

§31. APROXIMACIÓN AL ESTUDIO DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO MUNICIPAL A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IMAE)

Luis Fraga Pittaluga
Profesor de la Universidad Monteávila

I. GENERALIDADES SOBRE LA BASE IMPONIBLE

1. Concepto

El Tributo, categoría legal a partir de la cual se ha construido el Derecho Tributario, presenta una estructura ciertamente compleja. En términos generales y desde luego muy simples, podemos decir que esa estructura está compuesta por los siguientes elementos fundamentales: (i) el hecho imponible o presupuesto legal condicionante en el cual se describen de manera típica los hechos o actos realizados por o con respecto al contribuyente que desencadenarán el nacimiento de la obligación tributaria; (ii) los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria, el primero identificado con el titular del crédito que surge a su favor y por mandato de la ley a partir de la ocurrencia del hecho imponible, y el segundo identificado con el deudor del importe tributario derivado precisamente de la materialización en la práctica de la hipótesis de incidencia; (iii) la alícuota o tarifa, que forma parte de los elementos cuantificadores de la obligación tributaria y que viene representada por un porcentaje o fracción que aplicado a la base imponible produce como resultado el importe tributario; (iv) y finalmente la base imponible, de la cual nos ocupamos seguidamente.

En los tributos variables y a diferencia de aquellos en los cuales la ley fija de una vez el importe tributario a pagar (tributos fijos), la ocurrencia del hecho imponible por sí sola no es suficiente para determinar el alcance cuantitativo de la obligación tributaria; es decir, la simple realización por parte del o con respecto al contribuyente, de los hechos o actos descritos por el legislador como generadores de la obligación de pagar un impuesto, una tasa o una contribución especial, no bastan para precisar en términos concretos el *quantum* de dicha obligación, porque el hecho imponible no contiene los elementos necesarios para precisar *la cuantía* del importe tributario.

Por tanto, en este supuesto, el hecho imponible debe ser reducido a una cifra económica o mejor dicho, debe ser susceptible de ser cuantificado o expresado numéricamente. Recuérdese que la obligación tributaria, en la casi totalidad de los supuestos posibles, involucra una prestación de dar que, también en la generalidad de los casos, supone la entrega de una suma de dinero o al menos de bienes valubles económicamente.

De esta forma, la precisa delimitación de esa prestación de dar, que como advertimos suele consistir en la entrega de una suma de dinero, exige una representación económicamente relevante del hecho imponible. Así, por ejemplo, el gravamen con el impuesto al valor agregado de una prestación de servicios no es posible sino en tanto y en cuanto, dicha prestación de servicios sea onerosa y exista por ende una magnitud económica -en este caso el precio pagado por el servicio- sobre la cual aplicar el impuesto correspondiente. Precisamente esa magnitud económica en que se traduce el hecho imponible y que hace posible cuantificar el importe tributario en los tributos variables, es la base imponible, también denominada base de medición.

De acuerdo con Ferreiro Lapatza:

[...] podemos definir la base imponible como la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa [...] la base es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, pues, en pura lógica, si el tributo se paga en relación con la base imponible, si no hay base imponible no hay cuota, no nace la obligación tributaria. Para que nazca la obligación tributaria es necesario que se dé el hecho imponible en todas sus partes completamente, y una de sus partes o elementos necesarios para que nazca la obligación tributaria es aquel cuya magnitud se toma como base¹.

En la doctrina patria, el profesor Romero-Muci expresa que la "...la base imponible es el parámetro legal al que se aplica el tipo imponible a fin de cuantificar, caso por caso, el importe de la prestación tributaria. La base imponible se convierte en la plataforma, en la magnitud sobre la cual opera el tipo de gravamen"².

Nuestra jurisprudencia, siguiendo la doctrina clásica del Derecho Tributario -concretamente a Jarach- entiende la base imponible o base de medición como "...la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación"³. Como se advierte, la jurisprudencia patria ratifica la estrecha vinculación que existe entre el hecho imponible y la base imponible, en tanto esta última constituye el parámetro de valoración cuantitativa de aquél.

2. Características

Si como hemos dicho la base imponible supone la reducción del hecho imponible a una expresión numérica que se convierte en expresión económica de la parte de riqueza que por mandato de la ley las personas deben aportar para dar cumplida satisfacción a su deber constitucional de coadyuvar al sostenimiento de los gastos públicos, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, *ex* artículo 133 de la Constitución, podemos entonces establecer las siguientes características generales de la misma:

A. Elemento estructural del tributo

La base imponible es un elemento estructural propio de los tributos variables, en los cuales el importe tributario no viene fijado de una vez por la ley, sino que requiere la

1 FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 403.

2 ROMERO-MUCI, H. *Jurisprudencia Tributaria Municipal*, t. I, EJV, Caracas, 1997, p. CXII.

3 Cf. S. TSJ/SC, 21.11.2000, caso *Heberto Contreras Cuenca vs. Ley del IVA*.

aplicación de una alícuota sobre una base económica, en forma proporcional⁴ o progresiva⁵, según el caso.

B. Magnitud económica

La base imponible siempre es una magnitud económica perfectamente mensurable o cuantificable, como por ejemplo la renta, el ingreso bruto, el monto de la venta, el líquido hereditario, etc.

C. Vinculación con el hecho imponible

La magnitud económica que representa la base imponible está indisolublemente ligada o asociada a lo que el legislador ha definido como hecho imponible, en tanto se trata de la expresión cuantitativamente relevante del mismo. Puede decirse entonces que la base imponible guarda con el hecho imponible una relación de *instrumentalidad*.

De acuerdo con el profesor argentino Héctor Villegas, luego de aclarar que la base imponible o elemento cuantificante de la relación jurídica tributaria, como él lo llama, no es parte del hecho imponible:

[...] es ahora posible acentuar la necesidad de que el elemento cuantificante sea adecuadamente coherente con el hecho imponible. Tal adecuación es esencial, so pena de distorsionar el tributo. Veamos: El hecho imponible debe ser siempre reducible a una expresión numérica que lo convierta en expresión económica de la parte de riqueza con la cual las personas deben soportar el gasto público. Para que eso sea razonablemente cierto, el legislador debe encontrar una congruente vinculación entre la acción del destinatario legal tributario previamente hipotetizada en la norma, y el importe del tributo que debe pagar ante la realización de esa acción⁶.

Por esa razón, cuando existe un divorcio o una desconexión entre los hechos que el legislador ha seleccionado como hipótesis de incidencia y la dimensión económica que va a servir para cuantificar la obligación tributaria, se produce un fenómeno muy particular que consiste en gravar de manera subrepticia y oblicua una manifestación de riqueza que no fue la seleccionada por el legislador, violándose así la garantía constitucional de que los tributos deben recaer sobre la verdadera capacidad contributiva.

Se trata pues de una forma de imposición clandestina, como afirma Romero-Muci, para quien:

[...] la necesaria operación de transformar el hecho imponible en una magnitud mensurable puede utilizar múltiples criterios, pero esos criterios deben siempre responder al principio constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada quien, la cual se frustraría si se rompe el hilo lógico y jurídico que debe ligar la capacidad económica del contribuyente con la cuantía de la prestación tributaria, precisamente por desconexión del cauce formal ofrecido por la correspondiente definición legal del hecho imponible y de la base tributaria⁷.

4 Si el tipo de gravamen o alícuota es fijo independientemente de la variación de la base (*i.e.* IVA).

5 Si el tipo de gravamen o alícuota varía según aumente o disminuya el monto de la base (ISLR, ISSDRC, etc.).

6 VILLEGAS, H. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. t. I, Depalma, Buenos Aires, 1980, p.252.

7 ROMERO-MUCI, H., *ob.cit.*, t. I, p. CXIII.

D. Elemento cuantificador de la obligación tributaria

En los tributos variables, la base imponible es uno de los elementos cuantificadores de la obligación tributaria, simple y llanamente porque la cuantía de ésta será el resultado aritmético de aplicar la tasa o alícuota del tributo sobre el monto de la base imponible.

E. Materia propia de la reserva legal tributaria

Como elemento estructural del tributo, la definición de la base imponible es materia de la más estricta reserva legal, como claramente lo establece el artículo 3 del Código Orgánico Tributario⁸. En consecuencia, actos normativos distintos a las leyes no pueden intervenir en modo alguno en la definición de la base imponible de un tributo determinado, ni puede el legislador abdicar de hacerlo en un caso concreto, delegando dicha definición en el reglamentista, como también lo dispone con claridad el párrafo segundo del mencionado artículo 3 del Código Orgánico Tributario.

Por otra parte, en mérito de la anotada vinculación estrecha que debe existir entre el hecho imponible y la base imponible, debemos señalar, siguiendo al profesor Villegas, que el:

[...] elemento cuantificante debe ser seleccionado por el legislador tan cuidadosamente como seleccionó los hechos imponibles. Ello por una razón muy simple. La 'cuantía' que resulte asignada a cada deuda tributaria debe ser abstractamente idónea para reflejar qué valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demostrativo de capacidad contributiva [...] el elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó 'aprehender' al construir un cierto hecho imponible⁹.

8 *Artículo 3, COT*: "Sólo a las leyes corresponden regular con sujeción a las normas generales de este código las siguientes materias: 1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo. 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto. 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales. 4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código. Parágrafo Primero: Los Órganos Legislativos Nacional, estadales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal, asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría, con las que cuenten. Parágrafo Segundo: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integrantes del Tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, si perjuicio de las disposiciones contenidas en el párrafo tercero de este artículo. No obstante cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción, a las ventas, o al valor agregado así como cuando se trate de tasas o de contricones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la ley de presupuesto se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca. Parágrafo Tercero: Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la administración tributaria nacional reajustará el valor de la unidad tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden en los períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por los menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del período respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período".

9 VILLEGAS, H., *ob. cit.*, t. I, pp. 251-252.

F. Índice de capacidad contributiva

En tanto la base imponible representa la porción de riqueza sobre la cual recae el tributo y por tanto es el índice de la capacidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que ha sido seleccionada por el legislador, ella representa uno de los datos esenciales a consultar a los fines de determinar hasta dónde una exacción es razonable y proporcionada y, por contra, cuando la misma se torna confiscatoria.

3. Tipos

La base imponible puede expresarse en diferentes unidades monetarias (renta, ingreso bruto, precio de la venta o del servicio) o unidades de peso, volumen o longitud. De esta forma se pueden clasificar las bases imponibles en dos categorías fundamentales: bases imponibles expresadas en dinero y bases imponibles no expresadas en dinero¹⁰. En el primer caso puede hablarse de base imponible *ad valorem* porque se tiene en cuenta el valor de los bienes traducido en unidades monetarias; y en el segundo, de base imponible *específica* porque la misma se expresa en unidades de otra magnitud, que no es el dinero. Podría haber incluso una tercera categoría que la doctrina califica como *mixta*, en la cual el importe a pagar en concepto de tributo en parte es fijado directamente por la ley y en parte debe determinarse en función de una base y una alícuota¹¹.

II. LA BASE IMPONIBLE EN EL IMAE

1. Planteamiento del problema

El antecedente inmediato del IMAE, el denominado impuesto sobre patente de industria y comercio, solía establecer como base imponible del tributo en cuestión, entre otros, el capital de las empresas, el monto bruto de las ventas o el ingreso bruto, en tanto estas magnitudes económicas se consideraban parámetros objetivos de medición para aplicar la alícuota asignada en el clasificador correspondiente a la actividad respectiva y determinar así el importe de la deuda tributaria en el gravamen municipal a la actividad comercial o industrial.

Siendo que en la generalidad de los casos el parámetro de medición escogido era el ingreso bruto, 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.

Así, muchas ordenanzas municipales definían el ingreso bruto como “*cualquier ingreso habitual o accidental*” obtenido por el contribuyente, con lo que se consideraban co-

¹⁰ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 18° edición, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 404.

¹¹ Vid. BOCCHIARDO, J.C., “Derecho Tributario Sustantivo o Material”, *Tratado de Tributación. Derecho Tributario*, t. I, V. 2, GARCÍA BELSUNCE, Horacio, Director Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 155.

mo base imponible del impuesto sobre patente de industria y comercio, *todos* los ingresos del contribuyente sin importar el origen o la causa de los mismos y sin determinar previamente su relación con las actividades comerciales, industriales o de servicios, permanentes y habituales, realizadas por el mismo en o desde un establecimiento permanente en el municipio respectivo.

Esta sutil desviación, en apariencia inocua, provocaba el gravamen encubierto de actividades que no tenían relación alguna con aquellas que eran objeto de imposición, según la definición típica del hecho imponible contenida en la propia ordenanza de impuesto sobre patente de industria y comercio. Además, la hipertrofia deliberada o inadvertida de la base imponible, como consecuencia de la integración en la misma de elementos ajenos al objeto del tributo, traía consigo que los municipios invadieran parcelas del poder tributario correspondientes al poder nacional, según la distribución efectuada al efecto por la Constitución.

El origen del problema se ubicaba entonces en la falta de la debida conexión entre el hecho imponible y su manifestación económica (*i.e.* la base imponible). Como señalamos anteriormente, la magnitud económica que representa la base imponible está indisolublemente ligada o asociada a lo que el legislador ha definido como hecho imponible, en tanto se trata de la expresión cuantitativamente relevante del mismo, de modo que entre ambos existe una relación de *instrumentalidad* de la primera hacia el segundo.

El ingreso relevante a los fines de su gravamen con el impuesto sobre patente de industria y comercio, sólo podía ser -y sólo puede ser- el derivado en forma directa e inmediata de la actividad comercial, industrial o similar realizada de manera habitual y permanente por el contribuyente en o desde su establecimiento permanente ubicado en el municipio correspondiente. Así, aquellos ingresos accidentales o esporádicos, o incluso usuales y permanentes, pero en todo caso disociados nítidamente del giro comercial del contribuyente, no pueden formar parte de la base imponible del impuesto sobre patente de industria y comercio, simple y llanamente porque se trata de cantidades que no son la contraprestación equivalente de la actividad gravada, es decir, de los hechos seleccionados por el legislador de dicho impuesto como generadores de la obligación de pagar el tributo.

Este es el caso -a título de ejemplo- de los ingresos que una industria manufacturera obtiene como consecuencia de la enajenación de un inmueble o en virtud de colocaciones financieras (depósitos a plazo, inversiones bursátiles, etc.). Como se puede advertir con facilidad, los ejemplos enunciados constituyen actividades que no son propias del objeto social del contribuyente y en adición ello, algunos de dichos ingresos son claramente accidentales.

Ahora bien, la errónea definición de la base imponible en el impuesto sobre patente de industria y comercio, provocó que en una importante cantidad de casos los municipios realizaran determinaciones incorrectas de la obligación tributaria en el impuesto sobre patente de industria y comercio, al incluir en la base imponible del mismo ingresos accidentales o eventuales o sin relación alguna con la actividad habitual o el giro comercial propio del contribuyente respectivo.

Es probable que la desconexión denunciada haya sido de alguna forma aupada por el criterio jurisprudencial de vieja data, de acuerdo con el cual:

[...] son cuestiones completamente distintas el hecho imponible o hecho generador del impuesto -el cual consiste, en este caso, en el ejercicio de un comercio, de una industrial, de una actividad lucrativa en suma- y la base imponible o base para su cálculo, la cual consiste, como ya se dijo, en los ingresos brutos o en el monto de las ventas o de las operaciones efectuadas, o en el capital, tomados estos factores como índice para medir esa actividad lucrativa y aplicarle el impuesto correspondiente[...]¹².

En esa criticable postura insistió la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia un poco más reciente, pero con la afortunada disidencia -a través de voto salvado- de algunos Magistrados. Señaló la Corte en esa oportunidad que:

[...] el 'hecho imponible' en la 'patente' es la realización de actividades comerciales o industriales durante determinado año y 'la base imponible' es el monto de las ventas, operaciones o ingresos obtenidos por el contribuyente durante el período que abarca la declaración correspondiente. Esta distinción, bien claramente establecida en la doctrina, es determinante en esta materia, ya que es totalmente diferente la actividad que da origen al impuesto, es decir que lo causa, que es el llamado 'hecho imponible', [...] de la forma de calcular el monto del impuesto, o sea 'la base imponible'. La diferencia conceptual es tanto más clara cuanto que, aunque exista la base imponible (operaciones del lapso de la declaración) si no existe el hecho imponible (actividad comercial o industrial desarrollada durante un año determinado) no se habrá causado el impuesto o patente¹³.

Por su parte, el voto salvado del Magistrado Luis Enrique Farías Mata, de obligada lectura por su importante contribución al estudio del tema, señaló entre otras cosas que:

La mejor doctrina enseña que la base imponible forma necesariamente parte del hecho generador del impuesto (o hecho imponible), y que debe estar en estrecha conexión con el elemento objetivo del hecho generador del impuesto: los hechos o situación de hecho a cuyo acaecimiento la norma vincula el nacimiento de la obligación tributaria [...] es necesario que exista una relación de congruencia entre el hecho objetivo escogido por el Legislador -en el caso de las -Patentes Municipales, el ejercicio de la industria, del comercio o de una actividad lucrativa similar- y las bases con arreglo a las cuales se va a cuantificar ese hecho, ese elemento objetivo del hecho generador, pues de lo contrario, como lo ha decidido la Corte en otras ocasiones, hay que acudir a la base imponible para determinar cuál fue, en realidad, el tributo creado. La distinción entre elemento objeto del hecho generador del impuesto y la base imponible tiene sentido y utilidad en la medida que se acuda a ella para deslindar campos de ejercicio de la potestad tributaria, cuando una pluralidad de entes concurren como creadores y perceptores de impuestos en un mismo territorio; pero sin olvidar que los requisitos y condiciones a los cuales la Constitución sujeta el ejercicio del poder tributario deben ser exigidos tanto respecto del elemento objetivo del hecho generador del impuesto, como respecto de la base para su cálculo¹⁴.

Aunque no compartimos el criterio según el cual la base imponible es parte del hecho imponible, lo relevante es que en el seno de la propia jurisprudencia del Alto Tribunal se venía gestando una reacción abierta contra la idea según la cual el hecho imponible y la base imponible en el impuesto sobre patente de industria y comercio, eran elementos distintos en la estructura de dicho tributo que no tenían *relación alguna entre sí*. Esa reacción terminó por convertirse en el criterio acogido por la LOPPM.

12 Cf. S. CSJ/SPA, 13.12.65, caso *Compañía Anónima Cervecería Nacional vs. Concejo Municipal del Distrito Federal*, consultada en: ROMERO-MUCI, H., *ob.cit.* t. I, p. 581.

13 Cf. S. CSJ/CP, 14.12.83, caso *Becoblohm Puerto Cabello, C.A. y otros vs. Concejo Municipal del Distrito Puerto Cabello del Estado Carabobo*, consultada en: ROMERO-MUCI, H., *ob.cit.*, t. I, p. 588.

14 *Ib.*, pp. 611-612.

2. Postura de la doctrina anterior a la LOPPM

El grave problema que representaba la separación en compartimientos estancos entre el hecho imponible y la base imponible en el impuesto sobre patente de industria y comercio, no fue ajeno a la doctrina más representativa del Derecho Tributario patrio.

En este sentido, el Profesor Oswaldo Anzola advierte que:

Considerar, como lo hace la Corte Suprema de Justicia, que en el caso de la Patente de Industria y Comercio existe un divorcio total y absoluto entre el hecho generador y la base imponible del tributo, no se corresponde con las limitaciones constitucionales que tiene la Potestad Tributaria Municipal y puede llevar a que el Concejo Municipal invada la competencia tributaria nacional, a parte de que (*sic*), en nuestra opinión ello no está de acuerdo con la naturaleza de este tributo¹⁵.

Por su parte, el Profesor Ezra Mizrahi sostiene que:

Si el hecho generador es el ejercicio de una actividad comercial, industrial o de índole similar, la base imponible -el ingreso bruto, por lo general- debe guardar una relación de instrumentalidad con el hecho generador (...) A pesar de las declaratorias que aparecen en la generalidad de las ordenanzas, que definen el ingreso bruto como cualquier ingreso, habitual o accidental, y prohíben la deducción de los gastos incurridos para la obtención de los mismos, no es cierto que todo ingreso deba formar parte de la base de cálculo del impuesto que grava la actividad (...) El 'ingreso bruto, índice de la importancia económica de la actividad, y, con ello, de la capacidad contributiva, no es, ni puede ser, la noción contable que consagran las Ordenanzas -todo ingreso recibido sin obligación de devolverlo o entregarlo a un tercero. Los ingresos que no sean remuneración de la actividad no son relevantes para medir la importancia de la misma, y el 'beneficio hipotético' que ella genera¹⁶.

A la misma conclusión arriban los Profesores Romero-Muci¹⁷ y Evans Márquez¹⁸.

3. Regulación actual en la LOPPM

La nueva Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en la *Gaceta Oficial* n° 38.204 de fecha 8 de junio de 2005, consagra una regulación bastante completa en relación al Impuesto Municipal a las Actividades Económicas (IMAE) y acaba con una buena parte de las disputas interpretativas que durante más de medio siglo ha generado la aplicación del impuesto sobre patente de industria y comercio.

De acuerdo con el artículo 206 de la referida Ley, el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier *actividad lucrativa de carácter independiente*, aún cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia. En consecuencia, queda claro que el presupuesto hipotético legalmente previsto cuya ocurrencia en la práctica genera al nacimiento de la obligación de pagar el IMAE, es la realización de una actividad lucrativa de carácter independiente en el territorio del Municipio correspondiente, de modo que aun cuando, como veremos más adelante, la base de cálculo de dicho tributo es el *ingreso*

15 ANZOLA, O., "La patente de industria y comercio y su aplicación sobre el ingreso bruto representado por dividendos", *Revista de Derecho Público* n° 42, EJV, Caracas, Abril-Junio 1990, p.47.

16 MIZRACHI, E., *La patente de industria y comercio*. Funeda, Caracas, 1998, pp. 80-81.

17 ROMERO-MUCI, H., *ob.cit.*, t. I, p. CXIII.

18 EVANS MARQUEZ, R., "Introducción el régimen impositivo municipal venezolano", *Mc. Graw Hill-Baker & Mc. Kenzie*, Caracas, 1998, p.169.

bruto, no es dable hablar en Venezuela de un impuesto sobre el ingreso bruto similar al argentino¹⁹, como ya desde hace algún tiempo lo advirtió la doctrina patria²⁰.

La nueva Ley regula importantes aspectos de este tributo, tales como el período de imposición; su aplicación al comercio eventual y ambulante; su independencia de los tributos nacionales y estatales sobre la producción o el consumo de bienes específicos o al ejercicio de una actividad en particular; su aplicación en territorios demaniales públicos o privados de otras entidades político territoriales, o cubiertos por aguas; la definición de las actividades industriales, comerciales y de servicios objeto de gravamen; los factores de conexión; y, en especial, la base imponible, que es el objeto principal de nuestros análisis.

A. La base imponible: El ingreso bruto

En relación con la base imponible, el artículo 212 de la LOPPM dispone que la misma estará constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos. De estas normas se extraen importantes consecuencias a los fines del tema que nos ocupa.

a. *Concepto*

El artículo 213 contiene una definición auténtica de los ingresos brutos para los fines del IMAE, señalando que los mismos son 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.

b. *Características del ingreso bruto gravable*

De todo cuanto antecede puede advertirse entonces que los ingresos gravables a los fines del IMAE, son los ingresos brutos, pero no se refiere la LOPPM al concepto meramente contable, sino a aquel reivindicado desde hace tiempo por la doctrina y la jurisprudencia y que tiene las siguientes características:

a. *Regular*: El ingreso bruto relevante a los fines del IMAE será sólo aquél que proviene de proventos o caudales recibidos de manera regular, no accidental o esporádica, por el contribuyente o establecimiento permanente. De modo que quedan excluidos de este concepto los ingresos extraordinarios o accidentales, totalmente inusuales en el giro habitual del contribuyente.

b. *Vinculado con el hecho imponible*: Haciéndose eco de la doctrina dominante, los ingresos relevantes son aquellos que se reciban como consecuencia de actividades económicas gravadas con el IMAE, es decir, por las actividades lucrativas cumplidas en la jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en la Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos.

19 Vid. BULIT GOÑI, E., *Impuesto sobre los ingresos brutos*, Depalma, Buenos Aires, 1986.

20 MIZRACHI, E., *ob.cit.*, p. 56.

b.1. *Derivado de actividad lucrativa*: Es necesario, en primer lugar, que el ingreso provenga del ejercicio de una actividad lucrativa. Sobre este particular jurisprudencia de vieja data ha señalado que: “Lucro -define el Diccionario de la Academia Española- es la ganancia o provecho que se saca de cada cosa”. Por su parte la palabra ‘ganancia’, sinónimo de ‘provecho’, en la definición académica, consiste en el acto de ‘ganar’, y ‘ganar’, según el propio diccionario, es ‘adquirir caudal o aumentarlo, con cualquier género de comercio, industria o trabajo’.”²¹

La LOPPM termina de perfilar el concepto de actividad lucrativa pero en forma negativa, al aclarar cuándo una actividad puede considerarse sin fines de lucro y en este sentido señala el artículo 209, que para que una actividad pueda ser considerada así, el beneficio económico obtenido de la misma debe ser reinvertido en el objeto de asistencia social u otro similar en que consista la actividad y en el caso de tratarse de una persona jurídica, que ese beneficio no sea repartido entre asociados o socios.

b.2. *Como consecuencia de actividad comercial, industrial o de servicios*: Por otra parte, el ingreso gravable con el IMAE debe provenir de una actividad comercial, industrial o de servicios, según las definiciones auténticas contenidas en el artículo 211 de la LOPPM²². Por eso ha dicho la jurisprudencia, que el concepto de *ingreso bruto* no supone una magnitud absoluta, sino relativa, pues está íntimamente vinculado a la actividad económica que ejerce el contribuyente”.²³

Es bueno señalar además que en la determinación de cuál es la actividad del contribuyente que genera el ingreso bruto gravable con el IMAE, debe tomarse en consideración no sólo lo que expresan los estatutos sociales de la empresa, sino lo que efectivamente constituye el objeto social del sujeto pasivo. Recuérdese que el objeto social al que se refieren los estatutos sociales de una empresa, suele estar descrito en términos muy amplios para permitir a la persona el ejercicio de toda actividad de lícito comercio. Si bien es usual que se haga una descripción específica de ciertas actividades que constituirán el objeto fundamental de la empresa, resulta que esa descripción no tiene carácter taxativo o limitativo, sino meramente enunciativo. Pero, por otra parte, una descripción amplia del objeto social no significa que la empresa realiza *efectivamente* todas las actividades allí mencionadas. Por esa razón es fundamental que antes de calificar ciertos actos como constitutivos de hecho imponible a los fines del IMAE, se precise si tales actos forman parte no sólo de lo que *formalmente* es el objeto social de la empresa, sino también de lo que constituye su giro normal y ordinario, lo que resulta de determinar la actividad que produce sus ingresos habituales, recurrentes y ordinarios y en razón de los cuales la empresa existe.

b.3. *Originado por actividades cumplidas en jurisdicción del Municipio*: Finalmente, la actividad debe ser cumplida en la jurisdicción del Municipio -reafirmando así el

21 Ministerio de Hacienda, “Jurisprudencia de Impuesto sobre la renta”, t. II, 1943-1965, p.106.

22 *Artículo 211*: A los efectos de este tributo se considera: 1. Actividad Industrial: Toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio. 2. Actividad Comercial: 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. 3. Actividad de Servicios: Toda aquella que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual. Quedan incluidos en este renglón los suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo urbano, entre otros, así como la distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar. A los fines del gravamen sobre actividades económicas no se considerarán servicios, los prestados bajo relación de dependencia.

23 Cf. S. TS8CT, 06-11-02, caso *Automercados Plaza's vs. Alcaldía del Municipio Baruta del Estado Miranda*.

carácter territorial del impuesto- o que deba reputarse como ocurrida en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en la Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos.

La LOPPM sintetiza de manera adecuada lo que han sido las tendencias más acertadas sobre este tema, al establecer un régimen diferenciado para el caso de las actividades industriales o comerciales, y las actividades de servicios. En el primer caso el ingreso obtenido será gravable siempre que la actividad que lo genera se lleve a cabo mediante un establecimiento permanente²⁴, o base fija, ubicado en el territorio de ese Municipio (artículo 218). En el caso de los servicios y la ejecución de obras, el ingreso será gravable en la jurisdicción donde se ejecute la obra o se preste el servicio, siempre que el contratista permanezca en esa jurisdicción por un período superior a tres meses, sea que se trate de períodos continuos o discontinuos, e indistintamente de que la obra o servicio sea contratado por personas diferentes, durante el año gravable. En caso de no superarse ese lapso o si el lugar de ejecución fuese de muy difícil determinación, el servicio se entenderá prestado en el Municipio donde se ubique el establecimiento permanente. En caso de contrato de obra, quedaría incluida en la base imponible el precio de los materiales que sean provistos por el ejecutor de la obra (artículo 219).

La LOPPM consagra además una serie de principios y reglas específicas para armonizar el ejercicio de las distintas potestades tributarias involucradas, cuando la actividad del contribuyente -industrial, comercial o de servicios- gravable con el IMAE, se despliega en varias jurisdicciones municipales (artículos 221 al 223), introduciendo así una importante herramienta para la solución de los problemas de múltiple imposición interna, que han sido tan comunes en este campo.

c. *No sujeto a devolución*: La base imponible en el IMAE no incluye los ingresos brutos que el contribuyente esté obligado a restituir por cualquier causa a las personas de quienes los haya recibido o a un tercero, ni tampoco a aquellos que son consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante. Es lógico que así sea porque aun cuando tales proventos pueden ser considerados desde el punto de vista contable como ingresos brutos, no pueden ser en cambio gravables con tributo alguno porque no constituyen manifestaciones de capacidad contributiva, en tanto no son fuente de riqueza o incremento patrimonial alguno para el sujeto pasivo.

d. *Efectivamente percibido*: Los ingresos causados pero no recibidos efectivamente por el sujeto pasivo en el período de imposición correspondiente, no forman parte del IMAE. En efecto, sólo los ingresos brutos realmente obtenidos por un contribuyente como consecuencia de actividades económicas realizadas en o desde un establecimiento permanente ubicado en el territorio de determinado Municipio, son los que deben tomarse como base de medición del impuesto a las actividades económicas.

24 Por Establecimiento Permanente entiende el artículo 220 de la LOPPM: "(...) una sucursal, oficina, fábrica, taller, instalación, almacén, tienda, obra en construcción, instalación o montaje, centro de actividades, minas, canteiras, instalaciones y pozos petroleros, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción; el suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio o por empleados o personal contratado para tal fin, las agencias, representaciones de mandantes ubicadas en el extranjero, sucursales y demás lugares de trabajo mediante los cuales se ejecute la actividad, en jurisdicción del Municipio. Las instalaciones permanentes construidas para la carga y descarga ordinaria y habitual en embarcaciones con destino a los trabajos o servicios a ser prestados en el mar territorial o en otros territorios pertenecientes a una entidad federal pero no ubicados dentro de una jurisdicción municipal determinada, se consideran establecimientos permanentes de quienes los empleen para la prestación de tales servicios".

En nuestro ordenamiento jurídico, a diferencia de otros ordenamientos, el IMAE no es realmente un impuesto a los *ingresos brutos*, ya que como hemos visto no le es dable a los Municipios pretender incluir en la base de cálculo, *todos* los proventos del contribuyente independientemente de su origen o naturaleza y mucho menos si se trata de ingresos no percibidos.

En este sentido, la jurisprudencia ha señalado que las administraciones municipales deben limitarse a efectuar la tasación o cálculo del impuesto sobre la base de los ingresos efectivamente percibidos, en beneficio de la empresa, de lo contrario el monto del impuesto determinado derivaría de un concepto equivocado de la noción de ingreso bruto²⁵.

La introducción de este elemento en la LOPPM no es en modo alguno casual, sino que responde a la necesidad de frenar la ilegítima pretensión de algunos Municipios de incluir en la base imponible del referido tributo, ingresos causados pero no cobrados por el contribuyente durante el ejercicio fiscal gravado.

En efecto, hemos visto como soportados en la noción meramente contable del ingreso bruto, algunos Municipios realizaron determinaciones tributarias en las cuales incluían en la base imponible del impuesto sobre patente de industria y comercio, proventos accidentales y totalmente desligados de las actividades sujetas a imposición con dicho tributo. Pero resulta que algunos llegaron aún más lejos y transportaron al referido tributo municipal principios relativos a la gravabilidad del ingreso que son patrimonio exclusivo del impuesto sobre la renta, en el cual, como se sabe, lo relevante a los fines de la imposición es que la renta sea disponible, y tal disponibilidad existe en algunos casos aunque el ingreso no haya sido efectivamente percibido, bastando simplemente se haya devengado o causado²⁶; mientras que, tanto en el antiguo impuesto sobre patente de industria y comercio como en el IMAE, el ingreso susceptible de gravamen es el percibido efectivamente por el sujeto pasivo durante el ejercicio fiscal correspondiente, pues así lo demanda el concepto mismo de ingreso bruto como base de cálculo de la exacción y la naturaleza y el objeto del tributo bajo análisis.

En consecuencia, la indebida traslación de principios propios de un impuesto personal y subjetivo a un impuesto real y objetivo, que pretendió realizarse en el pasado, ha quedado totalmente proscrita en la muy afortunada regulación contenida en la nueva LOPPM, la cual acaba con toda discusión sobre el tema.

B. Conceptos excluidos de la base imponible

Para precisar aún más como está compuesta la base imponible en el IMAE, el artículo 216 de la LOPPM, enumera todos los conceptos que no forman parte de la misma. Los ingresos excluidos se pueden clasificar como sigue:

(i) Las adiciones al precio de los bienes producidos o comercializados o de los servicios prestados como consecuencia de la aplicación de impuestos generales o específicos al consumo, ni los reintegros -de dichos impuestos- cuando sean procedentes. Obsérvese que la LOPPM se refiere a reintegros y no a devoluciones de impuestos soportados, por lo que en principio el concepto excluido de la base imponible en el IMAE, pareciera ser

²⁵ Cf. S. CPCA, 4-3-85, caso *Distribuidora Polar de Oriente, C.A.*

²⁶ Sobre el tema de la disponibilidad de los enriquecimientos en el Impuesto sobre la Renta, consúltese: HERNÁNDEZ RICHARDS, F., "La disponibilidad en el impuesto sobre la renta". *60 años de imposición a la renta en Venezuela*. AVDT, Caracas, 2003, pp. 277 y ss.

el tributo pagado indebidamente o en exceso y sujeto a reintegro, pero no el impuesto soportado susceptible de devolución en virtud de previsión normativa al efecto (*i.e.* devolución del IVA soportado a los exportadores).

Sin embargo, consideramos que tampoco la devolución de impuestos soportados debe formar parte de la base imponible, en primer lugar, porque es un ingreso que no tiene relación con la actividad gravada, o sea, no es un producto directo de la actividad comercial, industrial o de servicios ejecutada por el contribuyente, sino de la previsión legal de un incentivo fiscal que lo beneficia. En segundo término, porque la devolución del impuesto soportado no implica manifestación alguna de capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo, sino la neutralización de los efectos de determinado tributo con respecto a él.

(ii) Ingresos extraños o ajenos a la actividad gravada. En este grupo entran los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos por el contribuyente del Poder Nacional o Estatal. Aunque se trata de verdaderos ingresos brutos, se les considera no gravables porque no derivan en forma directa del ejercicio de actividades lucrativas industriales, comerciales o de servicios ejecutadas por el contribuyente.

(iii) Ingresos accidentales y además extraños a la actividad gravada. En esta categoría se ubican los ingresos que son producto de la enajenación de bienes integrantes del activo fijo de las empresas o de un fondo de comercio de manera que haga cesar los negocios de su dueño.

En el primer caso es obvio que la enajenación de un activo fijo provoca la obtención de un ingreso bruto; pero, dicho ingreso tiene un carácter excepcional o accidental, porque supone simplemente la obtención del valor de cambio de un bien que estaba destinado al ejercicio de la actividad del contribuyente y del cual se prescinde por razones de diversa índole (obsolescencia, deterioro, inutilidad, etc.), distintas al propósito de obtener lucro mediante el ejercicio la actividad usual y ordinaria del sujeto pasivo.

En el segundo supuesto es también evidente el fundamento de la exclusión, porque la enajenación del conjunto de bienes organizados por el comerciante para el ejercicio de su actividad (*i.e.* el fondo de comercio), al punto de que la misma cesa definitivamente, no puede ser gravada por el tributo cuyo hecho imponible es precisamente el ejercicio de actividades lucrativas independientes en un determinado territorio municipal.

(iv) Ingresos derivados en el pago de indemnizaciones por siniestros. El pago que recibe el contribuyente de una empresa de seguros como consecuencia de la ocurrencia de un siniestro, supone sin duda un ingreso bruto para éste. Sin embargo, tal ingreso no representa manifestación alguna de capacidad contributiva, susceptible de ser gravada con tributo alguno²⁷, porque su vocación es simplemente indemnizatoria de la pérdida sufrida por éste con respecto a bienes de su propiedad, destinados al ejercicio de su actividad lucrativa comercial, industrial o de servicios.

(v) Ingresos derivados de ajustes contables. En este caso se trata de 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.

27 De hecho es un ingreso exento del Impuesto sobre la Renta, ex artículo 14, numeral 5, de la LISR.

(vi) Ingresos no imputables a la actividad cumplida en el Municipio respectivo. Como hemos dicho la LOPPM reafirma el carácter territorial del IMAE y por eso excluye de la base de imposición los ingresos brutos atribuidos 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 157 y 160 de la Ley, cuando éstos hayan sido celebrados.

C. Deduciones a la base imponible

Finalmente, el artículo 217 de la LOPPM, admite como deducciones a la base imponible en el IMAE las devoluciones de bienes o anulaciones de contratos de servicio, siempre que se haya reportado como ingreso la venta o servicio objeto de la devolución y los descuentos efectuados según las prácticas habituales de comercio. De seguro el concepto jurídico indeterminado "*prácticas habituales de comercio*" traerá problemas interpretativos a la hora de determinar cuándo un descuento otorgado por el contribuyente debe ser excluido de la base imponible y cuándo hay una manipulación de los precios con el propósito encubierto de disminuir artificialmente dicha base. No hay una solución predefinida sobre este particular, pero lo que sí es cierto es que los descuentos usuales al precio son aquellos que permiten recuperar costos, dejan un margen razonable de ganancia al productor, comerciante o prestador del servicio y hacen atractivo el producto o el servicio, según el caso. Los descuentos que ni siquiera permiten al contribuyente recuperar el costo de producción, comercialización o prestación del servicio, según el caso, no necesariamente deben ser rechazados, pero sí objeto de particular revisión por las autoridades tributarias municipales.