la Ley Orgánica

de Poder Público Municipal y no puede exceder los límites que están estipulados en esta ley. Los ingresos brutos deben ser considerados tal cual lo establece la LOPPM (2006) y no debe ampliarse su concepto a términos muy similares a los contables.

Existen también algunos análisis sobre las modificaciones efectuadas entre la derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal y la aprobada Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en materia de la potestad tributaria que se le confiere a los municipios y específicamente, referidas al estudio del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Entre estos estudios se menciona a Rachadell, (2006) Innovaciones en el Régimen Municipal. Este trabajo “tuvo por objeto resaltar las innovaciones que introduce en el ordenamiento jurídico venezolano la Ley Orgánica del Poder Público Municipal del 8 de junio de 2005. Para los efectos se hace análisis comparativo en relación al régimen municipal anterior” (p.117).

Este autor menciona que la Ley Orgánica de Poder Público Municipal recoge muchos aspectos confusos en cuanto a la regulación de los tributos, que la jurisprudencia trató de aclarar en el pasado y, en el tema específico que nos ocupa, el concepto de ingreso en el Impuesto sobre Actividades Económicas, expresa: “ se determina el concepto de ingresos brutos, de los que se deduce lo pagado a personas públicas de otro nivel territorial por concepto de regalías o impuestos específicos y se admiten otras deducciones”(p.153).

Este trabajo aporta a la investigación consideraciones específicas en cuanto a lo expresado en la formulación del problema, confirmando que no todo ingreso bruto debe ser considerado como base imponible en la determinación del impuesto sobre actividades económicas.

El Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Juan Cristóbal Carmona, en su comunicación enviada a la Comisión encargada del Proyecto de Ley Orgánica del Poder Municipal del año 2005, les hace llegar una serie de observaciones y sugerencias en el ánimo de que sean tomadas en consideración en la segunda discusión de la Plenaria de la Asamblea Nacional.

Carmona resalta la importancia que se haya tomado “de forma expresa la habitualidad como parámetro indispensable para la configuración del hecho

generador del tributo”. Así mismo señala que: “... no todo ingreso bruto es el que importa a los efectos del impuesto en comentarios, ya que el ingreso bruto que se ha de tomar en cuenta como base imponible es el efectivamente generado o en palabras de Bulit Goñi (el relevante), es decir, aquel que proviene directamente de la actividad lucrativa principal, propia y habitual de la empresa”. (p. 13).

Considera como perjudicial para los municipios que en el Artículo 212 en el cual se define como está constituida la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas se mencione la expresión efectivamente percibidos al tratarse lógicamente de los ingresos brutos, y se sugiere que sea sustituida por la palabra causados, por cuanto muchas operaciones comerciales son realizadas a plazos.

Considera positiva las exclusiones que establece el artículo 216 sobre lo que no forma parte de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, pero sugiere la inclusión de un numeral con la “mención expresa de los ingresos que con carácter no habitual pudieran recibir los contribuyentes, tal como sería el caso de intereses, indemnizaciones, entre otros; esto en concordancia con los criterios de habitualidad y regularidad contemplados en los artículos 207 y 213 del proyecto, ya que si bien pareciera obvia su exclusión, daría mayor certeza a los municipios al momento de dictar sus propias ordenanzas”(p.7).

Lo expresado y sugerido por el Presidente de la AVDT pone de manifiesto la contradicción que presenta la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Comerciales del Municipio Libertador del Estado Mérida y lo citado por la Ley Orgánica de Poder Público Municipal sobre los ingresos brutos, mencionando la primera como los recibidos de manera habitual, accidental o extraordinaria, mientras la LOPPM sólo considera los obtenidos en el ejercicio habitual.

Bases Teóricas

El Municipio

Los municipios son entidades con personalidad jurídica y autonomía. Pueden dentro de sus atribuciones constitucionales generar ingresos a través de la tributación y tienen como finalidad el gobierno y administración eficaz de los intereses peculiares de la entidad.

Vásquez, (2005) define al municipio de la siguiente manera:

El municipio constituye la unidad política primaria de la organización nacional, entendiendo ésta como la distribución político territorial y tiene personalidad jurídica, lo que lo constituye en un sujeto de derechos y deberes y con capacidad para obrar y actuar jurídicamente. El municipio se encuentra investido de autonomía dentro de los límites constitucionales y legales. (p.167)

Esta autonomía, de acuerdo a lo expuesto en el artículo 168 de la CRBV está circunscrita a la elección de sus autoridades, a la gestión de las materias de su competencia y a la creación, recaudación e inversión de sus ingresos.

La autonomía de elegir sus propias autoridades se ve manifestada en la posibilidad que tienen todos los habitantes del municipio de elegir sus propias autoridades municipales, Alcalde y Concejales, por elección universal, directa y secreta.

La autonomía administrativa está constituida por el manejo propio de su administración pública. Estas funciones de gobierno y administración le corresponden al Alcalde.

La autonomía financiera es manifestada por la facultad de los municipios de crear, recaudar, administrar e invertir sus ingresos, y esto se refiere no sólo a los tributos propios que por disposición constitucional le son asignados sino también en cuanto a los aportes derivados del Situado Constitucional, Fondo Intergubernamental para la Descentralización (FIDES), Ley de Asignaciones Económicas Especiales (LAEE). Claro está dentro de los límites que la misma constitución le permite referidos a las inversiones.

La autonomía normativa o jurídica se pone al descubierto por medio de la facultad de los municipios de dictarse sus propias normas, a través de las ordenanzas. Para ejercer sus competencias el municipio utiliza, además de las ordenanzas los instrumentos jurídicos siguientes: acuerdos, reglamentos, decretos y resoluciones los cuales son de obligatorio cumplimiento por parte de todos los particulares y no sólo de las autoridades locales sino también de las nacionales y estatales, en virtud de los que establece el artículo 54 de la LOPPM (2006).

Los elementos concurrentes para la creación y posterior existencia de los municipios en Venezuela son: (a) Población: la cual no puede ser inferior a la media poblacional de los municipios preexistentes en el estado, excluidos los dos de mayor población. (b) Territorio: referido a la extensión territorial determinada, debe contener la población asentada establemente con vínculos de vecindad permanente. (c) Capacidad económica: se refiere a la capacidad para generar recursos propios y esta debe ser suficiente para satisfacer los gastos de gobierno, administración y prestación de servicios mínimos obligatorios. El artículo 10 de la LOPPM establece lo concerniente a la creación de los municipios y elementos objetivos integrantes del mismo.

El municipio en materia presupuestaria debe regirse y adoptar las normas y disposiciones técnicas que dicte la Oficina Nacional de Presupuesto (ONAPRE) (Art.6, 9,13, 14, 20, 62 al 64 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público 2005).

A los fines de establecer un sistema presupuestario uniforme la ONAPRE diseñó un Clasificador Presupuestario de Recursos y Egresos (2007) el cual en lo referente a los municipios clasifica los rubros de ingreso, incluidos los tributarios, atendiendo en primer lugar la continuidad o transitoriedad de su percepción y en segundo lugar a la fuente de exacción. En lo referente al primer punto su clasificación se realiza en ingresos ordinarios y extraordinarios: (1). Ordinarios: se percibe o se cobra regularmente, de manera continua, año tras año a los fines de costear las funciones generales de gobierno, administración, obras y servicios públicos. (2). Extraordinarios: aquellos cuya exigencia aparece en ocasiones especiales, en forma

irregular y transitoria, con el fin de satisfacer necesidades extraordinarias, por lo cual su vigencia es ilimitada.

Los municipios como unidad política primaria y como una de las ramas del poder público son los que están más cerca del ciudadano y sus competencias exclusivas las designa la Constitución, así como las competencias concurrentes y residuales. Referidas las primeras a las competencias exclusivas del municipio, las segundas a las que pueden ser competencia tanto del estado como del municipio y las terceras referidas a las demás que le atribuya la Constitución (artículos 178 numeral 8, 157 y 158). Podemos decir que estas no corresponden ni al estado ni a la nación. Vásquez (2005) expone:

Con relación a las competencias concurrentes, la Constitución expresa que los estados de la federación podrán descentralizar y transferir a los municipios servicios y competencias que gestionen, con la condición de que tengan capacidad para prestarlos. Igualmente podrán concurrir en la administración de ingresos dentro de estas competencias concurrentes. (p.173).

Las competencias exclusivas de los municipios las establece la Constitución en los artículos 178, numeral 3 del 168, 179 y 180. Las competencias recurrentes están establecidas en la Constitución en sus artículos 165, 179 numeral 3 y 183 en su parte final.

Dentro del estudio que realiza Vásquez (pp. 169-170) se establecen las diferentes competencias exclusivas, concurrentes y residuales de contenido tributario que la Constitución le atribuye al Poder Público Municipal. Se esquematiza de la siguiente manera:

Competencia exclusiva:

Artículo 179 Numeral 2: Tasas, impuestos (seis tipos impositivos básicos del municipio) y contribuciones a las que tienen derecho los municipios

- ✓ Impuesto sobre Actividad Económica de Industria, Comercio, Servicio o de índole similar
- ✓ Impuesto de Propiedad Inmobiliaria
- ✓ Impuesto sobre Vehículos
- ✓ Impuesto de Espectáculos Públicos
- ✓ Juegos y Apuestas lícitas
- ✓ Propaganda y Publicidad Comercial
- ✓ Tasas por el uso de sus bienes y servicios

- ✓ Tasas administrativas por licencias o autorización
- ✓ Contribuciones Especiales sobre Plusvalías de las Propiedades debido a cambios de uso y de intensidad.

Artículo 156, numeral 14 en concordancia con el artículo 179, numeral 3

- ✓ Recaudación y control del Impuesto Territorial Rural o sobre predios rurales

Artículo 156, numeral 14

- ✓ Recaudación y control del Impuesto sobre las Transacciones Inmobiliarias (más no lo menciona como ingreso del municipio).

Competencia concurrente

Artículo 179 numeral 3

Participación en las contribuciones por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales

Artículo 183 en su parte final “Los estados y municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional”.

Impuesto a las Actividades Económicas

El Impuesto a las Actividades Económicas grava el ejercicio de las actividades comerciales, industriales, de servicio o de índole similar con fines de lucro realizadas en la jurisdicción de determinado municipio. No incide sobre las ventas ni sobre la renta del contribuyente, estos son tomados en cuenta por el legislador sólo a los fines de determinar la capacidad contributiva del sujeto que realice las actividades a los efectos de determinar el monto del impuesto.

Este impuesto municipal es liquidado por anualidades y recaudado trimestralmente y es el que constituye en la mayoría de los municipios la principal fuente de ingreso tributario.

El sujeto pasivo u obligado al cumplimiento de la prestación tributaria es la persona natural o jurídica que por cuenta propia o en representación realiza la actividad comercial, industrial, de servicio o índole similar en el ámbito territorial de aplicación de la ordenanza respectiva.

La base imponible de este impuesto está constituida por el movimiento económico del contribuyente representado este por los ingresos brutos percibidos durante el periodo de un año, el cual coincide con el ejercicio fiscal, es decir, desde el

primer día del mes de enero de cada año al treinta y uno del mes de diciembre del mismo año.

La tarifa o alícuota aplicable a los ingresos brutos es proporcional, es decir, se mantiene constante independientemente de que la base aumente o disminuya, pero varía para cada tipo de actividad y se fija un mínimo tributable para cada una, cuando el resultado obtenido aplicando la alícuota correspondiente es inferior a dicho mínimo.

En la ordenanza municipal que se establece y desarrolla todo lo concerniente a este impuesto se anexa formando parte integrante de la misma un Clasificador de Actividades, a través del cual se categorizan o clasifican los contribuyentes por grupos según la actividad que ejerzan. Estos grupos a su vez son clasificados en sub-grupos de manera más específica por cada ramo de actividad económica.

A cada grupo de actividad se le establece una alícuota o tarifa la cual es la que se le aplica a la base imponible. Este clasificador también contiene una cantidad mínima tributable por cada sub-grupo de actividad económica el cual es aplicable en los casos en que el resultado obtenido de aplicar la alícuota a la base imponible sea inferior a la cantidad aquí establecida.

Para la tramitación ante la municipalidad del ejercicio de actividades comerciales, industriales, de servicio o de índole similar debe solicitarse la respectiva licencia para poder iniciar las actividades, lo cual genera una tasa única y de acuerdo a lo que estipule la ordenanza esta debe ser renovada anualmente. Este es un pago totalmente independiente al que corresponda por el Impuesto de Actividades Económicas.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas deben dar cumplimiento a los deberes formales que establezca la respectiva ordenanza. De igual manera están obligadas en base a lo establecido en el artículo 221 de la LOPPM (2006) a:

.....llevar sus registros contables de manera que quede evidenciado el ingreso atribuible a cada una de las jurisdicciones municipales en las que tengan un establecimiento permanente, se ejecute una obra o se preste un servicio y a ponerlos a disposición de las administraciones tributarias locales cuando les sean requeridos.

El cumplimiento de este deber formal facilita a la administración tributaria municipal el control fiscal de los contribuyentes que realicen actividades en varias jurisdicciones municipales. El llevar los libros contables de la manera que lo establece este artículo permite determinar o verificar la cantidad exacta del tributo que corresponde a cada una de las municipalidades en las cuales el contribuyente ejerce su actividad.

En lo concerniente a la fiscalización, gestión y recaudación de este impuesto y de todos los tributos propios, es competencia del municipio, las cuales no pueden ser delegadas a particulares, así lo regula el artículo 172 de la LOPPM (2006).

Las sanciones que se originen por el no cumplimiento de las disposiciones aplicables del Impuesto sobre Actividades Económicas corresponden al legislador municipal y deben estar contenidas en la ordenanza respectiva, sin embargo y según como lo establece el numeral 4 del artículo 162 de la LOPPM (2006) las multas por infracciones no pueden exceder en cuantía a las contempladas en el Código Orgánico Tributario.

El Impuesto a las Actividades Económicas es deducible del Impuesto sobre la Renta tal como lo establece el artículo 27 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007) siempre y cuando haya sido pagado.

Ingresos Brutos

Los ingresos brutos están definidos por la LOPPM (2006) en su artículo 210 de la siguiente manera:

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.

Vemos dentro de este concepto algunos aspectos importantes de los ingresos brutos:

- (a) Regular: se refiere a los ingresos brutos que provienen de las actividades usuales del contribuyente en relación con el objeto social de este. No pueden ser considerados los recibidos de manera extraordinaria o esporádica.
- (b) Efectivamente percibido: sólo deben ser gravados los ingresos brutos efectivamente cobrados durante el período impositivo por el sujeto pasivo y no pueden tomarse en consideración aquellos ingresos causados más no cobrados.
- (c) Relacionados con las actividades económicas gravadas: esto nos introduce al artículo 204, arriba transcrito, y 208 de la LOPPM, los cuales definen el hecho imponible de este impuesto y lo que se considera Actividad industrial, comercial y de servicio. Así pues, sólo deben ser considerados al gravamen del Impuesto de Actividades Económicas los ingresos brutos provenientes de actividades industriales, comerciales o de servicio, de acuerdo a lo establecido en la LOPPM, vinculados con actividad lucrativa, vale decir, aquellas que se realizan con el propósito de obtener un beneficio económico y originados por las actividades ejercidas en la jurisdicción del municipio.
- (d) No sujeto a devolución: no puede ser incluida dentro de la base imponible del Impuesto de Actividades Económicas aquellos ingresos recibidos a través de préstamos o cualquier modalidad sobre la cual deban ser devueltos. Contablemente este tipo de ingreso es registrado, pero a la luz del cálculo de la base imponible del Impuesto de Actividades Económicas los mismos no pueden ser considerados.

Ingresos Contables

Otras bases teóricas que orientan esta investigación se dirigen a la conceptualización de los ingresos de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 NIC 18 “Ingresos Ordinarios” y Norma de Información Financiera N° 5 (NIFA-5) “Elementos

Básicos de los Estados Financieros” del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera.

En atención a su naturaleza, los ingresos se clasifican en ordinarios o principales y no ordinarios o eventuales. Los ordinarios son los derivados de las actividades propias del giro de la entidad o actividades normales de la empresa y, son estos específicamente los que según la LOPPM (2006) deben considerarse para la base imponible, tomando como disponibles a los efectivamente percibidos, punto este de gran importancia para que se realice en los registros contables la separación respectiva.

Se toma como referencia la consideración de la NIC 18 y NIFA-5 por cuanto no existe una declaración de principios de contabilidad venezolana que trate directamente sobre los ingresos. También, porque de acuerdo a lo expresado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) en el Plan de Adopción de las Normas Internacionales (Borrador) de Junio 2004, reconocen que “las normas emitidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, en un alto porcentaje se encuentran armonizadas con normas internacionales” (p.5)

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela también ha resuelto la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad a partir del Año 2008 en las grandes empresas y a partir del 2010 para la pequeña y mediana empresa.

Ahora bien, ingreso es la entrada o percepción de activo a través de efectivo, cuenta por cobrar o cualquier otra clase de propiedad que se reciba de los clientes originado por la venta de mercancía o la prestación de servicios. El ingreso también puede ser obtenido por inversiones, ejemplo de esto se da con los intereses generados por colocaciones bancarias.

El ingreso implica un aumento del patrimonio empresarial o capital contable, siempre que no se deba a nuevas aportaciones de los socios, porque puede darse el caso en que estos realicen incrementos de patrimonio con la finalidad de cubrir pérdidas o aumentar los recursos con los que cuente la empresa.

Si la entrada de activo está compensada con un aumento del pasivo no constituye un ingreso. Aquí los resultados no se afectan. Ejemplo de esto cuando se consigue un préstamo.

Norma Internacional de Contabilidad N° 18 “Ingresos Ordinarios”

La Norma Internacional de Contabilidad N° 18 (NIC 18) titulada Ingresos Ordinarios tiene como objetivo establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y, los criterios para identificar cuándo deben ser reconocidos los ingresos, los cuales son definidos en el párrafo 7 como:

Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

El párrafo 8 de la NIC aclara que dentro de los ingresos ordinarios sólo se deben comprender los beneficios económicos recibidos y por recibir por cuenta propia. Es decir, que los recibidos por cuenta de terceros como el impuesto a las ventas, no constituye ingreso para la entidad por lo cual deben excluirse de los ingresos ordinarios.

De acuerdo con el alcance de esta norma establecido en el párrafo 1: debe ser aplicada al contabilizar ingresos procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

- (a) La venta de productos;
- (b) La prestación de servicios; y
- (c) El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

El término productos incluye por una parte los producidos por la entidad para ser vendidos y por la otra los adquiridos para ser revendidos.

En cuanto a la contabilización de ingresos procedentes del uso por parte de terceros de activos de la entidad el párrafo 5 de la NIC 18 expresa:

El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad, da lugar a ingresos que adoptan la forma de:

- (a) Intereses-cargos por el uso de efectivo, de otros medios equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas para con la entidad;
- (b) Regalías - cargos por el uso de activos a largo plazo de la entidad, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas, y
- (c) Dividendos-distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la propiedad de las entidades, en proporción al porcentaje que supongan sobre el capital o sobre una clase particular del mismo.

Sobre la medición de los ingresos ordinarios la NIC 18 toma como referencia el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir debiéndose tomar también en cuenta el monto de cualquier descuento, rebaja o bonificación que pueda ser concedida por la entidad.

El valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informados, que realizan una transacción libre” (párrafo 7 NIC 18).

Los ingresos ordinarios originados por la venta de bienes, que son los tomados en consideración en esta investigación por tratarse como caso específico las empresas comerciales del Municipio Libertador del Estado Mérida, de acuerdo con esta norma, en su párrafo 14, deben ser reconocidos y registrarse contablemente cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- (a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- (b) La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.
- (c) El importe de los ingresos ordinarios puede ser medido con fiabilidad;

- (d) Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- (e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Norma de Información Financiera N° 5 “Elementos Básicos de los Estados Financieros”

La Norma de Información Financiera N° 5 (NIFA-5) “Elementos Básicos de los Estados Financieros” del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera deja sin efecto el Boletín A-11, Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros.

En cuanto al tema que nos ocupa, esta norma redefine el término ingreso haciéndolo más genérico que el que contenía el Boletín A-11. La definición que da de ingreso en su párrafo 43 es la siguiente:

Un ingreso es el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

Según esta norma se debe reconocer contablemente el ingreso en el período en que se devenga y se debe reconocer el ingreso sólo cuando la contrapartida de activo o pasivo impacte favorablemente al patrimonio contable de la entidad. No deben reconocerse como ingreso, los aumentos de activos derivados de:

- (a) La disminución de otros activos, ejemplo: venta de un bien inmueble
- (b) El aumento de pasivos, ejemplo: préstamo bancario
- (c) El aumento del capital contable, como consecuencia de movimientos de propietarios de la entidad.

Asimismo, no deben reconocerse como ingreso, las disminuciones de pasivos derivados de:

- (a) La disminución de activos,
- (b) El aumento de otros pasivos o,

- (c) El aumento del capital contable, como consecuencia de movimientos de propietarios de la entidad.

En la NIFA-5 los ingresos de una entidad son clasificados de acuerdo a su naturaleza en:

- (a) Ordinarios: son los derivados de transacciones propias del giro de la entidad, sean frecuentes o no.
- (b) No ordinarios: son los derivados de eventos inusuales, es decir, que no son propios del giro de la entidad, sean frecuentes o no.

Bases Legales

A continuación se desarrolla el marco jurídico que sustenta esta investigación, a través del ordenamiento normativo establecido en la Constitución y las leyes:

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

La Constitución vigente, publicada en Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario, del viernes 24 de marzo de 2000 “es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución” Artículo 7 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV).

El Poder Público Venezolano se distribuye entre el Poder Nacional, Estadal y Municipal. El Capítulo IV, del Título IV relativo al Poder Público, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece todo lo concerniente al Poder Público Municipal. Su organización, gobierno y administración, funciones, competencias, ingresos, limitaciones, autonomía.

Su función ejecutiva, gobierno y administración, corresponde al Alcalde, su función legislativa es ejercido por el Concejo Municipal y el control, vigilancia y fiscalización de todas las operaciones relativas a los ingresos, gastos y bienes de la municipalidad le corresponde a la Contraloría Municipal.

El artículo 168 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), establece:

Los municipios constituyen la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de esta Constitución y de la ley. La autonomía municipal comprende:

- 1.- La elección de sus autoridades.
- 2.- La gestión de las materias de su competencia.
- 3.- La creación, recaudación e inversión de sus ingresos.

Constitucionalmente el municipio cuenta con autonomía tributaria por cuanto puede crear tributos y a su vez puede recaudarlos e invertirlos.

Las materias de competencia de los municipios se desarrollan básicamente en las siguientes áreas:

- (a) Promoción del desarrollo económico y social
- (b) Ordenamiento territorial y urbanístico
- (c) Vialidad urbana
- (d) Protección del ambiente
- (e) Salud
- (f) Dotación y prestación de servicios públicos domiciliarios
- (g) Servicios de prevención y protección policial
- (h) Espectáculos públicos y publicidad comercial
- (i) Aplicación de políticas en materia inquilinaria

El artículo 179 de la CRBV (1999) enumera los ingresos de la municipalidad en los siguientes términos:

Los municipios tendrán los siguientes ingresos:

1. Los procedentes de su patrimonio, incluso el producto de sus ejidos y bienes.
2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.

3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.
4. Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.
5. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que les sean atribuidas.
6. Los demás que determine la ley.

Este artículo enuncia el Impuesto sobre Actividades Económicas, con lo cual queda aclarado que es un impuesto sobre el cual sólo tiene ingerencia el Poder Municipal.

De igual manera, en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en sus artículos 133, 316 y 317 se recogen los principios constitucionales básicos de generalidad, progresividad y legalidad, sobre los cuales descansa el Sistema Tributario Venezolano.

El principio de legalidad significa que no puede haber tributo que no este establecido en la ley, es decir, que debe existir una ley previa que lo establezca, así lo determina el artículo 317 de la CRBV. Al respecto Bravo, (2006), describe:

El principio de legalidad, no solamente engloba la idea de que no hay tributo sin ley, sino que también, se trata de la conformidad que todas las actuaciones de la Administración Tributaria deben sujetarse a la ley. Este sometimiento a la ley, pone límites al desempeño de todas las actividades de la Administración en el ejercicio de sus atribuciones y competencias, circunscribiéndola a lo establecido en el texto de la ley. Esta proyección del principio de legalidad, es lo que la doctrina administrativa ha llamado principio de legalidad administrativa.(p. 96).

Dentro de este artículo 317, también se menciona claramente el principio de no confiscatoriedad el cual se refiere a que el estado no puede privar a una persona de sus bienes patrimoniales, o de una parte sustancial de su propiedad. Evans (1998), comenta al respecto:

En virtud de este dispositivo constitucional, no puede el Poder Nacional, ni los Estados ni los Municipios, ejercer su potestad tributaria en detrimento del derecho de propiedad, por medio de tributos que establezcan alícuotas excesivas y onerosas que se erijan en una privación ilegítima de su propiedad, impidiéndole el ejercicio de la actividad lucrativa de su preferencia. (p. 21).

Las actuaciones de la Administración Tributaria Municipal deben estar circunscritas a las normas constitucionales, las disposiciones de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, la legislación aplicable, las leyes estatales y lo establecido en las ordenanzas y demás instrumentos jurídicos municipales, en base a lo que establece el artículo 5 de la LOPPM (2006).

En cuanto al principio de generalidad del gasto, este es un deber consagrado en la Constitución Venezolana en el artículo 133 y es considerado como principio constitucional básico del Sistema Tributario, pues expresa que todos debemos coadyuvar con los gastos públicos a través del pago de impuestos, tasas y contribuciones establecidas en la ley.

Ahora bien, ese deber que todos tenemos de contribuir a los gastos públicos es según la capacidad económica, contributiva o de pago de cada persona, pues debe atender al principio de progresividad, es decir, a mayor enriquecimiento mayor capacidad de pago.

Este principio de progresividad esta normado en el artículo número 316 de la CRBV (1999), estableciendo a su vez, que se procurará la justa distribución de las cargas públicas protegiendo la economía y la elevación del nivel de vida de la población.

Algo importante que en este sentido sostiene Bravo (2006), “los tributos nunca deben limitar el desarrollo económico del país, debiendo proscribirse situaciones como el establecimiento de bases impositivas alejadas de la realidad, tal como ocurre frecuentemente en el campo de la tributación municipal y la aplicación de alícuotas impositivas desproporcionadas” (p. 114).

Código Orgánico Tributario

El Código Orgánico Tributario vigente, publicado en Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de Octubre de 2001 establece en el artículo 1 su campo de aplicación, considerando en el tercer aparte de este artículo que las normas de este Código sólo se aplican en forma supletoria a los tributos municipales.

El poder tributario de los Estados y Municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes le atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercido por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgadas, de conformidad con la Constitución y las leyes dictadas en su ejecución.

El municipio cuenta con autonomía tributaria, por tal debe establecer en la ordenanza de cada tributo todo lo relativo a su creación, modificación, supresión, recaudación, beneficios e incentivos fiscales. Y sólo en aquello que no este contemplado en las ordenanzas y demás instrumentos jurídicos municipales puede suplirse y complementarse con las normas del Código Orgánico Tributario (2001). Al respecto el artículo 166 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2006) menciona que los municipios se regirán por lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario (2001) en lo que respecta al régimen de prescripción de las deudas tributarias.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal

Esta ley derogó la Ley Orgánica de Régimen Municipal entrando en vigencia el 8 de junio de 2005 con su publicación en Gaceta Oficial N° 38.204. Luego de ciertas modificaciones y errores materiales se reimprime y es publicada nuevamente en Gaceta Oficial N° 38.421 del 21 de abril de 2006, siendo esta la vigente.

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM 2006) desarrolla todos los principios constitucionales relativos al Poder Público Municipal, es así como en su artículo 3 define la autonomía municipal estableciendo que:

La autonomía es la facultad que tiene el Municipio para elegir sus autoridades, gestionar las materias de su competencia, crear, recaudar e invertir sus ingresos, dictar el ordenamiento jurídico municipal, así como organizarse con la finalidad de impulsar el desarrollo social, cultural y económico sustentable de las comunidades locales, y los fines del Estado.

El capítulo V, del título V de la Hacienda Pública Municipal de la LOPPM (2006) regula lo concerniente a la potestad tributaria del municipio. Se considera que en la creación de los tributos los municipios deben actuar conforme a lo que

establecen los artículos 316 y 317 de la Constitución Venezolana (1999), los cuales como ya fue mencionado, recogen los principios constitucionales básicos del sistema tributario de nuestro país. A su vez, la potestad tributaria la deben ejercer los municipios dentro de los parámetros y limitaciones que se establezcan en la LOPPM (2006).

A fin de evitar la doble o múltiple imposición interjurisdiccional los municipios pueden celebrar acuerdos entre ellos y con las entidades político territorial. Esto conlleva a la coordinación y armonización tributaria al igual que los planes de inspección conjunta que puede realizar la Administración Tributaria Municipal con la Estatal y Nacional.

Los ingresos tributarios de los municipios vienen dados por:

- (a) Impuesto sobre Inmuebles Urbanos
- (b) Impuesto sobre Predios Rurales
- (c) Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias
- (d) Contribuciones Especiales
- (e) Tasas por el uso de Bienes o Servicios, así como las Administrativas por Licencias o Autorizaciones
- (f) Impuesto sobre Vehículos
- (g) Impuesto sobre Espectáculos Públicos
- (h) Impuesto sobre Juegos y Apuestas Lícitas
- (i) Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial
- (j) Impuesto sobre Actividades Económicas

Ahora bien, este Impuesto a las Actividades Económicas es fundamental dentro de la presente investigación, por lo cual a continuación se detallan los principales aspectos que al respecto contiene la LOPPM, 2006 (Capítulo V, artículos del 201 al 223) sobre este impuesto.

El primer aspecto considerado en la LOPPM (2006) con respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas es el referente al hecho imponible. Pero para entender con mayor precisión este aspecto es necesario definir primero lo que se considera como obligación tributaria. El glosario de tributos internos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT, 2007) la define como:

Obligación que surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales (p. 22).

Este vínculo que une al sujeto activo (ente público acreedor del tributo) con el sujeto pasivo (obligado al cumplimiento de la prestación tributaria) se origina cuando ocurre el hecho imponible. La obligación tributaria es una relación bilateral. En ella surgen derechos y obligaciones para ambos sujetos. El sujeto pasivo está obligado al pago pero el sujeto activo también está obligado a prestar buenos servicios.

Ahora bien, el hecho imponible, hecho condicionante establecido en la ley, que como ya dijimos origina la obligación tributaria, presenta cuatro aspectos fundamentales:

Aspecto material: es la esencia misma del hecho imponible, su naturaleza, lo permanente e invariable en él. En este caso específico el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, contemplado en el artículo 204 de la LOPPM (2006) es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del municipio de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente.

Aspecto subjetivo: este se refiere al sujeto obligado, el que tiene que responder ante la administración tributaria.

Aspecto Temporal: es el relativo al momento en que se da el hecho imponible.

Aspecto Espacial: comprende el lugar donde ocurre el hecho imponible. En el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas comprende la jurisdicción del municipio.

En cuanto a la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, de acuerdo a la LOPPM (2006) en su artículo 209, está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el periodo impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del municipio.

En cuanto a la definición de ingresos brutos el artículo 210 de esta ley resalta:

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.

El artículo 213 determina lo que no forma parte de la base imponible:

1. El Impuesto al Valor Agregado o similar, ni sus reintegros cuando sean procedentes en virtud de la ley.
2. Los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del Poder Nacional o Estatal.
3. Los ajustes meramente contables en el valor de los activos, que sean resultado de la aplicación de las normas de ajuste por inflación previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta o por aplicación de principios contables generalmente aceptados, siempre que no se hayan realizado o materializado como ganancia en el correspondiente ejercicio.
4. El producto de la enajenación de bienes integrantes del activo fijo de las empresas.
5. El producto de la enajenación de un fondo de comercio de manera que haga cesar los negocios de su dueño.
6. Las cantidades recibidas de empresas de seguro o reaseguro como indemnización por siniestros.
7. El ingreso bruto atribuido a otros municipios en los cuales se desarrolle el mismo proceso económico del contribuyente, hasta el porcentaje que resulte de la aplicación de los Acuerdos previstos en los artículos 154 y 157 de esta ley, cuando éstos hayan sido celebrados.

Además, el artículo 214 establece las deducciones que deben realizarse 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 de comercio.

La descripción textual de estos tres artículos de la LOPPM (2006) se realiza con el ánimo de resaltar más adelante, cuando se este considerando el otro instrumento jurídico que sustenta esta investigación, la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador, las diferencias con respecto a los ingresos brutos.

Otra norma muy importante a resaltar dentro de esta ley para esta investigación, es el segundo párrafo del artículo 160 de la LOPPM (2006) el cual establece: “los municipios ejercerán su poder tributario de conformidad con los principios,

parámetros y limitaciones que se prevean en esta Ley”. De igual manera los artículos 285 y 295, dentro de las disposiciones transitorias y finales de la ley en comento, presentan otras limitaciones para los municipios en materia tributaria.

Artículo 285 de la LOPPM (2006):

Las normas en materia tributaria contenidas en esta Ley, entraran en vigencia el 1° de enero de 2006. A partir de esa fecha, las normas de esta Ley serán de aplicación preferente sobre las normas de las ordenanzas que regulen en forma distinta la materia tributaria.

Artículo 295 de la LOPPM (2006):

Esta Ley entrará en vigencia desde la fecha de su Publicación en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Quedan derogadas todas las ordenanzas y demás instrumentos jurídicos municipales vigentes que contravengan lo establecido en esta Ley.

Pasando a otro punto contenido en esta ley, el periodo impositivo del Impuesto sobre Actividades Económicas coincide con el año fiscal y los ingresos gravables son los percibidos en ese año. Las ordenanzas sin embargo, podrán establecer medios prácticos de declaración anticipada tomando como base los ingresos brutos percibidos en el año anterior. Así mismo, estas podrán realizar la exigencia de un mínimo tributable o lo que es lo mismo un impuesto fijo cuando el contribuyente este iniciando sus actividades o cuando el monto resultante de aplicar la alícuota sea inferior.

A los efectos de la LOPPM (2006) y considerando sólo el aspecto que nos atañe en esta investigación, el artículo 208 considera lo que es una actividad comercial como: toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera otras derivadas de actos de comercio, distintos a servicios.

Si la actividad comercial se realiza a través de varios establecimientos permanentes (sucursal, oficina, fábrica, taller, instalación, almacén, tienda, obra en construcción, instalación o montaje, centro de actividades, minas, canteras, instalaciones y pozos petroleros, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción del municipio), los sujetos pasivos están obligados a distinguir dentro de sus registros contables los ingresos atribuibles a cada uno de los establecimientos permanentes ubicados en cada jurisdicción municipal.

***Ordenanza del Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador
del Estado Mérida***

En las ordenanzas se establecen las normas que tienen carácter de ley municipal con aplicación general y versan sobre asuntos específicos de interés local. Son sancionadas por el Concejo Municipal. A través de estas es que se crean, modifican o suprimen los tributos y se plasman las exoneraciones o rebajas de dichos tributos.

De acuerdo al artículo 162 de la LOPPM (2006) las ordenanzas que regulan los tributos municipales deben contener mención expresa del:

1. Sujeto pasivo
2. Determinación del hecho imponible
3. Base imponible o base de cálculo y tarifas
4. Plazos y formas de declarar el hecho imponible
5. Régimen relativo a infracciones y sanciones
6. Fecha de aprobación y del comienzo de su vigencia

La Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida vigente fue publicada en Gaceta Municipal Extraordinaria N° 33 Año IV con fecha 28 de diciembre de 2007 y de acuerdo a su artículo 1:

Tiene por objeto regular y establecer los requisitos y procedimientos que deben cumplir las personas naturales o jurídicas para el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios de carácter comercial, financieras y bursátiles en forma habitual o transitoria, contempladas en el clasificador de actividades económicas establecidas en esta Ordenanza, así como el impuesto que deberán pagar quienes ejerzan actividades con fines de lucro, en jurisdicción del Municipio Libertador.

El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas de la Ordenanza del Municipio Libertador del Estado Mérida es el ejercicio habitual de actividades comerciales, industriales o de servicio de carácter comercial, financieras o bursátiles en o desde la jurisdicción del Municipio Libertador con fines de lucro.

Sus sujetos pasivos pueden ser en calidad de contribuyentes o responsables (artículo 6). Los que son en calidad de contribuyentes son aquellos sobre los cuales se

verifica el hecho imponible, es decir, los que ejercen la actividad económica directamente o a través de terceros en la jurisdicción del Municipio Libertador. Los que son sujetos pasivos en calidad de responsables, son aquellos que sin tener el carácter de contribuyentes, están obligados por disposición de la ordenanza a cumplir con las obligaciones atribuibles a los que son contribuyentes.

Como lo indica la LOPPM (2006), esta ordenanza para determinar y liquidar el impuesto toma como base imponible los ingresos brutos ejercidos en la jurisdicción del Municipio Libertador (artículo 7), pero expresa que son ingresos brutos originados, mientras en la LOPPM (2006) su expresión es efectivamente percibidos. Como puede observarse se verifica aquí una diferencia bastante profunda, porque lo originado abarca cualquier ingreso bruto que haya tenido su origen dentro del ámbito espacial de la ordenanza, no sucede lo mismo con lo expresado en la LOPPM (2006), pues según ella lo que debe ser sometido al proceso de determinación de los ingresos brutos es lo efectivamente cobrado.

La ordenanza toma como ingresos brutos todos los caudales que de manera habitual, accidental o extraordinaria reciba el contribuyente por el ejercicio habitual de las actividades sujetas a este impuesto, siempre que no se este obligado a restituirlo. La LOPPM (2006), como ya se hizo referencia anteriormente, solo hace mención de los recibidos de manera regular por el contribuyente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas siempre que no este obligado a restituirlo a las personas de quien lo recibió o aun tercero y que no sean consecuencia de un préstamo.

La expresión de ingreso bruto accidental o extraordinario, puede llevar al municipio en determinados momentos a querer incluir ingresos que realmente no constituyan actividades del giro normal y ordinario de la empresa, aspecto que será verificado en el proceso de esta investigación.

La ordenanza hace mención al igual que la LOPPM (2006) de lo que se permite como deducción de los ingresos brutos y de lo que no forma parte de la base imponible, omitiendo la ordenanza en cuanto a las deducciones de la base imponible los descuentos efectuados según las prácticas habituales de comercio.

El período impositivo establecido en la Ordenanza del Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida es el comprendido entre el primero (1º) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de cada año (artículo 2).

Esta ordenanza define en los mismos términos de la LOPPM (2006) el establecimiento permanente (parágrafo único del artículo 5 de la ordenanza) y obliga a los contribuyentes a llevar registros contables de tal manera que se evidencie cual es el ingreso atribuible a cada una de las jurisdicciones municipales en las que tenga un establecimiento permanente (artículo 13). También en aras de la armonización tributaria tiene establecido el poder celebrar acuerdos con otros municipios o con los contribuyentes.

El Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT) es el órgano de ejecución de la Administración Tributaria del Municipio Libertador en el Estado Mérida y se rige por lo reglamentado en una ordenanza específica.(artículo 3).

Licencia de Actividades Económicas

Según el artículo 15 de la Ordenanza del Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida (2007), es la previa autorización por parte de la Administración Tributaria Municipal para que la persona natural o jurídica pueda ejercer actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, de manera habitual, en la jurisdicción del municipio. Es expedida para cada establecimiento, debe ser exhibida en un sitio visible del establecimiento y causa una tasa por su tramitación que se calcula en base al capital social del solicitante.

Para la solicitud de esta licencia el solicitante debe consignar información referente a: razón social, clases de actividades a desarrollar, dirección exacta del inmueble donde se ejercerá la actividad, capital social y distancia aproximada a que se encuentra el establecimiento de instituciones educativas, de salud, iglesias, funerarias, estaciones de gasolina y expendio de bebidas alcohólicas, más próximos. (artículo 21).

Al igual, al realizar la solicitud de licencia sobre actividades económicas debe presentar los documentos siguientes: acta constitutiva, copia de cédula de identidad, constancia de conformidad de uso, expedida por el organismo municipal competente, solvencia municipal, y documento de propiedad o contrato de arrendamiento del local que compruebe la ubicación física del contribuyente en el municipio. (artículo 22).

La licencia sobre actividades económicas se expide en un documento que especifica el número de licencia, el número de registro de información fiscal, el número de identificación tributaria, las actividades autorizadas y el horario para ejercerlas. Debe ser renovada en el mes de enero de cada año causando a su vez una tasa por renovación.

Declaración Estimada

A efectos de cumplir con lo que establece el artículo 26 de la ordenanza el contribuyente, entre el 1º y el 30 de septiembre de cada año debe presentar ante la Administración Tributaria Municipal una declaración que contenga el monto estimado de ingresos brutos a percibir por las actividades que efectuó durante el siguiente año. La Administración Tributaria Municipal utiliza como base esta declaración para estimar el impuesto del ejercicio fiscal siguiente, que debe ser pagado por el contribuyente como anticipo durante el ejercicio correspondiente.

Sobre el monto de ingresos brutos estimados por el contribuyente la Administración Tributaria Municipal aplica la alícuota impositiva correspondiente de acuerdo al clasificador de actividades económicas recientemente publicado y el monto resultante será el anticipo de impuesto. Este anticipo de impuesto se fracciona en cuatro cuotas iguales y se paga cada una durante el primer mes de cada trimestre del ejercicio fiscal correspondiente (artículo 36).

Declaración Definitiva

Esta debe ser presentada por el contribuyente entre el 1º y el 31 de enero de cada año y debe contener el monto de los ingresos brutos efectivamente obtenidos

durante el ejercicio fiscal anterior (artículo 33). El monto de impuesto definitivo resultante, calculado igual que lo explicado en la declaración estimada pero sobre el monto de ingresos brutos definitivos presentados por el contribuyente, es comparado con el anticipo de impuesto pagado.

Si el impuesto definitivo resulta mayor que el monto de anticipo pagado, la diferencia debe ser pagada por el contribuyente antes del primero de abril (artículo 39). Si el impuesto definitivo resulta menor al anticipo pagado, esta diferencia a favor del contribuyente se toma como un crédito fiscal compensándose en su oportunidad (artículo 41).

Cuadro 1

Operacionalización de las Variables

OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECIFICOS	INDICADORES	INSTRUMENTOS	FUENTE
Analizar la incidencia tributaria del concepto contable de ingresos con respecto al concepto de ingresos brutos de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida.	1.- Describir las características del Impuesto a las Actividades Económicas	1.- Sujetos 2.- Base imponible 3.- Tarifa o alícuota	- Registro de observación documental	Textos Ley Orgánica del Poder Público Ordenanzas
	2.- Enunciar los aspectos legales del concepto de ingresos brutos relativo al Impuesto sobre Actividades Económicas en el Municipio Libertador.	1.- Principios Constitucionales 2.- Potestad tributaria de los municipios 3.- Hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas 4.- Base imponible del Impuesto sobre Actividades económicas	- Registro de observación documental	- CRBV (Art.7-133-168-179-316 y 317) - COT (Art. 1) - LOPPM (Art.3-5-54-163-169-207-211-212-217-288-298) - Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida

Cuadro 1. (Cont.)

	<p>3.- Especificar el concepto de ingreso contable de acuerdo a las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas.</p>	<p>1.- Conceptualización de ingresos según la Normativa Contable</p>	<p>- Registro de observación</p>	<p>1.- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. 2.- Norma Internacional de Contabilidad N° 18 3.- Norma de Información Financiera N° 5</p>
	<p>4.- Determinar los criterios que permitan una comparación entre los conceptos de ingreso contable e ingreso bruto señalado en la Ordenanza del Impuesto a las Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida.</p>	<p>1.- Ingresos contables 2.- Ingresos brutos</p>	<p>- Registro de observación</p>	<p>- Registro mercantil - Estados financieros - Declaración estimada de ingresos - Declaración definitiva de ingresos - Mayores analíticos - Entrevistas con contribuyentes</p>
	<p>5.- Establecer la incidencia del uso de los distintos conceptos de ingreso en el pago del Impuesto sobre Actividades Económicas en el Municipio Libertador del Estado Mérida</p>	<p>1.-Ingresos, egresos 2.- Ventas 3.- Capital contable 4.-Impuestos municipales 4.- Carga tributaria 5.- Incidencia tributaria</p>	<p>- Cuestionario</p>	<p>- Registro mercantil - Estados financieros - Declaración estimada de ingresos - Declaración definitiva de ingresos - Mayores analíticos - Entrevistas con contribuyentes</p>

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Este capítulo tiene como propósito describir cada uno de los aspectos relacionados con las estrategias que utilizó el investigador para desarrollar las diferentes etapas del estudio de manera rigurosa y organizada, fundamentado en teorías expuestas por expertos autores que orientaron la investigación.

Para este estudio denominado incidencia tributaria del concepto contable de ingresos con respecto al concepto de ingresos brutos de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida se describirán las diferentes estrategias metodológicas que permitieron su análisis, iniciándose con el tipo y diseño de investigación, población y muestra, técnicas e instrumentos para la recolección de información, validez y confiabilidad de los instrumentos, finalizando con las técnicas de procesamiento y análisis de datos. A continuación se presentan cada uno de estos aspectos.

Tipo de Investigación

En concordancia con el planteamiento del problema y los objetivos de esta investigación, la modalidad utilizada fue la relativa a estudios de campo, analíticos y descriptivos, respaldada con base documental.

Al respecto, la Universidad Experimental Pedagógica (UPEL, 2006) señala que se entiende por investigación de campo:

El análisis sistemático de problemas en la realidad, con el propósito bien sea de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos, o predecir su ocurrencia, haciendo uso de métodos característicos de cualquiera de los paradigmas o enfoques de investigación conocidos o en desarrollo, (p.18).

Ahora bien, la investigación es analítica, pues el objetivo general de la misma estuvo encaminado a “analizar la incidencia tributaria del concepto contable de ingresos con respecto al concepto de ingresos brutos de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida, en este sentido Hurtado (2000), señala que este tipo de investigación “tiene como objetivo analizar un evento y comprenderlo en términos de sus aspectos menos evidentes (...) incluye, tanto el análisis como la síntesis” (p. 255).

Al respecto de la investigación descriptiva, Bavaresco (1997) plantea que esta categoría involucra a aquellos estudios que “persiguen el conocimiento de las características de una situación dada, planteando objetivos concretos y justificando” (p.36).

Lo anterior se basa en lo expresado por Arias, F. (2006), quien define la investigación descriptiva como un método que permite especificar las características de un hecho, fenómeno o grupo con el firme propósito de determinar su comportamiento o estructura. (p. 14).

Diseño de la Investigación

El diseño de la investigación está destinado a describir el proceso a través del cual el investigador logra plantear la estrategia utilizada en el estudio, como forma de abordar un problema determinado, que se traduce en un esquema organizado y permite identificar los pasos que deberá dar para emprender la investigación.

La expresión “diseño de la investigación” según lo expresado por Cerda (2000), sirve “para designar el esbozo, esquema, prototipo, modelo o estructura que indica el conjunto de decisiones, pasos, fases y actividades por realizar en el curso de la investigación”. (p.28).

El trabajo se realizó bajo un enfoque cualicuantitativo, dentro de la investigación analítica y se apoya en una investigación de campo con carácter documental, porque los datos se obtuvieron directamente de la realidad a través de la

observación y descripción del objeto de estudio, que en este caso es el concepto de ingreso.

A continuación se especifican las etapas seguidas en la realización del estudio:

- (a) Planteamiento de la problemática a partir de la revisión bibliográfica, de observaciones y consultas sobre el tema a investigar.
- (b) Formulación de los objetivos fundamentados en las preguntas que surgieron en el planteamiento del problema.
- (c) Justificación de la investigación que describe la importancia y utilidad del estudio.
- (d) Delimitación del estudio que incluye el alcance y las limitaciones del mismo.
- (e) Redacción del marco teórico establecido en documentos, estudios previos, teorías y leyes orientadas hacia el conocimiento de los distintos conceptos y características de las variables en estudio.
- (f) Basados en el planteamiento del problema y los objetivos de la investigación se formuló el marco metodológico.
- (g) Para dar respuesta a los objetivos del estudio se procedió a realizar una encuesta, tipo cuestionario, a los empresarios del Municipio Libertador de acuerdo a una muestra seleccionada.
- (h) Los resultados del cuestionario se presentaron utilizando estadística descriptiva, en cuadros y gráficos que luego se describieron cualitativamente de manera individual y colectiva.
- (i) Finalmente se presentaron las conclusiones y recomendaciones del estudio.

Población y Muestra

Población

De acuerdo con Tamayo (1998), la población o universo está referida a “la totalidad del fenómeno a estudiar, donde las unidades de población poseen una característica común, la que se estudia y da origen a los datos de investigación” (p.72).

En este mismo orden, Arias, F (2006) la denomina “población objetivo” la cual define como “un conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación”. (p.39).

Ahora bien, en esta investigación la población estuvo constituida por un conjunto finito, ya que se conoce la cantidad de unidades que lo integran, es decir, las empresas que realizan actividades comerciales, inscritas en el Registro de Contribuyentes del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida (SAMAT), constituida por un número de 9.000 empresas. Ver cuadro 2.

Cuadro 2

Distribución del Universo Poblacional

Empresas	
Inscritas en el Registro de Contribuyentes del SAMAT	9.000
Total	9.000

Fuente: Alcaldía del Municipio Libertador del Estado Mérida

Muestra

En relación a la muestra Hernández, Fernández, y Baptista, (2003) señalan que es “en esencia un subgrupo de la población” (p.305). Este subgrupo la mayoría de las veces se considera, ya que es imposible medir a toda la población. Para esta investigación se consideró el tipo de muestra probabilística simple, con la firme intención de considerar una muestra que realmente sea representativa, ya que, todas las unidades de la población tienen la misma probabilidad de ser elegidas.

Para determinar el tamaño de la muestra, se utilizó la siguiente fórmula que permite realizar un muestreo aleatorio simple:

$$n = \frac{z^2 pqN}{Ne^2 + pqz^2}$$

Donde:

n representa el tamaño de la muestra

N representa el tamaño de la población objeto de estudio, es decir los contribuyentes inscritos en el SAMAT

p y q representan la probabilidad de ser escogido, como no se conoce esta probabilidad se le asignan los máximos valores a la probabilidad a favor y la probabilidad en contra, es decir el 0,5; ya que, la suma de estas probabilidades debe ser igual a uno.

e es el error de estimación, se consideró el 0,1 que es el aceptado para las ciencias sociales, pues garantiza que de 100 casos, 99 sean elegidos correctamente.

z es el nivel deseado de confianza

Así la muestra quedó representada por un total de cuarenta y nueve (49) empresas inscritas en el SAMAT del Municipio Libertador del Estado Mérida, como se expresa en los siguientes cálculos:

$$N = 9.000 \text{ habitantes}$$

$$p \text{ y } q = 0,5 \text{ probabilidad a favor y probabilidad en contra}$$

$$e = 0,1 \text{ error de estimación}$$

$$Z_{92} = 1,405 \text{ nivel deseado de confianza}$$

$$n = (1,405)^2 \cdot 0,5 \cdot 0,5 \cdot 9.000 / 9.000 \cdot (0,1)^2 + 0,5 \cdot 0,5 \cdot (1,405)^2 =$$

$$n = 1,97 \cdot 0,25 \cdot 9.000 / 9.000 \cdot 0,01 + 0,25 \cdot 1,97 =$$

$$n = 4.432,5 / 90 + 0,49 = 4.432,5 / 90,49 = 48,98$$

Así n = 49 empresas aproximadamente

Cuadro 3

Distribución de la Muestra

Tamaño de la población	Error	Porcentaje estimado de la muestra	Nivel deseado de confianza	Tamaño de la muestra
9.000	10%	50%	92%	48,98

Fuente: Márquez, (2009)

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Uno de los aspectos más importantes en la investigación de campo descriptiva es la recolección de los datos, pues llevará al investigador a lograr los objetivos planteados. Al respecto, Hernández y otros (2003) señalan que la misma debe realizarse a través de:

- (a) Selección del instrumento
- (b) Aplicación del instrumento
- (c) Preparación de las técnicas para el análisis correcto de los datos

En este estudio se seleccionó la técnica de la encuesta, mediante el uso del cuestionario, en cuanto a la técnica, Arias (2006) expone que es "...el procedimiento o forma particular de obtener datos o información" (p.67). En relación con el instrumento Hurtado (2000) señala que "los instrumentos dependen del tipo de evento estudiado y su diseño se basa en los indicios del evento" (p. 170), asimismo Kendall & Kendail (1997) afirman que "son una forma rápida de recolectar datos acerca de la manera en que los usuarios valoran la situación actual de un sistema, qué problema están teniendo con su trabajo y lo que la gente espera de un sistema nuevo o modificado". (p.180)

El cuestionario como instrumento de recolección de datos de esta investigación se diseño empleando una escala considerada como conjunto de valores numéricos asignados a sujetos, objetos o comportamientos con el propósito de cuantificar y medir sus cualidades, no indican éxito o fracaso, fuerza o debilidad, sino que se limitan a medir el grado en que un individuo posee la característica.

En esta investigación se empleo la escala de clasificaciones sumadas Lickert, que tal como lo indica Hernández y otros (2003):

...es un método desarrollado por Rensis Lickert a principios de los treinta, sin embargo se trata de un enfoque vigente y bastante popularizado. Consiste en un conjunto de ítems presentados en forma de afirmaciones o juicios ante los cuales se pide la reacción de los sujetos. (p.26)

Puede interpretarse lo antes expuesto, de la siguiente manera: se presenta cada afirmación y se pide a los sujetos que externen su reacción, en uno de los puntos de la escala siempre, casi siempre, algunas veces y nunca.

El cuestionario se aplicó a la muestra seleccionada de las empresas inscritas en el Registro de Contribuyentes del SAMAT recogiéndose los datos directamente de la realidad, el mismo se organizó en cuatro partes: 1) Presentación; 2) Solicitud de Cooperación; 3) Instrucciones; 4) Cuerpo de ítems correspondientes a los indicadores de las variables. Anexo A.

Validez y Confiabilidad

Validez

La validez del instrumento, de acuerdo con Hernández y otros. (2003), es el “... grado en que el instrumento en verdad mide la variable que se busca medir” (p.349), además afirman que un instrumento es válido cuando el mismo se plantea en correspondencia directa con los objetivos de la investigación.

Con la finalidad de darle validez al instrumento de recolección de datos (cuestionario), se aplicará la técnica del juicio de expertos, el cual según Méndez (citado por Cuevas, 2005),

Es una técnica por medio de la cual un conjunto calificado de expertos somete a evaluación una serie de aspectos, elementos o etapas del instrumento a ser utilizado a los fines de obtener su opinión acerca de la validez, relevancia, factibilidad, coherencia, tipo de deficiencias, tipo de decisiones, entre otros, de los mismos.

En tal sentido se entregó modelo del instrumento a profesionales especialistas en el área de impuestos municipales y metodología, con la finalidad de que realizaran una evaluación y emitieran su opinión sobre la correspondencia de éstos con los objetivos de la investigación. (Anexo B).

Confiabilidad

Para la confiabilidad Hernández y otros (2003), señalan que la misma en “un instrumento de medición se refiere al grado en que su aplicación repetida al mismo sujeto u objeto produce resultados iguales” (p.346). Esta prueba se determina mediante diversas técnicas que haciendo uso de fórmulas, producen coeficientes de confiabilidad que oscilan entre 0 y 1, cuanto más se acerque el coeficiente a cero menos confiable es el instrumento, de lo contrario, es decir si el coeficiente se acerca a uno, el instrumento es confiable.

En esta investigación para calcular la confiabilidad del cuestionario se utilizó el programa computarizado Statistical Package for the Social Sciencies (SPSS) a través del coeficiente Alfa de Cronbach; siguiendo el procedimiento de aplicar una prueba piloto al 10% de las muestras de manera aleatoria (cinco empresas inscritas en el Registro de Contribuyentes del Impuesto a las Actividades Económicas del SAMAT).

El programa computarizado utiliza el procedimiento para calcular el Alfa de Cronbach sobre la base de la varianza de los ítems, aplicando la siguiente fórmula

$$\alpha = \frac{N}{(N-1) [1 - \sum S^2(Y_i) / S^2X]}$$

Donde:

N = Número de ítems de la escala

$\sum S^2(Y_i)$ = Sumatoria de la varianza de los ítems

S^2X = varianza de toda la escala

Es así como, la confiabilidad del cuestionario, arrojó un coeficiente de Alfa de Cronbach 0,9293 (Anexo C) por lo tanto, el instrumento tienen una alta correlación entre los ítems, situación que permite afirmar que los mismos son confiables.

Técnicas de Procedimiento y Análisis de los Datos

Una vez aprobada la validez del instrumento se procedió a aplicar el instrumento a las empresas inscritas en el Registro de Contribuyentes del Impuesto a las Actividades Económicas del SAMAT:

- (a) Se informó a las empresas objeto de estudio, el objetivo del mismo.
- (b) Se distribuyó el instrumento a las empresas que formaron parte del estudio.
- (c) Se recolectaron los instrumentos para su análisis.
- (d) Una vez concluido el proceso de recolección de datos, relacionados con el objeto de la investigación, se procedió a transformarlos en símbolos y vaciarlos en una tabla que permitió contarlos para saber el número exacto que encaja en cada categoría de la escala de Lickert.
- (e) Se analizaron los datos de manera descriptiva. Además del análisis descriptivo se realizó una interpretación de tipo cualitativa por cuanto, los resultados numéricos se explicaron a partir de los antecedentes, teorías y bases legales utilizadas en el presente estudio.
- (f) Finalmente se realizó un análisis general, lo que posibilitó el alcance de los objetivos y el logro de conclusiones a través de los resultados obtenidos.

CAPÍTULO IV

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

En este capítulo se presentan y analizan los resultados de la investigación producto de la aplicación del instrumento de recolección de datos (cuestionario). La presentación y el análisis de los resultados se realizó mediante la utilización de cuadros para cada una de las interrogantes planteadas en el cuestionario aplicado a los contribuyentes del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida, en los cuales se incluyen las distintas proposiciones para expresar la opinión, la frecuencia, el porcentaje y los totales correspondientes. También se muestra un gráfico para cada uno de los cuadros, con la finalidad de facilitar el análisis e interpretación de los resultados, presentándose por último el análisis correspondiente. Cabe destacar que las primeras preguntas realizadas fueron con respecto al tipo de organización, la actividad comercial que esta realiza y si la empresa cumple o no con la presentación de la declaración estimada y definitiva de ingresos brutos ante la Administración Tributaria Municipal, y si la empresa cumple o no con el pago del anticipo de Impuesto a las Actividades Económicas ante las oficinas receptoras de fondos municipales durante los lapsos correspondientes, esto con la finalidad de sectorizar la muestra y definir en rasgos generales sobre el tipo de contribuyente del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida, que le fue aplicado el instrumento.

Cuadro 4

¿Tipo de Organización?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Compañía Anónima (C.A.)	26	53%
Sociedad De Responsabilidad Limitada (S.R.L.)	1	2%
Fondo de Comercio	19	39%
Cooperativa	3	6%
Otro	0	0%
Total	49	100%

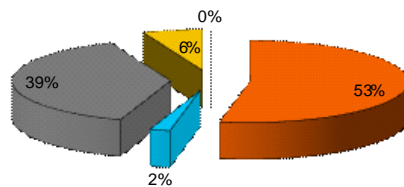


Gráfico 1. Distribución de porcentajes de acuerdo al tipo de organización de los contribuyentes del municipio Libertador del estado Mérida.

La mayoría de los contribuyentes encuestados del Municipio Libertador del Estado Mérida están organizados bajo la modalidad de Compañía Anónima y Fondo de Comercio, pues representan 53% y 39% respectivamente, pero fueron tomados en consideración también los organizados bajo la figura de Sociedad de Responsabilidad Limitada y Cooperativas.

Cuadro 5

¿Actividad Comercial que Realiza?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Productos alimenticios	8	16%
Prendas de vestir	11	22%
Repuest. y accesorios p/equipos de transp.	3	6%
Quincallería	3	6%
Artículos de ferretería	5	10%
Artefactos de uso doméstico	9	18%
Farmacias	3	6%
Muebles y equipos de oficina	7	14%
Otros	0	0%
Total	49	100%

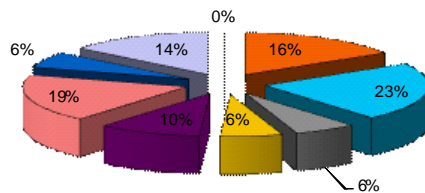


Gráfico 2. Distribución de porcentajes de acuerdo a la actividad que realizan los contribuyentes del municipio Libertador del estado Mérida.

Al englobar los resultados del cuadro 5 y gráfico 2 se determinó que son distintas y variadas las actividades comerciales que realizan los contribuyentes encuestados del Municipio Libertador del Estado Mérida. Estas fueron seleccionadas de acuerdo al clasificador de actividades económicas vigentes en dicho Municipio. Las escogidas fueron: venta de productos alimenticios, venta de repuestos y accesorios para equipos de transporte, venta de quincallería, venta de artículos de ferretería, venta de artefactos de uso doméstico, venta de medicamentos, venta de muebles y equipos de oficina.

Cuadro 6

¿La Empresa Cumple con la Presentación de la Declaración Estimada de Ingresos Brutos ante la Administración Tributaria Municipal?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Si	46	94%
No	3	6%
Total	49	100%

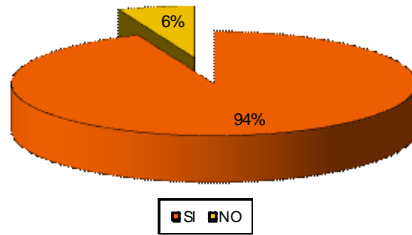


Gráfico 3. Distribución de porcentajes en relación con la presentación de la declaración estimada de ingresos brutos ante la Administración Tributaria.

De acuerdo a los resultados presentados la mayoría de los contribuyentes encuestados del Municipio Libertador del Estado Mérida cumplen con la obligatoriedad de presentar la declaración estimada de ingresos brutos ante la Administración Tributaria, lo cual está contemplado en el artículo 26 de la Ordenanza del Impuesto sobre Actividades Económicas de dicho municipio. De acuerdo a esta ordenanza la presentación de la declaración estimada de ingresos brutos debe realizarse entre el 1 y el 30 de septiembre de cada año y con base a esta declaración la Administración Tributaria Municipal estima el impuesto del ejercicio fiscal siguiente.

Cuadro 7

¿La Empresa Cumple con la Presentación de la Declaración Definitiva de Ingresos Brutos ante la Administración Tributaria Municipal?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Si	45	92%
No	4	8%
Total	49	100%

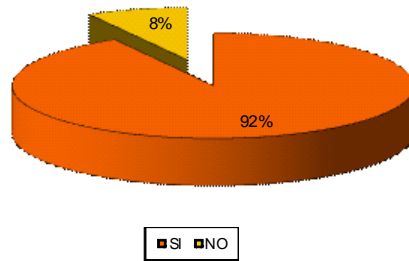


Gráfico 4. Distribución de porcentajes de acuerdo con la presentación de la declaración definitiva de ingresos brutos ante la Administración Tributaria.

92% de los contribuyentes encuestados del Municipio Libertador del Estado Mérida cumplen con la obligatoriedad de presentar la declaración definitiva de ingresos brutos ante la Administración Tributaria, lo cual está contemplado en el artículo 33 de la Ordenanza del Impuesto sobre Actividades Económicas de dicho Municipio. De acuerdo a esta ordenanza la presentación de la declaración definitiva de ingresos brutos debe realizarse entre el 1 y el 31 de enero y la misma debe contener los ingresos brutos efectivamente obtenidos durante el ejercicio fiscal anterior.

Cuadro 8

¿El Anticipo de Impuesto a las Actividades Económicas es Pagado ante las Oficinas Receptoras de Fondos Municipales, Durante los Lapsos Correspondientes?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Si	44	90%
No	5	10%
Total	49	100%

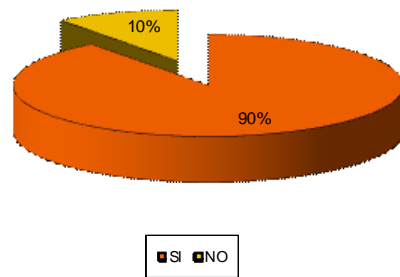


Gráfico 5. Distribución de porcentajes en relación con el cumplimiento del pago del anticipo del Impuesto a las Actividades Económicas.

Como puede observarse, los resultados anteriores dan cuenta de que la mayoría de los contribuyentes del Impuesto a las Actividades Económicas en el Municipio Libertador cumplen con el pago del anticipo del mencionado impuesto en las oficinas receptoras de fondos municipales durante los lapsos correspondientes.

En virtud del artículo 36 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida, los contribuyentes están obligados a realizar el anticipo de impuesto, el cual se fracciona en 4 cuotas iguales y cada una debe ser pagada en las oficinas receptoras de fondos municipales durante el primer mes de cada trimestre del ejercicio fiscal correspondiente. Es importante señalar que cuando el contribuyente no cumple con este requisito final, la administración tributaria municipal adiciona recargos al pago.

Cuadro 9

¿La Empresa Declara los Ingresos Obtenidos con Carácter Extraordinario como la Venta de un Vehículo, Mobiliario Usado, Material Sobrante?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	10	20%
Casi siempre	6	12%
Algunas veces	8	16%
Nunca	23	47%
No responde	2	4%
Total	49	100%

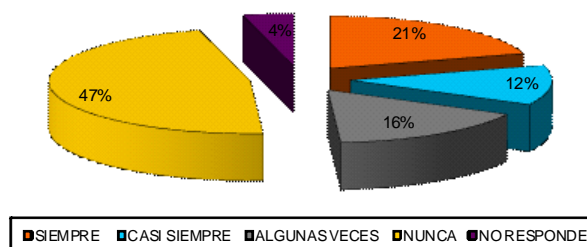


Gráfico 6. Distribución de porcentajes en relación con la inclusión en la declaración de ingresos brutos de los ingresos extraordinarios.

Atendiendo a los resultados que arrojan el cuadro 9 y gráfico 6, se puede señalar que las opciones siempre, casi siempre y algunas veces totalizan 48% de los contribuyentes encuestados del Municipio Libertador del Estado Mérida que declaran los ingresos obtenidos con carácter extraordinario, casos específicos: la venta de un vehículo, mobiliario usado, material sobrante, en contraposición con 48% quienes nunca lo han declarado.

Las respuestas anteriores dan cuenta de la debilidad de la mitad de los contribuyentes en declarar dentro de los ingresos brutos ante la Municipalidad del Libertador ingresos que no forman parte de la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas, de conformidad con el artículo 9 numeral 4 de la Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida y artículo 210 de la Ley Orgánica de Poder Público Municipal el cual aclara

sobre la regularidad o habitualidad del ingreso para ser declarado ante la municipalidad.

Por otra parte la Norma de Información Financiera N° 5 (NIFA-5) “Elementos Básicos de los Estados Financieros” establece que no debe reconocerse como ingreso, el aumento del activo derivado de una disminución de otro activo, como los casos planteados: venta de un vehículo, mobiliario usado o material sobrante.

Cuadro 10

¿Dentro de los Ingresos que Declara la Empresa se Incluyen los Intereses Obtenidos por Colocaciones en Instituciones Bancarias?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	12	24%
Casi siempre	3	6%
Algunas veces	3	6%
Nunca	31	64%
No responde	0	0%
Total	49	100%

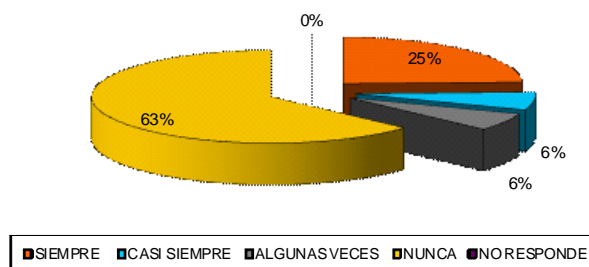


Gráfico 7. Distribución de porcentajes en relación a la inclusión de los intereses obtenidos por colocaciones en instituciones bancarias dentro de los ingresos que declaran las empresas del municipio Libertador del estado Mérida.

Englobando los resultados, se observa en el cuadro 10 y gráfico 7 que la mayor parte de los encuestados (64%) separan de los ingresos brutos a declarar ante la municipalidad los obtenidos por colocaciones en instituciones bancarias, mas existe un número importante de contribuyentes que lo han hecho siempre, casi siempre o

algunas veces, los cuales totalizan 36%, cifra significativa que admite declarar estos ingresos ante la Administración Tributaria Municipal.

Los ingresos obtenidos por colocaciones de dinero en instituciones bancarias forman parte de los ingresos contables pues constituyen un ingreso por inversión pero clasificado como no ordinario o eventual y por consiguiente no deben formar parte de los ingresos brutos declarados ante la municipalidad para determinar el impuesto a las actividades económicas.

Cuadro 11

¿Si la Empresa Obtiene Ingresos Provenientes de Arrendamientos de Bienes Inmuebles, estos son Incluidos Dentro de la Declaración de Ingresos Brutos?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	18	37%
Casi siempre	1	2%
Algunas veces	3	6%
Nunca	20	41%
No responde	7	14%
Total	49	100%

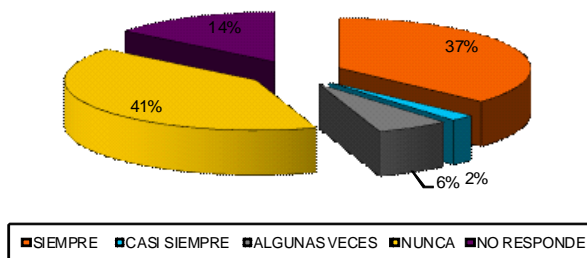


Gráfico 8. Distribución de porcentajes en relación a la inclusión de los ingresos provenientes por arrendamientos de bienes inmuebles dentro de los ingresos que declaran las empresas del municipio Libertador del estado Mérida.

En relación a las respuestas emitidas por los encuestados, el cuadro 11 y gráfico 8 muestran de manera general que un porcentaje característico, 41%, nunca ha

incluido dentro de los ingresos que declara ante la Municipalidad para calcular el Impuesto a las Actividades Económicas, los provenientes por arrendamientos de bienes inmuebles, pero 45% si lo ha declarado siempre, casi siempre o algunas veces, situación contraria al concepto de ingresos brutos.

Las empresas encuestadas se dedican a la actividad comercial, específicamente como se reflejó en cuadro 5 y gráfico 2, algunas tienen por objeto la circulación, intercambio y distribución de bienes o productos alimenticios, de vestir, repuestos y accesorios para equipos de transporte, otras artículos de ferretería, quincallería, etc, sin constituir para ninguna la actividad habitual el arrendamiento de bienes inmuebles, al respecto este ingreso no debe formar parte de la base de cálculo del Impuesto a las Actividades Económicas.

Cuadro 12

¿Los Ingresos Recibidos a través de Préstamos o Cualquier Modalidad sobre la cual Deben ser Devueltos son Incluidos en la Declaración de Ingresos Brutos?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	4	8%
Casi siempre	0	0%
Algunas veces	2	4%
Nunca	40	82%
No responde	3	6%
Total	49	100%

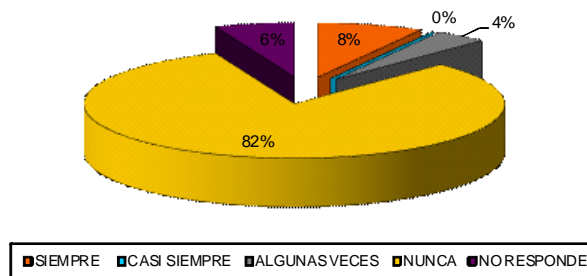


Gráfico 9. Distribución de porcentajes en relación a la inclusión de los ingresos recibidos a través de préstamos, en la declaración de ingresos brutos presentada ante la Administración Tributaria del municipio Libertador del estado Mérida.

Los resultados del cuadro 12 y gráfico 9 emitidos por los encuestados señalan, en líneas generales, que efectivamente deben ser separados de los ingresos a declarar ante la municipalidad los recibidos a través de préstamos o cualquier modalidad sobre la cual deban ser devueltos. Sin embargo, existen unos contribuyentes que en algún momento han incluido estos pasivos como ingresos.

A tal efecto el concepto que proporciona la Ley Orgánica de Poder Público Municipal sobre los ingresos brutos en su artículo 210, así como la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida en su artículo 8 en relación al origen del ingreso bruto, se observa claramente que éste nunca debe comportar la obligación de restituirlo y nunca debe ser consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.

En cuanto a los criterios que se están tratando de determinar que permiten una comparación entre el concepto de ingreso contable y de ingreso bruto, la Norma de Información Financiera N° 5 (NIFA-5) “Elementos Básicos de los Estados Financieros” establece también que no deben reconocerse como ingreso, los aumentos de activos derivados de: aumento de pasivo, ejemplo de esto un préstamo bancario.

Cuadro 13

¿La Empresa Declara Cantidades Recibidas de Compañías de Seguro o Reaseguro como Indemnización por Siniestros?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	4	8%
Casi siempre	0	0%
Algunas veces	3	6%
Nunca	32	65%
No responde	10	20%
Total	49	100%

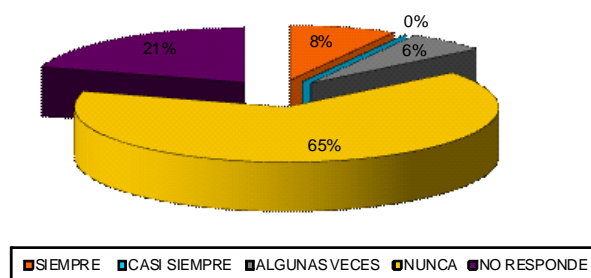


Gráfico 10. Distribución de porcentajes en relación a la inclusión de las cantidades recibidas de compañías de seguro o reaseguro como indemnización por siniestros, en la declaración de ingresos brutos presentada ante la Administración Tributaria del municipio Libertador del estado Mérida.

Como se observa en el cuadro 13 y gráfico 10 la mayoría de los encuestados nunca ha incluido dentro de los ingresos declarados ante la municipalidad para determinar el Impuesto a las Actividades Económicas las cantidades recibidas de Compañías de Seguro o Reaseguro, pero existen algunos contribuyentes que si lo han realizado.

Al respecto, la Ley Orgánica de Poder Público Municipal así como la Ordenanza vigente de Impuesto a las Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida establecen en sus artículos 213 y 10 respectivamente, que no forman parte de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas las cantidades recibidas de empresas de seguro o reaseguro como indemnización por siniestros.

Cuadro 14

¿Se Determina Previamente la Relación de los Ingresos con la Actividad Comercial antes de ser Declarados como Ingresos Brutos ante la Municipalidad?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	23	47%
Casi siempre	1	2%
Algunas veces	10	20%
Nunca	7	14%
No responde	8	16%
Total	49	100%

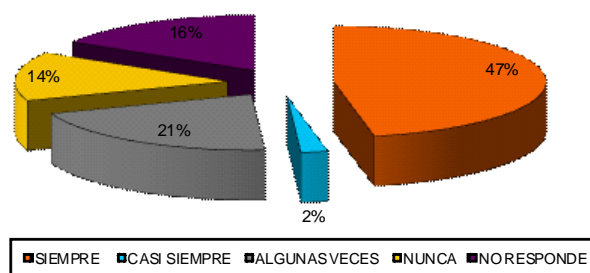


Gráfico 11. Distribución de porcentajes en relación a la determinación previa de la relación de los ingresos con la actividad comercial antes de ser declarados como ingresos brutos ante la municipalidad.

En atención a los resultados obtenidos en el cuadro 14 y gráfico 11 se puede observar que los contribuyentes del Impuesto a las Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida siempre determinan previamente la relación de los ingresos con la actividad comercial antes de ser declarados como ingresos brutos ante la Administración Tributaria Municipal.

Estos resultados reafirman lo obtenido en las preguntas anteriores por cuanto *nunca* ha sido la opción favorecida al dar las respuestas sobre la inclusión en la declaración de ingresos brutos ante la Administración Tributaria Municipal, de los ingresos obtenidos con carácter extraordinario, los intereses por colocaciones bancarias, los provenientes de arrendamientos de bienes inmuebles, los recibidos a través de préstamos y los recibidos de compañías de seguro por siniestros, por cuanto todos estos ingresos no tienen una relación directa con la actividad comercial a la cual se dedican los encuestados. Sin embargo, las demás proposiciones que expresaron la opinión de los encuestados y se ajusta a sus realidades obtuvieron un porcentaje significativo que no se puede dejar de considerar.

La Ley Orgánica de Poder Público Municipal en su artículo 204 define el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas como “el ejercicio habitual, en la jurisdicción del municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente”. Por consiguiente este hecho imponible debe estar ligado íntimamente a la base imponible o magnitud económica, en virtud de lo cual la actividad lucrativa

gravada con este impuesto es sólo aquella que es realizada por el contribuyente de manera habitual y esta sólo puede ser la derivada en forma directa de la actividad comercial que forma parte de su giro comercial habitual. En definitiva los ingresos originados por actividades que no forman parte de este giro comercial habitual, sino que tienen un carácter accidental o ajeno no constituyen hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas.

Cuadro 15

¿Se Deduce de los Ingresos Brutos las Devoluciones de Bienes Siempre que se Haya Reportado como Ingresos la Venta Objeto de la Devolución?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	12	24%
Casi siempre	5	10%
Algunas veces	7	14%
Nunca	18	37%
No responde	7	14%
Total	49	100%

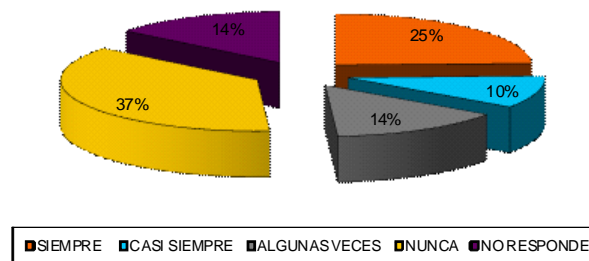


Gráfico 12. Distribución de porcentajes en relación a la deducibilidad de los ingresos brutos de las devoluciones de bienes siempre que se haya reportado como ingresos la venta objeto de la devolución.

Al generalizar los resultados se puede comprobar en el cuadro 15 y gráfico 12 que existe cierta simetría en cuanto a la deducibilidad que realizan los contribuyentes del Municipio Libertador de las devoluciones de bienes de los ingresos brutos, ya que 37% nunca lo ha deducido y 44% siempre, casi siempre y algunas veces consideran lo contrario.

Al respecto, la Ordenanza del Impuesto a las Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida, para determinar los ingresos brutos permite la deducción de las devoluciones de bienes o anulación de contratos de servicio, siempre que se haya reportado como ingreso la venta o servicio objeto de la devolución, esto en concordancia con el artículo 214 de la LOPPM.

Sin embargo, se puede inferir con estas respuestas que un grupo significativo de contribuyentes no presenta correctamente la información correspondiente a la declaración de ingresos brutos ante la municipalidad para el cálculo del Impuesto a las Actividades Económicas.

Cuadro 16

¿Se Deduce de los Ingresos Brutos los Descuentos Efectuados según la Práctica Habitual de Comercio?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	13	27%
Casi siempre	3	6%
Algunas veces	9	18%
Nunca	19	39%
No responde	5	10%
Total	49	100%

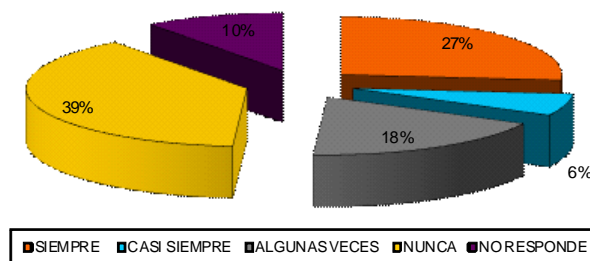


Gráfico 13. Distribución de porcentajes de la deducibilidad de los ingresos brutos de los descuentos efectuados según la práctica habitual de comercio.

Los resultados presentados en el cuadro 16 y gráfico 13 permiten generalizar que una mayoría representativa de los contribuyentes encuestados si deducen de los ingresos brutos los descuentos efectuados según la práctica habitual de comercio. Sin

embargo los resultados arrojan que existen contribuyentes que en alguna oportunidad no han realizado esta deducción.

Al respecto se puede afirmar que los contribuyentes encuestados conocen o por lo menos ponen en práctica el artículo 214 de la LOPPM, el cual señala que se tendrán como deducciones de la base imponible los descuentos efectuados según las prácticas habituales de comercio. Es importante resaltar que la Ordenanza de Impuesto a las Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida no hace mención a este tipo de deducción, sin embargo acogiéndonos al artículo 285 de la misma LOPPM las normas de esta ley son de aplicación preferente sobre las normas de las ordenanzas que regulen en forma distinta la materia tributaria.

Cuadro 17

¿Ante la Municipalidad son Declarados todos los Ingresos sin Importar el Origen y la Causa de los Mismos?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	28	57%
Casi siempre	8	16%
Algunas veces	0	0%
Nunca	13	27%
No responde	0	0%
Total	49	100%

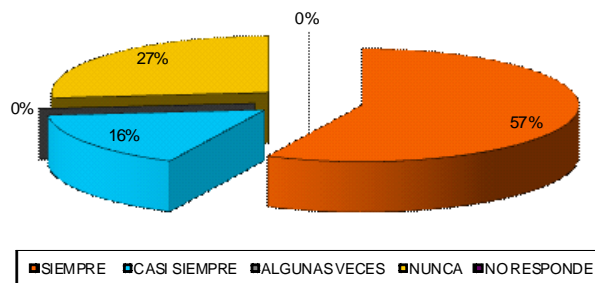


Gráfico 14. Distribución de porcentajes de la declaración ante la municipalidad de todos los ingresos sin importar el origen y causa de los mismos.

Los resultados analizados en el cuadro 17 y gráfico 14 facilitan precisar que 73% de la muestra encuestada declaran todos los ingresos ante la municipalidad de

Libertador del Estado Mérida, sin importar el origen y la causa de los mismos, frente a 27% que nunca lo hacen.

Dentro de este análisis destaca la existencia de una contradicción bastante notoria, por parte de los encuestados, con las respuestas emitidas anteriormente en relación con cada una de las partidas de ingresos que deben considerarse cuando se realiza la declaración de los ingresos brutos ante la municipalidad. Pues es claro y evidente que se señaló que los contribuyentes no tomaban en consideración durante las declaraciones de ingresos brutos, los obtenidos con carácter extraordinario, así como los generados por cuentas bancarias, los provenientes de arrendamientos de bienes inmuebles, los obtenidos a través de préstamos, los recibidos por indemnización por siniestros y, además se estableció que siempre se determina previamente la relación de los ingresos con la actividad comercial antes de ser declarados como ingresos brutos ante la municipalidad, sin embargo estas últimas respuestas no lo confirman.

Estos resultados permiten establecer que un grupo de contribuyentes del Municipio Libertador cuando realizan la declaración de sus ingresos brutos ante la municipalidad de Libertador están manejando un concepto meramente contable de los ingresos, pues este involucra cualquier cantidad que ingrese por cualquier concepto.

Cuadro 18

¿Los Ingresos Brutos que se Declaran ante la Municipalidad son los Mismos que se Incluyen en la Declaración de Impuesto sobre la Renta?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	39	80%
Casi siempre	3	6%
Algunas veces	4	8%
Nunca	1	2%
No responde	2	4%
Total	49	100%

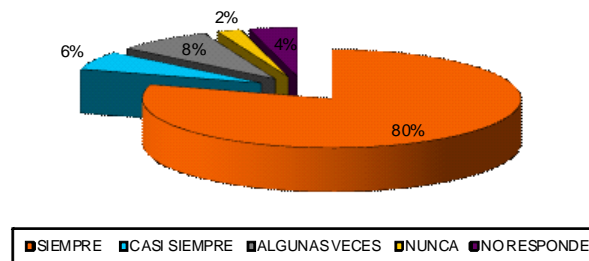


Gráfico 15. Distribución de porcentajes acerca de la declaración de los mismos ingresos brutos que se incluyen en la declaración del Impuesto Sobre la Renta con los que se presentan ante la municipalidad.

Al observar el cuadro 18 y gráfico 15 se evidencia que los resultados emitidos por los contribuyentes arrojan que no se hace distinción entre la información que se presenta ante la Administración Tributaria Municipal de Libertador y ante la Administración Tributaria Nacional.

En este sentido se puede señalar que en algunos de los comentarios expuestos por los encuestados al solicitar que explicara el porqué de su selección manifiestan que ante las autoridades tributarias municipales junto con la declaración de ingresos brutos debe anexar la declaración de Impuesto sobre la Renta y las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado.

De conformidad con el Artículo 26 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida, la Administración Tributaria Municipal con base en la declaración de ingresos brutos que el contribuyente presenta, procede a estimar el impuesto del ejercicio fiscal. Si el contribuyente no separa en dicha declaración, los ingresos brutos que están relacionados directamente con el ejercicio de la actividad comercial que desempeña, realizada de manera habitual y que estén efectivamente percibidos, de aquellos que no, la Administración Tributaria Municipal procede a efectuar el cálculo del Impuesto a las Actividades Económicas sobre el monto total de ingresos, lo cual genera como consecuencia la determinación de un impuesto mayor al que realmente corresponde.

A los fines del Impuesto sobre la Renta lo relevante de la imposición es que la renta sea disponible y, esta disponibilidad en algunos casos existe aunque el ingreso

no haya sido efectivamente percibido, bastando simplemente que éste este devengado o causado, caso contrario lo que sucede en el Impuesto a las Actividades Económicas pues el concepto que establece la LOPPM sobre la base imponible de este impuesto lo limita a los ingresos brutos efectivamente percibidos.

Cuadro 19

¿Los Ingresos que se Declaran son los que Proviene de la Actividad Habitual del Negocio en Relación Directa con el Objeto Social de este?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	40	82%
Casi siempre	6	12%
Algunas veces	2	4%
Nunca	1	2%
No responde	0	0%
Total	49	100%

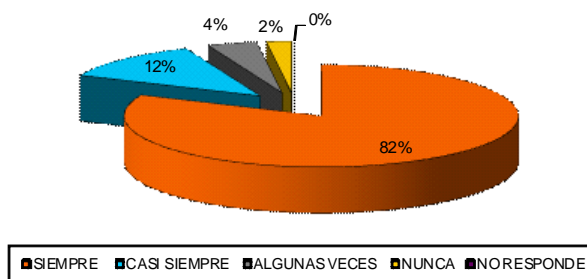


Gráfico 16. Distribución de porcentajes en cuanto a si los ingresos que se declaran son los que provienen de la actividad habitual del negocio en relación directa con el objeto social de este.

Los resultados del cuadro 19 y gráfico 16 muestran que la mayor parte de los encuestados siempre declaran los ingresos que provienen de la actividad habitual del negocio en relación directa con el objeto social.

Sin embargo, al comparar los resultados con los obtenidos en el cuadro 17 y gráfico 14 se observa discrepancia y contradicción entre las respuestas emitidas, pues en ellas se afirmaba que se declaran todos los demás ingresos sin importar el origen y la causa de los mismos y, en éstas últimas se dice que son los ingresos de la actividad

habitual. En resumen, se puede inferir que la Administración Tributaria Municipal está determinando un Impuesto de Actividades Económicas mayor al que realmente corresponde por cuanto el sujeto pasivo no está presentando la información correcta.

Cuadro 20

¿La Empresa Realiza una Separación entre los Ingresos cuando Ocurren y cuando son Recibidos en Dinero Efectivo o su Equivalente?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	8	16%
Casi siempre	6	12%
Algunas veces	7	14%
Nunca	28	57%
No responde	0	0%
Total	49	100%

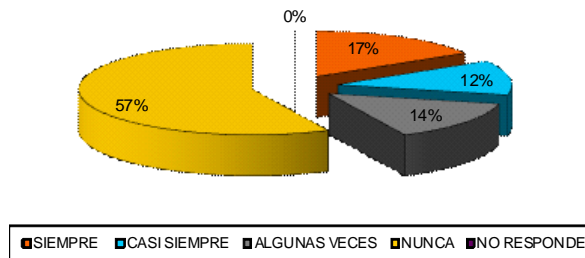


Gráfico 17. Distribución de porcentajes en relación a si la empresa realiza una separación entre los ingresos cuando ocurren y cuando son recibidos en dinero efectivo o su equivalente.

Al analizar el cuadro 20 y gráfico 17 se pudo comprobar que una parte significativa de la población encuestada considera que no es necesario realizar una separación entre los ingresos cuando ocurren y cuando son recibidos en dinero efectivo o su equivalente.

Desde el punto de vista contable esto no es significativo pues de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados se debe reconocer contablemente el ingreso en el período en que se devenga y esta percepción de activo puede darse a

través de efectivo, cuentas por cobrar u otra clase de bien implicando un aumento del capital contable.

A efecto de la declaración de ingresos brutos ante la Administración Tributaria Municipal esta separación si es relevante pues no basta únicamente con haber contabilizado un ingreso sino que este haya sido efectivamente percibido.

Cuadro 21

¿Los Ingresos Causados más no Cobrados en el Período Impositivo son Incluidos en la Declaración Presentada ante la Municipalidad?

	<i>Frecuencia</i>	<i>Porcentaje</i>
Siempre	37	76%
Casi siempre	5	10%
Algunas veces	1	2%
Nunca	6	12%
No responde	0	0%
Total	49	100%

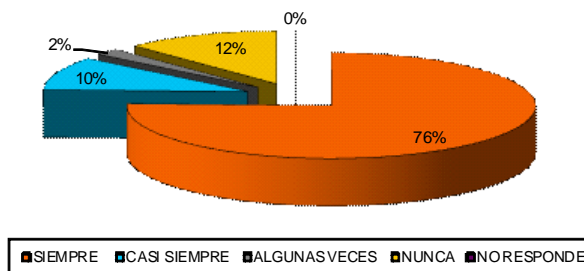


Gráfico 18. Distribución de porcentajes para determinar si los ingresos causados más no cobrados en el período impositivo son incluidos en la declaración presentada ante la municipalidad.

El análisis del cuadro 21 y gráfico 18, señala que la mayoría de los contribuyentes incluye dentro de la declaración de ingresos brutos que presenta ante la municipalidad para la determinación del Impuesto a las Actividades Económicas, todos los ingresos causados aunque estos no se hayan cobrado.

La práctica común de las empresas comerciales es la venta tanto a crédito como al contado, y más en estos tiempos en que el poder adquisitivo es cada vez menor, muchos ciudadanos para poder adquirir productos o bienes, artefactos o equipos como los comercializados y distribuidos por los contribuyentes dueños de las empresas encuestadas, utilizan el crédito otorgado por dichas empresas.

De este modo, es preciso señalar que el concepto de base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas que presenta la LOPPM en su artículo 209, establece que la base imponible está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente. Por lo cual aquellos ingresos no recibidos efectivamente por el sujeto pasivo no forman parte del Impuesto a las Actividades Económicas.

Análisis General

Luego de revisar cada una de las respuestas emitidas por los contribuyentes del Impuesto a las Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida encuestados se puede deducir que la mayor parte de las empresas son personas jurídicas las cuales realizan diversas actividades comerciales, cumpliendo con los deberes de declarar los ingresos, así como el pago ante el municipio en los lapsos establecidos de acuerdo a la ordenanza respectiva.

Estas empresas en muchos casos incluyen dentro de los ingresos brutos partidas que no corresponden, tales como: ingresos extraordinarios por ventas de activos, intereses bancarios, cuotas de arrendamiento de inmuebles, préstamos, indemnización por siniestros, devoluciones de bienes y descuentos según la práctica habitual de comercio.

También es importante señalar que los contribuyentes en la mayoría de los casos declaran ingresos sin importar el origen y causa de los mismos, confunden el concepto de ingresos brutos establecido para la declaración del Impuesto sobre la Renta con el de la declaración del Impuesto a las Actividades Económicas. Además, existe contradicción en muchas de las respuestas emitidas, situación que conduce a

suponer desconocimiento de las partidas que realmente deben ser objeto de la declaración de ingresos brutos.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Después de realizar el análisis de los resultados alcanzados con la aplicación del cuestionario dirigido a los contribuyentes del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida, en relación a la incidencia tributaria del concepto contable de ingreso con respecto al concepto de ingreso en la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida, se concluye que:

Derivado del primer objetivo específico, describir las características del Impuesto a las Actividades Económicas, este es un impuesto con rango constitucional, integra la tradición venezolana, constituye la principal fuente de ingresos locales de muchos municipios, grava el ejercicio de las actividades comerciales, industriales, de servicio o de índole similar con fines de lucro realizadas en la jurisdicción de determinado municipio, es liquidado por anualidades y recaudado trimestralmente. La base imponible de este impuesto está constituida por los ingresos brutos percibidos durante el periodo de un año, el cual coincide con el ejercicio fiscal.

La tarifa o alícuota aplicable a los ingresos brutos es proporcional, ya que se mantiene constante independientemente de que la base aumente o disminuya, pero varía para cada tipo de actividad.

El Impuesto a las Actividades Económicas es deducible del Impuesto sobre la Renta tal como lo establece el artículo 27 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007) siempre y cuando haya sido pagado.

En cuanto a los aspectos legales del concepto de ingresos brutos relativo al Impuesto sobre Actividades Económicas en el Municipio Libertador, la revisión de la fuente legal y bibliográfica infiere que:

En la LOPPM (2006) está taxativamente expresado que los ingresos brutos son los recibidos de manera regular, no extraordinaria o esporádica; efectivamente percibidos lo que deduce que no pueden tomarse en consideración aquellos ingresos causados más no cobrados. Relacionados con las actividades económicas gravadas en el periodo impositivo, realizadas en la jurisdicción del municipio y no sujetos a devolución por lo cual no puede ser incluidos dentro de la base imponible del Impuesto de Actividades Económicas aquellos ingresos recibidos a través de préstamos o cualquier modalidad sobre la cual deban ser devueltos.

En contraposición a esto, la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida, la cual constituye el instrumento jurídico por el cual se rigen los contribuyentes del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida, en su artículo 7, expresa que son ingresos brutos originados, mientras en la LOPPM (2006) su expresión es efectivamente percibidos. Se nota gran diferencia porque lo originado abarca cualquier ingreso bruto que tenga su origen dentro del ámbito espacial de la ordenanza sin denotar si han sido cobrados o no.

La ordenanza también establece como ingresos brutos todos los caudales que de manera habitual, accidental o extraordinaria reciba el contribuyente. En la LOPPM (2006), solo se hace mención de los recibidos de manera regular.

En base a lo anteriormente expuesto la misma LOPPM (2006) instituye en su artículo 285 que las normas que ella establece serán de aplicación preferente sobre las normas de las ordenanzas que regulen en forma distinta la materia tributaria.

Referente al concepto de ingreso contable de acuerdo a las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas, el ingreso es la entrada o percepción de activo a través de efectivo, cuenta por cobrar o cualquier otra clase de propiedad que se reciba de los clientes originado por la venta de mercancía o la prestación de servicios. Ingreso implica un aumento del patrimonio empresarial o capital contable, por lo cual los ingresos afectan los resultados de una empresa. No

siempre un ingreso se debe relacionar con entrada de efectivo, pues son muy comunes los casos de ventas a crédito donde se afectan los resultados de la empresa y no se está recibiendo aún dinero.

La Norma Internacional de Contabilidad N° 18 (NIC 18) titulada Ingresos Ordinarios tiene como objetivo establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y, los criterios para identificar cuándo deben ser reconocidos los ingresos. Los ingresos ordinarios, de acuerdo con esta norma, en su párrafo 14, deben ser reconocidos y registrarse contablemente cuando la entidad ha transferido al comprador la propiedad de los bienes; la entidad no conserva ni retiene el control efectivo sobre los mismos, el importe de los ingresos ordinarios puede ser medido con fiabilidad; es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y los costos incurridos, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

De acuerdo con la Norma de Información Financiera N° 5 (NIFA-5) “Elementos Básicos de los Estados Financieros” del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera se debe reconocer contablemente el ingreso en el período en que se devenga. No deben reconocerse como ingreso, los aumentos de activos derivados de:

- (a) La disminución de otros activos, ejemplo: venta de un bien inmueble
- (b) El aumento de pasivos, ejemplo: préstamo bancario
- (c) El aumento del capital contable, como consecuencia de movimientos de propietarios de la entidad.

Al comparar el concepto de ingreso contable con el de ingresos brutos señalado en la Ordenanza del Impuesto a las Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida se infiere que esta ordenanza utiliza un concepto meramente contable, pues tal como lo establece ésta al igual que las Normas de Contabilidad estudiadas no pueden ser considerados contablemente los ingresos provenientes de nuevas aportaciones de socios, de aumentos de pasivos como los préstamos bancarios y de ventas distintas a las actividades propias de la empresa, como lo sería la venta de activo desechado o de desperdicio.

Esta ordenanza al establece como ingresos brutos todos los caudales que de manera habitual, accidental o extraordinaria reciba el contribuyente está englobando todos los ingresos que de acuerdo a la NIFA 5 son clasificados en ordinarios y no ordinarios, siendo los primeros los derivados de transacciones propias del giro de la entidad y los segundos los derivados de eventos inusuales, es decir, que no son propios del giro de la entidad, ya sean estos frecuentes o no.

Ya demostramos mediante las respuestas dadas por los contribuyentes del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida, que se incluyen dentro de la declaración de ingresos brutos que presentan ante la municipalidad ciertos rubros que no forman parte de la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas ya que la misma ordenanza lo contempla, lo que conduce a suponer desconocimiento de las partidas que realmente deben ser objeto de la declaración de ingresos brutos.

El desconocimiento por parte de los contribuyentes del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida conlleva a que el impuesto calculado por la municipalidad, sea superior a lo que realmente corresponde.

El uso del concepto de ingreso contable por parte de los contribuyentes del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida en el pago del Impuesto sobre Actividades Económicas incide tributariamente a favor de la municipalidad en el ejercicio de su poder de imperio, con el fin de obtener recursos para el financiamiento del gasto público.

Recomendaciones

El establecimiento de la materia tributaria por parte de las municipalidades debe estar cónsono con lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y la ley nacional que establece sus límites, Ley Orgánica de Poder Público Municipal, para evitar de esta manera discrecionalidades y excesos.

Aunque los municipios dentro de su autonomía estén dotados de facultades para crear, recaudar e invertir sus ingresos y dictar el ordenamiento jurídico municipal, la

misma ley que desarrolla estos principios constitucionales relativos al Poder Público Municipal establece que las normas en materia tributaria que ella contempla serán de aplicación preferente sobre las normas de las ordenanzas que regulen en forma distinta, por tal motivo, el Concejo Municipal del Municipio Libertador debe adecuar las ordenanzas a las normas que en materia tributaria, están contenidas en la Ley Orgánica de Poder Público Municipal.

Es prioritaria la revisión y actualización por parte del Concejo Municipal bajo la asesoría del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida del ordenamiento jurídico municipal referente al Impuesto a las Actividades Económicas, dentro de los límites que establece la Ley Orgánica de Poder Público Municipal.

Una vez discutida y aprobada por la Cámara Municipal la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas adaptada a los principios establecidos en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal debe ser difundida tanto al personal del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria como a los contribuyentes para que ambas partes sean uniformes al interpretar la norma.

El Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria debe diseñar estrategias para divulgar entre toda la población de contribuyentes la correcta aplicación de las ordenanzas y su armonización con las políticas fiscales del poder nacional estimulando el ánimo contributivo de los sujetos pasivos.

Finalmente, es importante instruir a los contribuyentes de este impuesto en cuanto a la normativa de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal relativa a la conceptualización de los ingresos brutos pues esto conduce también a la adecuación de los registros contables y presentación de los estados financieros ante la municipalidad, pues es en base a la información que el sujeto pasivo presenta en su declaración de ingresos brutos que el Servicio Autónomo de Administración Tributaria calcula el Impuesto a las Actividades Económicas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arias, F. (2006). *El Proyecto de Investigación: Introducción a la Metodología Científica*. Caracas: Episteme.
- Barón, D. (2005). *Autonomía Municipal en el Ámbito de la Constitución del Año 1999 Caso: Gobiernos Locales del Estado Mérida*. Tesis de Especialista, Universidad de Los Andes, Mérida.
- Bavaresco A. *Proceso Metodológico de la Investigación*. Academia Nacional de Ciencias Económicas. Servicios Bibliotecarios de la Universidad de Zulia. Caracas-Venezuela, 1997.
- Bravo, I. (Comp.). (2006), *Estatuto del Contribuyente y Usuario del Comercio Internacional en Venezuela*. Caracas: Centro de Estudios Fiscales SENIAT.
- Carmona, J. (2004). Comunicación enviada a la Comisión de Política Interior de la Asamblea Nacional [Documento en línea]. Disponible: http://www.avdt.org.ve/documentos/avdt_proyec.html[Consulta: 2008, Agosto 10]
- Cerda, H. (2000). *Los Elementos de la Investigación*. Bogotá: El Búho.
- Código Orgánico Tributario. (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37.305, Octubre 17, 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.453 (Extraordinario), Marzo 24, 2000.
- Cuevas, Y. (2005). *Propuesta Gerencial Dirigida a Optimizar la Cultura Organizacional del Instituto Merideño de Desarrollo Rural (IMDERURAL)*. Tesis de Maestría, Universidad Fermín Toro, Mérida.
- Evans, R. (1998). *Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano*. Caracas: McGraw-Hill Interamericana de Venezuela, S.A.
- Fraga, L., Vilorio, M. y Sánchez, S. (2005). *El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal*. Caracas: Torino.
- Hernández R., Fernández C. y Batista P. (2003) *Metodología de la Investigación*. (3ª. ed). México: McGraw-Hill.
- Hurtado de B. J. (2000). *Metodología de la Investigación Holística*. (3a ed.) SYPAL: Caracas. Venezuela.
- Instituto Nacional de Estadísticas (INE, 2008). *El Censo en Mérida: Resultados Básicos* [Hoja Desplegable]. Mérida.
- Kendall K. y Kendall J. (1997). *Análisis y Diseño de Sistemas*. (Nuñez A. Traducción). (3a ed.) México: Pearson Educación.
- Ley de Impuesto sobre la Renta. (2007). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.628, Febrero 16, 2007.

- Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. (2005). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.421, Abril 21, 2006.
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal. (2006). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.421, Abril 21, 2006.
- Norma de Información Financiera N° 5 “Elementos Básicos de los Estados Financieros” del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera.
- Norma Internacional de Contabilidad N° 18 “Ingresos Ordinarios” del International Accounting Standards Committee (IASC).
- Ordenanza sobre Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas. (2006). *Gaceta Municipal del Municipio Libertador*, 22 (Extraordinaria), Octubre 22, 2006.
- Pacheco, C. (2001). *Estudio Diagnóstico del Impuesto de Patente de Industria y Comercio en la Alcaldía del Municipio Libertador del Estado Mérida-Venezuela*. Tesis de Especialista, Universidad de Los Andes, Mérida.
- Rachadell, M. (2006). *Innovaciones en el Régimen Municipal*, Provincia, 15, 117-164.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. *Glosario Tributos Internos* [Documento en línea] Disponible <http://seniat.gob.ve> [Consulta: 2008, Septiembre 12]
- Tamayo, M. (1998) *El Proceso de la Investigación Científica*. Colombia: Limusa
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador, Vicerrectorado de Investigación y Postgrado. (2006). *Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales*. Caracas: Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador.
- Vásquez, A. (2005). *La Descentralización y sus Efectos en los Tributos Municipales en Venezuela*. En Temas sobre tributación municipal en Venezuela. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Vielma, Z. (2003). *Impacto Financiero del Impuesto Municipal sobre la Actividad Económica, Comercial, Industrial o de índole similar, Caso: Corporación Droguería Los Andes C.A.* . Tesis de Especialista, Universidad de Los Andes, Mérida.
- Vigilanza, A. (2005). *El Capítulo Tributario de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal: Fundamentos Constitucionales y problemas que le dieron origen*. En Temas sobre tributación municipal en Venezuela. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

ANEXO A

Instrumento de Recolección de Datos Aplicado a Contribuyentes del Impuesto a las Actividades Económicas del Municipio Libertador

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS
ÁREA RENTAS INTERNAS

Estimado Empresario
Contribuyente del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del
Municipio Libertador del Estado Mérida.

El presente instrumento, ha sido diseñado con el propósito de desarrollar un trabajo de investigación titulado **“Incidencia Tributaria del Concepto Contable de Ingreso con Respecto al Concepto de Ingresos Brutos en la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas “** en el Municipio Libertador del Estado Mérida, el mismo se realizará con fines académicos para optar, en la Universidad de Los Andes, al título de Especialista en Ciencias Contables, Mención: Tributos, Área: Rentas Internas.

Se agradece su valiosa colaboración, esperando que sus respuestas sean lo más objetivas y precisas; de tal modo, que proporcione a la autora del presente estudio, una visualización amplia que le permita alcanzar el objetivo propuesto.

Gracias por su receptividad

Lic. Luz Aída Márquez
Estudiante de la Especialización en Rentas Internas
Mención Tributos

Cuestionario

Instrucciones:

- a) El cuestionario no requiere de identificación personal
- b) Lea cuidadosamente las preguntas, la mayoría de ellas se refieren a las partidas que se incluyen en la declaración de Ingresos Brutos requerida por la municipalidad durante la declaración del Impuesto a las Actividades Económicas
- c) Los datos suministrados serán de carácter confidencial
- d) De respuesta a todas las preguntas.

Parte A:

Instrucciones:

La manera de expresar su respuesta es colocando una equis (x) en la proposición que mejor exprese su opinión.

1) Tipo de Organización

Compañía Anónima (C.A.) _____
Sociedad de Responsabilidad Limitada (S.R.L.) _____
Fondo de Comercio _____
Cooperativa _____
Otro _____

2) Actividad comercial que realiza

Productos alimenticios _____
Prendas de Vestir _____
Repuestos y Accesorios para equipos de transporte _____
Quincallería _____
Artículos de ferretería _____
Artefactos de uso doméstico _____
Farmacias _____
Muebles y equipos de Oficina _____
Otros _____

3) ¿La empresa cumple con la presentación de la Declaración Estimada de Ingresos Brutos ante la Administración Tributaria Municipal?

Si _____
No _____

4) ¿La empresa cumple con la presentación de la Declaración Definitiva de Ingresos Brutos ante la Administración Tributaria Municipal?

Si _____
No _____

5) ¿El anticipo de Impuesto a las Actividades Económicas es pagado ante las Oficinas Receptoras de Fondos Municipales, durante los lapsos correspondientes?

Si _____
No _____

Parte B:

Instrucciones:

Lea cuidadosamente cada interrogante y encierre con un círculo el número de la escala que usted considere se ajusta mejor a la realidad que se está estudiando.

La escala mencionada es la siguiente:

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

1. ¿La Empresa declara los ingresos obtenidos con carácter extraordinario como la venta de un vehículo, mobiliario usado, material sobrante?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

2. ¿Dentro de los ingresos que declara la empresa se incluyen los intereses obtenidos por colocaciones en instituciones bancarias?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

3. ¿Si la empresa obtiene ingresos provenientes de arrendamientos de bienes inmuebles, estos son incluidos dentro de la declaración de ingresos brutos?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

4. ¿Los ingresos recibidos a través de préstamos o cualquier modalidad sobre la cual deben ser devueltos son incluidos en la declaración de ingresos brutos?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

5. ¿La Empresa declara cantidades recibidas de Compañías de Seguro o Reaseguro como indemnización por siniestros?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

6) ¿Se determina previamente la relación de los ingresos con la actividad comercial antes de ser declarados como ingresos brutos ante la municipalidad?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

7) ¿Se deduce de los Ingresos Brutos las devoluciones de bienes siempre que se haya reportado como ingresos la venta objeto de la devolución?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

8) ¿Se deduce de los Ingresos Brutos los descuentos efectuados según la práctica habitual de comercio?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

9) ¿Ante la municipalidad son declarados todos los ingresos sin importar el origen y la causa de los mismos?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

Según la selección anterior explique porque:

10) ¿Los ingresos brutos que se declaran ante la Municipalidad son los mismos que se incluyen en la Declaración de Impuesto sobre la Renta?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

Según la selección anterior explique porque:

11) ¿Los ingresos que se declaran son los que proviene de la actividad habitual del negocio en relación directa con el objeto social de este?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

12) ¿La empresa realiza una separación entre los ingresos cuando ocurren y cuando son recibidos en dinero efectivo o su equivalente?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

Según la selección anterior explique porque:

13) ¿Los ingresos causados más no cobrados en el periodo impositivo son incluidos en la declaración presentada ante la Municipalidad?

- 1) Siempre
- 2) Casi siempre
- 3) Algunas veces
- 4) Nunca

ANEXO B

Validez del Instrumento

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES MERIDA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES

Ciudadano (a):

Reciba un cordial saludo y el deseo del mayor éxito en el desempeño de sus funciones.

La presente comunicación se extiende con la finalidad de solicitar su valiosa colaboración para la validación del cuestionario que será aplicado a un grupo de cuarenta y nueve (49) Empresas Comerciales del Municipio Libertador del Estado Mérida.

El mencionado cuestionario es el Instrumento de Recolección de Datos de la Tesis para optar al Grado de Especialista en Rentas Internas Mención Tributos; titulado **“Incidencia Tributaria del concepto contable de Ingreso con respecto al concepto de Ingreso en la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas “**

El objetivo que se persigue con esta validación, es mejorar el instrumento en cuanto a la temática abordada en el trabajo de acuerdo a su evaluación, en virtud de su trayectoria profesional. Se agradece su valiosa colaboración esperando que sus respuestas sean lo más objetivas y precisas; de tal modo, que proporcione a la autora, del presente estudio, una visualización amplia que le permita alcanzar el objetivo propuesto.

Para facilitar su validación, además del título y el cuestionario se anexan los objetivos, sistema de variables y la operacionalización de las variables con la finalidad de proporcionarle un marco de referencia para la corrección del instrumento.

Agradecida por su aceptación y colaboración en esta investigación se despide de usted.

Atentamente:

Lic. Luz Aída Márquez
Estudiante de la Especialización en Rentas Internas
Mención Tributos

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar la incidencia tributaria del concepto contable de Ingresos con respecto al concepto de Ingresos Brutos de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida.

Objetivos Específicos

1. Describir las características del Impuesto a las Actividades Económicas
2. Enunciar los aspectos legales del concepto de Ingresos Brutos relativo al Impuesto sobre Actividades Económicas en el Municipio Libertador.
3. Especificar el concepto de Ingreso Contable de acuerdo a las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas.
4. Determinar los criterios que permitan una comparación entre los conceptos de Ingreso Contable y los Ingresos Brutos señalados en la Ordenanza del Impuesto a las Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida.
5. Establecer la incidencia del uso de los distintos conceptos de Ingreso en el pago del Impuesto sobre Actividades Económicas en el Municipio Libertador del Estado Mérida.

Sistema de Variables

Variable Interviniente: Ingresos Contables e Ingresos Brutos

Variable Principal: Incidencia Tributaria del concepto contable de ingresos con respecto al concepto de ingresos brutos de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida

Definición Operacional: Establecer la incidencia del uso de los distintos conceptos de ingreso en el pago del Impuesto sobre Actividades Económicas en el Municipio Libertador del Estado Mérida

ANEXO C

Confiabilidad del Instrumento

Análisis de Confiabilidad

Cuestionario: Dirigido empresas que realizan actividades comerciales, inscritas en el Registro de Contribuyentes del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria del Municipio Libertador del Estado Mérida (SAMAT)

Método: Alfa de Cronbach (SPSS)

*****Method 1 (space saber) Hill be used for this analysis*****

RELIABILITY ANALYSIS- SCALE (ALPHA)

Reliability Coefficients

N of Cases = 5

N of items = 18

Alpha = 0, 9293

ANEXO D

Guía de Observación Documental

**REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES MERIDA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES**

GUIA DE OBSERVACION DOCUMENTAL

Instrumentos legales para describir las características del impuesto a las actividades económicas, enunciar sus aspectos legales, especificar el concepto contable de ingreso y determinar criterios para comparar los ingresos brutos con los ingresos contables para el pago del impuesto a las actividades económicas

Leyes, Reglamentos y Resoluciones

Nombre _____ Arts. N° _____
Res. _____ Gaceta _____

Nombre _____ Arts. N° _____
Res. _____ Gaceta _____

Nombre _____ Arts. N° _____
Res. _____ Gaceta _____

Nombre _____ Arts. N° _____
Res. _____ Gaceta _____

Nombre _____ Arts. N° _____
Res. _____ Gaceta _____

Nombre _____ Arts. N° _____
Res. _____ Gaceta _____

Textos:

Título _____ Autor _____
Págs. _____ Año _____ Editorial _____

Título _____ Autor _____
Págs. _____ Año _____ Editorial _____