



**Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario**

**El Ingreso Bruto como base imponible de los tributos previstos en la
Ley Orgánica de Telecomunicaciones y su contradicción con el
Principio de Capacidad Contributiva.
Trabajo Especial presentado para optar al Título de Especialista en
Derecho Tributario**

Autor: Rafael A. Gonzalez R.

Tutor: Juan Carlos Colmenares Zuleta

Caracas, febrero de 2014



Formato
(SPT)

Caracas, 15 de febrero de 2014

Ciudadana
Dra. Elsie Rosales
Directora del Centro de Estudios de Postgrado
Presente.-

Me dirijo a usted, en la oportunidad de informarle que Rafael Antonio González Ríos, titular de la cédula de identidad número V-16.412.331, ha concluido el Trabajo Especial *“El Ingreso Bruto como base imponible de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y su contradicción con el Principio de Capacidad Contributiva”*, presentado para optar al título de Especialista en Derecho Tributario.

Asimismo, solicito que la Comisión de Estudios de Postgrado proponga al Consejo de la Facultad la designación del jurado para la respectiva defensa.

Sin otro particular, se despide,

Atentamente,

Juan Carlos Colmenares Zuleta
C.I.

Índice

1. Resumen	4
2. Introducción.....	5
3. Objetivos de la Investigación.....	15
4. Interrogantes de la Investigación.....	16
5. Marco Teórico.....	17
6. Capítulo I.....	17
7. Capítulo II.....	26
8. Capítulo III.....	42
9. Metodología.....	62
10. Capítulo IV Conclusiones.....	64
11. Referencias Bibliográficas.....	66

**Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario**

**El Ingreso Bruto como base imponible de los tributos previstos en la
Ley Orgánica de Telecomunicaciones y su contradicción con el
Principio de Capacidad Contributiva**

**Autor: Rafael Antonio González Ríos
Tutor: Juan Carlos Colmenares Zuleta**

RESUMEN

El propósito de este trabajo es vislumbrar “El Ingreso Bruto como base imponible de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y su contradicción con el Principio de Capacidad Contributiva”. Se establecieron los siguientes objetivos específicos: 1.- Explicar el concepto de Ingreso Bruto previsto en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. 2.- Identificar los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y 3.- Determinar el alcance del principio de Capacidad Contributiva respecto a la base imponible de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. Las interrogantes planteadas fueron las siguientes: ¿En qué consiste el concepto de Ingreso Bruto previsto en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones?, ¿Cuáles son los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones? y ¿Cual es el alcance del principio de Capacidad Contributiva respecto a la base imponible de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones?. La metodología empleada fue bajo las premisas de una investigación documental. Se trazó a través de un diseño de investigación bibliográfico con un enfoque de tipo jurídico dogmático. El nivel de análisis se basó en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos, fuentes bibliográficas, legislativas y jurisprudenciales. Finalmente, se generaron las siguientes conclusiones: a) tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, específicamente los impuestos y contribuciones, poseen como base imponible un elemento en común a los efectos de su determinación, este es el Ingreso Bruto; b) el ingreso bruto gravable, según disposiciones de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y la interpretación por parte de la Administración Tributaria competente, no admite la posibilidad de su conciliación respecto a los montos realmente ingresados al patrimonio del contribuyente a los efectos de sincerarlos respecto a la realidad económica del mismo, lo cual afecta directamente el derecho de propiedad de los sujetos pasivos; y, c) por último, el Ingreso Bruto utilizado como base imponible de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones contradice directamente el Principio de Capacidad Contributiva, lo cual genera que dichos tributos al levantarse sobre una base imponible que no es real, bien sea total o parcialmente, son inconstitucionales.

Descriptor: Ingresos Brutos, Base Imponible, Tributos de Telecomunicaciones, Capacidad Contributiva.

Introducción

Planteamiento de la Investigación

El sistema tributario, entendido como el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época¹, ha sido señalado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela como un elemento para procurar la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, sustentándose en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos².

En este sentido, el establecimiento de exacciones a los particulares a los efectos del mantenimiento del gasto público por parte del Estado deberá efectuarse mediante la sumisión directa a los objetivos perseguidos por el sistema tributario venezolano, considerando que el mismo se levanta sobre el marco de una serie de principios que dan sentido a la relación existente entre ésta y sus ciudadanos.

Ahora bien, la forma mediante la cual se expresa la vinculación entre el sujeto llamado al cumplimiento a una determinada obligación respecto a ese Estado que procura satisfacer necesidades colectivas y en general la ejecución del gasto público es mediante la relación jurídico tributaria, que ha

¹ Hector Villegas: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial ASTREA, Buenos Aires. 2002. p. 685.

² Artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

sido concebida como aquella integrada por los derechos y deberes correlativos surgidos del ejercicio del Poder Tributario³.

En este sentido, el Poder Tributario, entendido como esa posibilidad del Estado de exigir tributos respecto a personas o bienes enmarcados dentro de su jurisdicción⁴, o bien en su significación como la facultad de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos⁵, debe analizarse conforme las disposiciones normativas de carácter constitucional y legal que habilitan al efecto.

Así, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece que toda persona, natural o jurídica, tiene el deber de coadyuvar con los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones establecidas por la Ley⁶.

En este orden de ideas, se puede observar que si bien es cierto que todos aquellos individuos que se encuentren dentro del supuesto legalmente establecido que lo coloque en la posición de sujeto pasivo frente a la norma tributaria está en la obligación de cumplir con las prestaciones derivadas de la misma, no es menos cierto que debe verse encuadrado igualmente dentro del marco de derechos que establece la propia Ley y la Constitución.

Por otra parte, el Poder Tributario o Potestad Tributaria del Estado no se constituye como una facultad absoluta para incidir en la esfera económica

³ Carlos Giuliani Fonrouge: *Derecho Financiero Volumen I*. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1993. p.388.

⁴ Carlos Giuliani Fonrouge: *Derecho Financiero Volumen I*. op cit.

⁵ Hector Villegas: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Op cit. p. 252.

⁶ Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

o patrimonial de los particulares, sino que presenta un conjunto de limitaciones acordadas primeramente por los Principios que rigen la tributación, reconocidos por las disposiciones constitucionales.

A tal efecto, se puede afirmar que los límites fundamentales al ejercicio del Poder Tributario son los principios constitucionales de la tributación, los cuales no constituyen simples aspiraciones del constituyente sino verdaderos imperativos categóricos⁷, los cuales deben ser observados obligatoriamente por el Estado en la dinámica en la que se desenvuelve su ejercicio.

Ahora bien, el texto constitucional venezolano establece en el desarrollo de su marco normativo, una serie de disposiciones que desarrollan los principios que rigen la tributación, como lo es aquél que coloca a la propia constitución como la norma suprema y fundamento del ordenamiento jurídico y asimismo, la disposición que establece que no puede cobrarse tributos que no estén establecidos en la Ley y que los mismos no pueden tener efectos confiscatorios.

En este sentido, si bien de conformidad con la Constitución, el establecimiento de tributos solo puede efectuarse a través de Ley, hay que considerar que en su creación deben observarse una serie de Principios que determinan la constitucionalidad de los mismos, tales como el Principio de Legalidad, Generalidad, Capacidad Contributiva, no Confiscatoriedad, Progresividad, entre otros, lo que en términos generales se conocen como los principios constitucionales de la tributación.

⁷ Luis Fraga Pittaluga: *Principios Constitucionales de la Tributación*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. Colección Estudios Jurídicos N° 95. 2012. p.23.

En este orden de ideas, dichos principios se constituyen en un conjunto de valores superiores que fundamentan y limitan la creación, fiscalización, determinación y recaudación de tributos⁸, los cuales deben ser observados por el sistema tributario venezolano.

Entre los Principios a ser considerados por el legislador tributario se encuentra el de Capacidad Contributiva, dentro del cual un contribuyente puede ser sujeto de obligaciones tributarias como consecuencia de la existencia de hechos reveladores de riqueza⁹, lo cual conlleva al consecuente pago de las mismas, de conformidad con lo previsto en la Ley.

Por otra parte, el establecimiento de tributos en el sistema tributario venezolano debe efectuarse de conformidad con lo previsto en las disposiciones constitucionales, tales como los principios que son de obligatoria observación por parte del legislador al momento de crear el mismo y al describir los elementos que lo conforman, así el artículo 3 del Código Orgánico Tributario establece que solamente a las leyes corresponde regular, entre otros aspectos, la creación, modificación o supresión de tributos, y definir su hecho imponible, alícuota, base de cálculo y sujetos¹⁰.

En este sentido, si bien es cierto que en Venezuela toda persona esta obligada a coadyuvar al gasto público mediante el pago de tributos¹¹, las leyes que establezcan los mismos deben enmarcarse dentro de las normas y

⁸ Luis Fraga Pittaluga: *Principios Constitucionales de la Tributación*. Op cit. p.23.

⁹ Alberto Tarsitano: *El Principio Constitucional de la Capacidad Contributiva*. Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1994. p.307.

¹⁰ Artículo 3 Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.307. 17/10/2001.

¹¹ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009; Artículo 133 "Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales que establezca la Ley".

principios constitucionales que limitan el ejercicio de la Potestad Tributaria, a los efectos no transgredir los distintos derechos que la misma norma fundamental otorga a los posibles obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias.

Así, en el sistema tributario venezolano existe una multiplicidad de tributos, desarrollados en una serie de disposiciones normativas, los cuales deben ser observados en su significación constitucional a los efectos de valorar sus posibles consecuencias sobre los destinatarios de los mismos, a fin de no verse vulnerados de alguna forma sus derechos y garantías constitucionales.

Por tal razón, los distintos tributos existentes en Venezuela no deben menospreciar ni transgredir derechos garantizados en la Constitución, sus leyes establecedoras deben apegarse a los Principios que rigen la tributación.

Ahora bien, existe una multiplicidad de tributos repartidos en distintas leyes en el ordenamiento jurídico venezolano, y estas a su vez establecen y desarrollan la potestad tributaria que por disposición constitucional se atribuye a los distintos niveles del Poder Público. Asimismo, existen tributos establecidos en leyes de carácter especialmente tributario, tales como la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otras, donde las mismas por su contenido deberán desarrollarse dentro de los Principios constitucionales que rigen la tributación en Venezuela.

Por otra parte, existen igualmente leyes que si bien desarrollan alguna materia atinente a ramas del derecho distintas al Derecho Tributario,

contienen normas de carácter tributario, en las cuales deberán enmarcar ese contenido fiscal a las disposiciones constitucionales correspondientes a dicha materia, tal es el caso de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones¹² que si bien desarrolla lo correspondiente al marco regulatorio de las actividades de telecomunicaciones en Venezuela, a su vez contiene un régimen tributario especial aplicado a este sector económico.

En este sentido, se puede observar que la mencionada Ley establece en su Título XI “De los Impuestos Tasas y Contribuciones Especiales”¹³, los tributos que recaen sobre aquellos sujetos que desarrollan actividades de telecomunicaciones, y a su vez desarrolla los elementos constitutivos de los mismos, tales como los sujetos pasivos, el hecho imponible, alícuotas y base imponible.

En este orden de ideas, se establece un impuesto, tasas y contribuciones parafiscales, cuyo hecho imponible se genera bien sea por la prestación de servicios de telecomunicaciones con fines de lucro, por la utilización del espectro radioeléctrico o por la provisión de capacidad satelital, con alícuotas específicas para cada servicio, teniendo en común que la base imponible de los mismos se compone de los ingresos brutos.

El artículo 146 de la mencionada Ley Orgánica de Telecomunicaciones establece que quienes presten servicios de telecomunicaciones deberán pagar un impuesto que dependiendo del tipo de servicio será del 0,5%, 1% o 2,3% de sus ingresos brutos derivados de su

¹² Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 2010, reimpressa por error material en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.610 de fecha 7 de febrero de 2011.

¹³ Artículos 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156 y 157 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. Op cit.

actividad. Asimismo, dicha prestación de servicios genera la obligación de pagar contribuciones especiales que pueden ser del 0,5% o del 1% de los ingresos brutos, conforme a los artículos 147 y 150 ejusdem.

Dichos tributos tienen en común que su base imponible se constituye por los ingresos brutos derivados de la prestación del servicio de telecomunicaciones, no obstante, no se define en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones qué se debe entender como tales, sino es en el Reglamento de Tributos¹⁴ de dicha Ley donde se define en su artículo 2 numeral 7 que el ingreso bruto gravable es “aquella porción del ingreso bruto contable sujeto a la alícuota impositiva”.

No obstante lo anterior, el artículo 154 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones establece que el ingreso bruto de los sujetos del hecho imponible de los tributos que recaen sobre la prestación de servicios de telecomunicaciones “no admiten costos ni deducciones de ningún tipo”, lo cual genera inconvenientes al momento de evaluar la realización las operaciones comerciales de los prestadores de servicio de telecomunicaciones en las cuales normalmente se pueden generar situaciones en las que no se perciba realmente el ingreso bruto como por ejemplo situaciones de morosidad del cliente que conlleve a cuentas incobrables, las devoluciones y descuentos normales en el comercio.

En este sentido, de conformidad con la norma que imposibilita la deducción de dichas cantidades del ingreso bruto por la prestación de servicios de telecomunicaciones conduce a la generación de una base

¹⁴ Reglamento sobre los Tributos establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.609 de fecha 14 de enero de 2003.

imponible que no se ajusta a la realidad económica del contribuyente sino que esta se levantaría en base a una ficción de ingresos inexistentes.

Considerando que teóricamente el ingreso bruto gravable debería ser el ingreso realmente obtenido por la empresa o, en su caso, el ingreso efectivamente causado, como consecuencia de un contrato o acuerdo firme, válido y exigible¹⁵, y que gravar en base a unos ingresos que no existen sino ficticiamente, como los casos antes señalados, conlleva en consecuencia que se grave sobre una base inexistente, lo cual trae como resultado la afectación del capital de trabajo de la empresa, ya que estas serían cantidades de dinero que el contribuyente no recibe.

Ahora bien, la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela establece en su artículo 316 que los contribuyentes deberán pagar los tributos de acuerdo a su capacidad económica, la cual ha sido entendida como un concepto jurídico indeterminado que utiliza el constituyente para referirse a la posibilidad de las personas para estar sujetos al pago de tributos¹⁶.

Asimismo, hay que considerar que derivado de esa posibilidad económica se presenta la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, ante la presencia de hechos reveladores de riqueza, esto es la Capacidad Contributiva¹⁷. En este sentido, siendo que los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones consideran como base imponible los ingresos brutos obtenidos por los contribuyentes, este

¹⁵ Oswaldo Padron: *La Tributación en el Sector de las Telecomunicaciones y las Reglas y Principios de Fiscalización*. CONATEL. Caracas. 2005. p.110.

¹⁶ Luis Fraga Pittaluga: *Principios Constitucionales de la Tributación*. Op cit. p.75.

¹⁷ Alberto Tarsitano: *El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva*. Op cit. p.307.

constituye el elemento revelador de riqueza, del cual deriva el pago de los mismos.

No obstante, de conformidad con el artículo 154 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, se excluye la posibilidad de conciliar el ingreso bruto conformador de la base imponible al impedir hacer exclusiones correspondientes a operaciones que disminuyen contablemente el mismo, lo cual produce que el contribuyente deba disponer de una parte de su patrimonio o rentas para atender al pago de tributos, calculado eventualmente en base a unos ingresos no percibidos que ocasionan una desproporción entre la capacidad económica respecto a la cuantía a pagar.

Por otra parte, la imposibilidad de realizar deducciones al ingreso bruto del contribuyente a fin de ajustarlo a las cantidades realmente percibidas por sus actividades económicas, lo coloca en la situación de gravar sobre ingresos irreales, lo cual afecta directamente el patrimonio del mismo, el cual deberá soportar la porción de ingresos no deducida, trayendo como consecuencia incluso afectar su derecho de propiedad.

En este sentido, con la realización de la presente investigación, se pretende dilucidar si la prohibición contenida en el artículo 154 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones se contradice con el Principio de Capacidad Contributiva, al limitar la posibilidad de “deducir” del ingreso bruto percibido por los contribuyentes de los tributos previstos en dicha Ley las operaciones que se corresponden a ingresos no percibidos realmente, lo cual conlleva al incremento ficticio de la base imponible de dichos tributos.

A su vez, con la resolución del problema planteado se espera contribuir con los estudios del Derecho Tributario en Venezuela, puesto que la creación legal en esta materia en todo caso no debe desvincularse de los principios constitucionales que le rigen, no obstante la visión actual de los análisis jurídicos que imponen la necesidad de aproximarse a la visión dinámica en el cual se desenvuelven las actividades económicas ante lo cual deben observarse las consecuencias que dicho desarrollo supone.

Igualmente, con esta investigación se busca dar respuesta a la inquietud intelectual y académica surgida en el autor por la resolución del problema planteado para lograr así un crecimiento académico, intelectual y profesional, e igualmente obtener nuevas herramientas para el futuro ejercicio profesional en el área del Derecho Tributario.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General:

Analizar el concepto de Ingreso Bruto como base imponible de los impuestos y contribuciones previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones en relación con el Principio de Capacidad Contributiva.

Objetivos Específicos:

1. Explicar el concepto de Ingreso Bruto como base imponible de los impuestos y contribuciones previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.
2. Identificar los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.
3. Determinar el alcance del principio de Capacidad Contributiva respecto a la base imponible de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.

Interrogantes de Investigación

1. ¿En qué consiste el concepto de Ingreso Bruto como base imponible de los impuestos y contribuciones previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones?
2. ¿Cuáles son los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones?
3. ¿Cual es el alcance del principio de Capacidad Contributiva respecto a la base imponible de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones?

Marco Teórico

CAPÍTULO I

El concepto de Ingreso Bruto como base imponible de los impuestos y contribuciones previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones

El Ingreso Bruto Gravable:

A los efectos del cálculo de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, específicamente los impuestos y contribuciones especiales se debe considerar qué debe entenderse por ingresos brutos, ya que es la noción que se utiliza como base imponible o de cálculo de los mismos.

En este sentido, se puede observar que la Ley Orgánica de Telecomunicaciones no ofrece una definición de lo que debe ser tomado como ingreso bruto, no obstante, el Reglamento de Tributos de la LOTEL en su artículo 2 numeral 7 establece que *Ingreso Bruto Gravable* es la "porción del ingreso bruto contable sujeta a la alícuota impositiva".

Como puede observarse dicha definición hace referencia a un concepto adicional que es el de ingreso bruto contable, el cual deberá ser objeto de análisis a los efectos de determinar qué montos deberán ser incluidos en la base imponible de los impuestos y contribuciones establecidos en la LOTEL.

En este orden de ideas, se ha dicho que los flujos de entradas de recursos cuya proveniencia no este vinculada con aportes de capital ni cantidades que pudieran estar sometidas a devoluciones y que consecuentemente provoquen incremento patrimonial, son ingresos¹⁸.

En este sentido, al considerarse que los ingresos de una entidad o empresa, y en este caso específico de un prestador de servicios de telecomunicaciones a los efectos del especial régimen tributario que lo rige conforme a la LOTEL, esos montos distintos a capital o a cantidades comprometidas, debe tomarse en consideración que

(...) todas aquellas disminuciones de ingreso o meras indicaciones documentales de menor ingreso, no deben ser computadas como parte del ingreso bruto, pues ello deformaría el concepto y sobre todo su entidad real. **Me refiero a diversos supuestos de descuentos, devoluciones, bonificaciones y otras concesiones otorgadas a clientes que no representan flujo de ingreso (...)**¹⁹
(negrillas del autor)

Con lo cual se puede vislumbrar el concepto de ingreso bruto desde el punto de vista fiscal como aquellos montos que no representan el capital, capaces de incrementar el patrimonio y con exclusión de los montos correspondientes a conceptos capaces de afectarlo negativamente.

Ahora bien, dentro de la definición de lo que debe entenderse por ingreso bruto gravable, que mas allá de ser un elemento “contable” aparentemente simple de definir, no obstante, ofrece una gran cantidad de interrogantes sobre qué debe conceptos lo conforman y si a su vez algunos

¹⁸ Gabriel Ruan Santos: *La Tributación en el Sector de las Telecomunicaciones y las Reglas y Principios de la Fiscalización*. I Jornadas de Derecho Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela. Comisión Nacional de Telecomunicaciones. Caracas. 2005. p.34.

¹⁹ Gabriel Ruan Santos: *La Tributación en el Sector de las Telecomunicaciones y las Reglas y Principios de la Fiscalización*. Op cit.

montos en él incluidos deben ser conciliados a fin de lograr su adecuación con los principios constitucionales, principalmente el de capacidad contributiva.

En este sentido, el ingreso bruto al que se refieren los tributos de telecomunicaciones no podrá entenderse en el sentido de abarcar cuentas, conceptos y situaciones en las cuales si bien una operación se registre con un monto determinado, sea éste monto precisamente parte de su flujo de efectivo, por no haberse realizado su entrada efectiva al patrimonio de la empresa o al menos con la expectativa de su real entrada.

Tal es el caso, en que se realice una venta de un servicio y la contraprestación por éste no logre cobrarse efectivamente o que una parte del ingreso generado por ello se refiera a conceptos promocionales como por ejemplo un bono por la compra o un descuento por pago anticipado, etc, en los cuales, si bien a nivel contable se registra en la cuenta de ingreso el 100% de la operación, dicho registro no refleja ciertamente el flujo de dinero que entra realmente a quien presta el servicio de telecomunicaciones.

Por ello el ingreso bruto registrado contablemente deberá ser objeto de un ajuste a efectos de conciliar fiscalmente respecto a los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones a fin de que el mismo no se vea distorsionado, y en consecuencia afectar la capacidad que pueda tener el contribuyente, en este caso el prestador de servicio de telecomunicaciones para soportar económicamente el pago de tributos.

En este orden de ideas, el artículo 16 del Reglamento sobre los Tributos establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones prevé la

posibilidad de efectuar ajustes a la base imponible y mas específicamente del ingreso bruto gravable sobre los montos dejados de percibir no obstante haber sido declarados y gravados en un determinado período fiscal.

En cuanto esa norma se ha señalado en la doctrina tributaria que ha estudiado dichos tributos que

Esta norma autoriza a hacer el ajuste del ingreso derivado de una anulación o reverso contractual en un período posterior, lo cual demuestra la voluntad del Ejecutivo de admitir ampliamente esas disminuciones de ingreso, a las cuales impropriamente califica como deducciones. Esta norma debería ser tenida como un ejemplo de modificación del ingreso bruto y no como una limitación a la posibilidad de admisión de otras disminuciones diferentes²⁰.

Así las cosas, el ingreso bruto al que se debe considerar a los efectos de la determinación de la base imponible de los tributos de telecomunicaciones no debe referirse exclusivamente al monto que aparezca registrado en la cuenta nominal dentro de la contabilidad del contribuyente prestador de servicios de telecomunicaciones.

Dicha base imponible debe estar referida necesariamente al ingreso bruto “realmente” ingresado o con expectativas ciertas de que el mismo ingrese al patrimonio y que se verifique del flujo de efectivo, y asimismo, debe prever su efectiva realización en el tiempo, esto es que se debe admitir la posibilidad de ajustar los montos sobre los cuales se determinó y pagó en un período y sobre el cual posteriormente se constató que el mismo no ingresó, como por ejemplo en el caso de la cuentas incobrables, descuentos por pagos anticipados, entre otros.

²⁰ Gabriel Ruan Santos: *La Tributación en el Sector de las Telecomunicaciones y las Reglas y Principios de la Fiscalización*. Op cit. p 35.

Por otra parte, se ha dicho en cuanto a la determinación de la base imponible de los tributos de telecomunicaciones que si éstos se “imponen sobre una ficción jurídica que no es cónsona con la realidad económica que se pretende gravar (en este caso ingresos brutos) violan la Constitución de 1999, la cual requiere que todo tributo se base en la capacidad contributiva del contribuyente”²¹.

Por lo cual, si bien es cierto que el concepto de Ingreso Bruto proviene de las ciencias contables o dicho de otra forma es un concepto eminentemente contable, el cual es tomado por la norma tributaria como parámetro referencial a los efectos de la determinación de la base imponible de los tributos de telecomunicaciones, no es menos cierto que debe existir una distinción respecto al Ingreso Bruto Fiscal desde la óptica tributaria.

En este sentido, no existe identidad entre lo que se denomina Ingreso Bruto Contable e Ingreso Bruto Fiscal, lo cual incluso se reconoce en el numeral 7 del artículo 2 del Reglamento Sobre los Tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones que establece que Ingreso Bruto Gravable es la “porción del ingreso bruto contable sujeta a alícuota impositiva”²².

Así, el ingreso bruto sobre el cual se levanta la determinación tributaria debe guardar vinculación directa con la realidad económica del contribuyente, la cual no necesariamente se obtiene del concepto de ingreso bruto contable. Los ingresos brutos gravables desde el punto de vista fiscal y por constituir el elemento que cuantifica la base de cálculo o base imponible

²¹ Emilio J. Roche: *De los Tributos de Telecomunicaciones*. Revista de Derecho Tributario N° 91, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legis Editores, C.A., Caracas. 2001. pp.108 y 109.

²² Artículo 2 numeral 7 Reglamento sobre los Tributos establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.609 de fecha 14 de enero de 2003.

de los tributos de telecomunicaciones deben considerarse a la luz de los Principios constitucionales que rigen la tributación en Venezuela, muy especialmente el de Capacidad Contributiva.

Igualmente, es necesario considerar que

si la Ley de Telecomunicaciones [sic] pretende gravar la actividad de telecomunicaciones con un tributo basado en los ingresos brutos, y la definición legal de estos ingresos brutos no es cónsona con la realidad económica, entonces, el impuesto se aplicaría a una ficción legal que violaría el precepto constitucional de la capacidad contributiva²³.

Asimismo, otros autores han señalado que

En consecuencia, puede señalarse que –lisa y llanamente- la base imponible del impuesto de telecomunicaciones, debe responder a las cantidades efectivamente producidas y percibidas por el contribuyente, lo cual es el resultado de las labores de determinación, reconocimiento y sustracción de aquellos montos que representen, entre otras, lo perdido, devuelto o descontado dentro del período impositivo de que se trate.

Entonces, los montos causados por las operadoras al momento de la facturación, si bien constituyen una presunción de que formaran parte del ingreso bruto efectivo, tal presunción, es susceptible de destruirse en aquellos supuestos en los cuales el ingreso efectivo no llega a materializarse²⁴. (Negrillas del autor)

En tal sentido, la necesidad de conciliar el ingreso bruto que sirve de base imponible a los tributos establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones con la realidad que se desprende de las operaciones de los prestadores de servicios de telecomunicaciones, a fin de que se respete el Principio de Capacidad Contributiva.

²³ Emilio J. Roche: *De los Tributos de Telecomunicaciones*. Op cit p. 109.

²⁴ Salvador Sánchez Gonzalez: *Marco Tributario del Servicio de Telecomunicaciones*. Revista de Derecho Tributario N° 89, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legis Editores, C.A., Caracas. 2000. pp.110 y 111.

Acepciones en otras leyes tributarias en Venezuela: Ley Orgánica del Poder Público Municipal:

Adicionalmente a lo previsto en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y su Reglamento, en cuanto a la definición de ingreso bruto, es de observar que no es esta normativa de telecomunicaciones la única que establece el ingreso bruto como base imponible de un determinado tributo, sino que por ejemplo, a nivel municipal, específicamente el Impuesto Sobre Actividades Económicas toma dicha noción como base imponible.

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal establece en su artículo 210²⁵, que la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos por el contribuyente.

De lo anterior se puede observar que el concepto de ingreso bruto a los efectos de dicha Ley se corresponde con aquellos ingresos efectivamente percibidos, es decir no sobre simple expectativas de ingresos sino que además deben guardar relación con la realidad económica de la operación respecto al patrimonio.

En este sentido, por ejemplo la determinación del tributo sobre los montos que no hayan sido percibidos y cobrados por el contribuyente implicaría tomar en cuenta una Capacidad Contributiva ficticia, que en consecuencia no sería el reflejo de la realidad económica, coligiendo con el

²⁵ Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010 Artículo 210.

artículo 5 del Código Orgánico Tributario²⁶ en cuanto a que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica.

En consecuencia se puede observar que en la delimitación de lo que debe entenderse como ingreso bruto se excluyen aquellas cantidades no percibidas efectivamente, permitiéndose en el artículo 215 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal las deducciones de devoluciones de bienes o anulaciones de contratos de servicios, así como los descuentos efectuados según las prácticas habituales de comercio.

a) La primera implicación directa derivada del concepto de “Ingresos Brutos efectivamente percibidos” consiste en que los ingresos mostrados por la contabilidad financiera en un ejercicio determinado, deben ser sometidos a un ajuste a través de lo que denominamos una “Conciliación de Ingresos Brutos”, para determinar cual de esos ingresos han sido cobrados ya que en la contabilidad se encuentran registrados sobre la base de lo devengado. (...)

b) La “Conciliación de Ingresos Brutos” resulta necesaria en todos los casos donde la contabilidad del contribuyente utilice las partidas del estado de ganancias y pérdidas, tales como devolución en ventas, descuentos por pronto pago en ventas, rebajas o bonificaciones en ventas, así como en los supuestos en que realice operaciones de venta a crédito o de prestación de servicios comerciales que generen cuentas o documentos (efectos) por cobrar²⁷.

En este sentido, se observa cómo a nivel de lo que sería el régimen tributario municipal, derivado de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, se reconoce la necesaria relación que debe existir entre el ingreso bruto respecto al Principio de Capacidad Contributiva con el reconocimiento del denominado ingreso bruto efectivamente percibido que intenta aproximarse a

²⁶ Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.

²⁷ Héctor Rangel Urdaneta: *Implicaciones derivadas del concepto de “Ingreso Bruto Efectivamente Percibido” previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal sobre la determinación del Impuesto Sobre Actividades Económicas*. Trabajo Especial de Grado para optar al grado de Especialista en Derecho Financiero, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas. 2009. p. 176.

la búsqueda de la armonía tributaria que debe existir entre los distintos regímenes tributarios y en específico, los distintos tributos existentes en Venezuela, respecto a las previsiones constitucionales.

Capítulo II

Tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones

La Ley Orgánica de Telecomunicaciones²⁸, establece en su Título XI, específicamente en sus artículos 146 y siguientes un conjunto de tributos que recaen sobre la actividad de las telecomunicaciones, cuyas obligaciones de ellos derivados se levantan sobre los prestadores de dichos servicios.

En tal sentido, los prestadores de servicios de telecomunicaciones deberán cumplir con los deberes formales y materiales derivados de la relación jurídico tributaria establecida respecto a los distintos sujetos activos de dichos tributos. Se establece un Impuesto de Telecomunicaciones, la Contribución Especial a CONATEL, Contribución al Fondo de Servicio Universal, Contribución al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones y la Tasa por Administración y Control del Espectro Radioeléctrico.

Dichos tributos tienen en común su vinculación con la prestación de servicios de telecomunicaciones, razón por la cual resulta necesario vislumbrar qué debe tomarse por tales a los efectos de determinar el nacimiento de las obligaciones tributarias que de ellos emanan.

Considerando que en Venezuela existen distintos tipos de servicios de telecomunicaciones dependiendo de las actividades que se desarrollan, los

²⁸ Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 2010, reimpressa por error material en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.610 de fecha 7 de febrero de 2011.

cuales a los efectos del régimen tributario previsto en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, es de interés clasificarlos en dos tipos: servicios de radiodifusión sonora y televisión abierta y otros servicios de telecomunicaciones; ya que los mismos poseen tratos diferenciados en cuanto a la sujeción y aplicación de alícuotas tal como se explica *infra*.

En este sentido, para los mencionados tipos de actividades de telecomunicaciones confluyen los tributos que recaen sobre ellas en razón de la prestación de dichos servicios de telecomunicaciones, lo cual constituye precisamente el hecho imponible de los mismos, del cual se deriva el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Así, el reglamento de tributos de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones ha definido en su artículo 9 el hecho imponible de los tributos establecidos en dicha Ley como “las actividades de telecomunicaciones realizadas dentro del territorio nacional de manera directa o indirecta que tengan por objeto la prestación de servicios de telecomunicaciones a terceros, con fines de lucro”²⁹.

De allí, que el elemento fundamental para la determinación de la sujeción al régimen tributario de telecomunicaciones sea la verificación de si se está en presencia de un servicio de telecomunicaciones o si por el contrario se trata de una actividad distinta a estas.

En este orden de ideas, la Ley Orgánica de Telecomunicaciones establece en su artículo 4 que “se entiende por telecomunicaciones toda

²⁹ Reglamento sobre los Tributos establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.609 de fecha 14 de enero de 2003.

transmisión, emisión o recepción de signos, señales, escritos, imágenes, sonidos o informaciones de cualquier naturaleza, por hilo, radioelectricidad, medios ópticos, u otros medios electromagnéticos afines, inventados o por inventarse (...)", con lo cual es posible determinar técnicamente la sujeción a los tributos de telecomunicaciones como consecuencia de la realización de dichas actividades.

Asimismo, el concepto de lo que debe entenderse por servicios de telecomunicaciones se ha definido como "actividades prestacionales dirigidas a satisfacer necesidades de telecomunicaciones a través de la operación de una red de telecomunicaciones y de la realización de las actividades complementarias que sean normales y necesarias para tal fin"³⁰.

De igual forma, se ha dicho que los tributos establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones responden al Principio de Territorialidad, es decir, "que sólo será gravable la prestación de servicios de telecomunicaciones realizada dentro del territorio nacional (...) la LOTEL no ha pretendido gravar hechos extraterritoriales"³¹, salvo las consideraciones que pudieran establecerse en relación al novísimo impuesto sobre provisión de capacidad satelital.

Por otra parte, en cuanto a la base imponible, en el caso tanto de los impuestos como de las contribuciones previstas en la LOTEL se constituye por los ingresos brutos correspondientes a la prestación del servicio de telecomunicaciones de que se trate, y en el caso de la Tasa por Administración y Control del Espectro Radioeléctrico el hecho imponible es

³⁰ Artículo numeral 13 Reglamento sobre los Tributos establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.609 de fecha 14 de enero de 2003.

³¹ José Araujo Juárez y otros: *Derecho de las Redes y Servicios de Telecomunicaciones*. Ediciones Paredes. Caracas. 2005. p.890.

“la planificación, asignación, cambio y verificación de frecuencias radioeléctricas, la comprobación técnica de emisiones, la supervisión del uso adecuado del espectro radioeléctrico”.³²

Con lo cual se observa que en el régimen tributario previsto en la Ley orgánica de Telecomunicaciones es de relevancia la determinación de si se está en presencia realmente de un servicio de telecomunicaciones, a cuyos fines se debe acudir al apoyo de especialistas en el área técnica, cuya necesidad se incrementa en el caso de la Tasa por Administración y Control del Espectro Radioeléctrico, la cual, como se verá *infra*, se determina mediante una fórmula que considera elementos técnicos de la prestación del servicio.

Por otra parte, se ha afirmado que en el caso de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones “inciden sobre indicios de riqueza y no propiamente sobre manifestaciones de riqueza claramente evidenciadas, como sería la hipótesis de los ingresos brutos, lo cual facilita las tareas de recaudación pero se aleja de la correcta determinación de la capacidad económica del contribuyente”³³.

En este sentido, en general sobre los tributos de telecomunicaciones, específicamente en el caso de los impuestos y contribuciones se han formulado algunas consideraciones respecto a su afectación patrimonial sobre los contribuyentes de los mismos, ya que éstos comparten el mismo hecho imponible y la misma base de cálculo, lo cual se manifiesta en la incidencia directa sobre la capacidad contributiva, mas aun cuando el

³² Beltrán Enrique Malavé González: *Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela*. Comisión Nacional de Telecomunicaciones. Caracas. 2003. p.18.

³³ José Araujo Juárez y otros: *Derecho de las Redes y Servicios de Telecomunicaciones*. Op cit. p. 904.

elemento que conforma la base imponible que es el ingreso bruto no puede ser correctamente sincerado conforme la prohibición prevista en el artículo 154 de la LOTEL, como se desarrollará en el capítulo siguiente.

Así, tal como manifiestan algunos autores que han estudiado la composición de estos tributos:

Los impuestos creados y regulados por la LOTEL son impuestos cuya base imponible es el ingreso bruto. Aunque aparentemente simples, estos tributos crean problemas conceptuales de difícil solución porque existe una tendencia francamente errónea que pretende disociar los impuestos que recaen sobre los ingresos brutos de la noción o principio del gravamen conforme a la capacidad contributiva.³⁴

Por lo tanto, al momento de efectuar la correspondiente determinación de la obligación tributaria se debe considerar que la base imponible se compone de los ingresos brutos derivados de la respectiva actividad de que se trate, en este caso de la prestación de servicios de telecomunicaciones.

Ahora bien, en cuanto a los tributos en particular de los cuales se conforma el régimen tributario desarrollado en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, específicamente del impuesto y contribuciones, así como de la Tasa Por Administración y Control del Espectro Radioeléctrico, se resumen de la siguiente manera:

1.- Impuesto de Telecomunicaciones:

³⁴ Oswaldo Padrón Amaré: *La Tributación en el Sector de las Telecomunicaciones y las Reglas y Principios de la Fiscalización*. Op cit. p.109.

Se encuentra previsto en el artículo 146 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones en los siguientes términos:

Artículo 146

Quienes con fines de lucro presten servicios de radiodifusión sonora o de televisión abierta, pagarán al Fisco Nacional un impuesto del uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos, derivados de la explotación de tales servicios.

Quienes presten cualquier otro servicio de telecomunicaciones o realicen cualquier actividad de telecomunicaciones con fines de lucro, deberán pagar al Fisco Nacional un impuesto del dos coma tres por ciento (2,3%) de sus ingresos brutos, derivados de la explotación de tales servicios.

Este impuesto se liquidará y pagará trimestralmente, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario y se calculará sobre la base de los ingresos brutos correspondientes al trimestre anterior.

Quienes exploten recursos orbitales y porciones de espectro radioeléctrico asociadas y provean capacidad satelital con fines de lucro a operadores autorizados para la prestación de los servicios de telecomunicaciones a terceros, deberán pagar a la República un impuesto del cero coma cinco por ciento (0,5%) sobre el monto facturado o pagado a éstos, por concepto de provisión de capacidad satelital.

Este tributo se liquidará y pagará anualmente dentro de los cuarenta y cinco días continuos siguientes al vencimiento del año calendario que corresponda. Los proveedores de capacidad satelital estarán sujetos únicamente al pago del tributo establecido en el presente Capítulo.

La provisión de capacidad satelital constituirá hecho imponible de este impuesto, aún cuando se haya contratado, perfeccionado o pagado en el exterior y aunque el proveedor de la misma no se encuentre domiciliado en la República.

A los fines del control fiscal, los operadores que presten servicios de telecomunicaciones a terceros deberán remitir a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones, los contratos y la factura o documento que evidencia la cancelación de la provisión de capacidad satelital que sean suscritos.

1.1.- Sujetos.

El Sujeto Activo del Impuesto de Telecomunicaciones se constituye por el Tesoro Nacional.

Los Sujetos Pasivos de dicho impuesto son los prestadores de servicios de telecomunicaciones, bien sea de radiodifusión sonora o de televisión abierta u otros prestadores de servicios de telecomunicaciones distintos a los anteriores, independientemente de poseer o no la correspondiente habilitación administrativa o que se encuentren en período de transformación de títulos.

1.2.- Hecho Imponible.

El hecho imponible del Impuesto de Telecomunicaciones es la prestación de servicios de telecomunicaciones con fines de lucro.

1.3.- Base Imponible.

La base de cálculo o base imponible del Impuesto de Telecomunicaciones es el Ingreso Bruto derivado de la prestación de los servicios de telecomunicaciones de los cuales se trate.

1.4.- Alícuota:

La alícuota a la cual se encuentran sujetos los prestadores de servicios de telecomunicaciones en cuanto al Impuesto de Telecomunicaciones es del 1%, en el caso de servicios de Radiodifusión

Sonora o de Televisión Abierta, 2,3% en el caso de otros servicios distintos a los anteriores y en el caso de la provisión de Capacidad Satelital será del 0,5% anual en cuanto a dicho servicio.

2.- Contribución Especial a CONATEL:

Se encuentra prevista en el artículo 147 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones en los siguientes términos:

Artículo 147

Quienes presten servicios o realicen actividades de telecomunicaciones con fines de lucro, deberán pagar a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones una contribución especial del medio por ciento (0,50%) de los ingresos brutos, derivados de la explotación de esa actividad, los cuales formarán parte de los ingresos propios de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones para su funcionamiento.

Esta contribución especial se liquidará y pagará trimestralmente, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario y se calculará sobre la base de los ingresos brutos correspondientes al trimestre anterior.

2.1.- Sujetos.

El Sujeto Activo de la Contribución Especial a CONATEL se constituye por la Comisión Nacional de Telecomunicaciones, y los montos recaudados por este tributo constituyen ingresos propios de dicho ente público, de conformidad con el artículo 38 numeral 1 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.

Por otra parte, los Sujetos Pasivos de dicho impuesto son los prestadores de servicios de telecomunicaciones, bien sea de radiodifusión

sonora o de televisión abierta u otros prestadores de servicios de telecomunicaciones distintos a los anteriores, independientemente de poseer o no la correspondiente habilitación administrativa o que se encuentren en período de transformación de títulos.

2.2.- Hecho Imponible.

El hecho imponible de la Contribución Especial a CONATEL se constituye por la prestación de servicios de telecomunicaciones con fines de lucro.

2.3.- Base Imponible.

La base de cálculo o base imponible de la Contribución Especial a CONATEL es el Ingreso Bruto derivado de la prestación de los servicios de telecomunicaciones.

2.4.- Alícuota:

La alícuota a la cual se encuentran sujetos los prestadores de servicios de telecomunicaciones en cuanto a la Contribución Especial a CONATEL es del 0,5%.

3.- Contribución al Fondo de Servicio Universal:

Se encuentra prevista en el artículo 150 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones en los siguientes términos:

Artículo 150

Quienes presten servicios o realicen actividades de telecomunicaciones con fines de lucro deberán aportar al Fondo de Servicio Universal el uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos.

Los prestadores de servicios de radiodifusión sonora o de televisión abierta, quedan exceptuados de esta obligación, sólo por lo que respecta a los ingresos brutos que obtengan por dichas actividades.

Este aporte se liquidará y pagará trimestralmente, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario y se calculará sobre la base de los ingresos brutos correspondientes al trimestre anterior.

3.1.- Sujetos.

El Sujeto Activo de la Contribución al Fondo de Servicio Universal se constituye por Fondo de Servicio Universal, y los montos recaudados por este tributos constituyen recursos que van destinado al cumplimiento de los fines del mismo.

Por otra parte, los Sujetos Pasivos de dicho impuesto se constituyen por los prestadores de servicios de telecomunicaciones, bien sea de radiodifusión sonora o de televisión abierta u otros prestadores de servicios de telecomunicaciones distintos a los anteriores, independientemente de poseer o no la correspondiente habilitación administrativa o que se encuentren en período de transformación de títulos.

3.2.- Hecho Imponible.

El hecho imponible de la Contribución al Fondo de Servicio Universal se constituye por la prestación de servicios de telecomunicaciones con fines de lucro, a excepción de los servicios de radiodifusión sonora y televisión abierta.

3.3.- Base Imponible.

La base de cálculo o base imponible de la Contribución al Fondo de Servicio Universal es el Ingreso Bruto.

3.4.- Alícuota:

La alícuota correspondiente a la Contribución al Fondo de Servicio Universal es del 1%.

4.- Tasa por Administración y Control del Espectro Radioeléctrico:

Se encuentra prevista en el artículo 148 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones en los siguientes términos:

Artículo 148

Quienes exploten o hagan uso del espectro radioeléctrico, deberán pagar anualmente a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones una tasa por concepto de administración y control del mismo, que no excederá del medio por ciento (0,5%) de sus ingresos brutos.

En el caso de servicios de radiodifusión sonora y de televisión abierta, este porcentaje no excederá de un cero coma dos por ciento (0,2%) de sus ingresos brutos, derivados de la explotación de tales servicios.

Esta tasa se liquidará y pagará anualmente, dentro de los primeros cuarenta y cinco días continuos del año calendario.

El Reglamento de esta Ley definirá el modelo para el cálculo de dicha tasa, en función de los siguientes criterios: frecuencias y ancho de banda asignados, extensión del área geográfica cubierta y población existente en la misma, tiempo por el cual se haya otorgado la concesión y modalidad de uso.

La Comisión Nacional de Telecomunicaciones enterará al Fisco Nacional el cincuenta por ciento (50%) del monto resultante por este concepto y el resto formará parte de los ingresos propios de la Comisión.

La administración de nombres de dominio causará el pago de una tasa anual a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones por un monto de una Unidad Tributaria (1 U.T.). Quedan exentos del pago de la tasa por administración de nombres de dominio, cuando éstos hayan sido solicitados por entes u órganos del Estado.

4.1.- Sujetos.

El Sujeto Activo de la Tasa por Administración y Control del Espectro Radioeléctrico se constituye tanto por el Tesoro Nacional como por la Comisión Nacional de Telecomunicaciones, no obstante es esta última el ente recaudador de la misma.

Por otra parte, los Sujetos Pasivos de dicha contribución se constituyen por aquellos que exploten o hagan uso del espectro radioeléctrico.

4.2.- Hecho Imponible.

El hecho imponible de dicha tasa se constituye por la explotación o utilización del espectro radioeléctrico.

Se calcula en base a la fórmula prevista en los artículos 21 y siguientes del Reglamento de Tributos de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones ($v_t=v_1+v_2+v_3$).

5.- Contribución al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones:

Se encuentra prevista en el artículo 151 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones en los siguientes términos:

Artículo 151

Quienes presten servicios o realicen actividades de telecomunicaciones aportarán al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones el medio por ciento (0,50%) de sus ingresos brutos.

Los prestadores de servicios de radiodifusión sonora o de televisión abierta, quedan exceptuados de esta obligación, sólo por lo que respecta a los ingresos brutos que obtengan por dichas actividades.

Este aporte se liquidará y pagará trimestralmente, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario y se calculará sobre la base de los ingresos brutos correspondientes al trimestre anterior.

5.1.- Sujetos.

El Sujeto Activo de la Contribución al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones se constituye por Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones, y los montos recaudados por este tributo constituyen recursos que van destinado al cumplimiento de los fines del mismo.

Por otra parte, los Sujetos Pasivos de dicha contribución se constituyen por los prestadores de servicios de telecomunicaciones, a excepción de los prestadores de servicios de radiodifusión sonora y televisión abierta.

5.2.- Hecho Imponible.

El hecho imponible de la Contribución al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones se constituye por la prestación de servicios de telecomunicaciones a excepción de los servicios de radiodifusión sonora y televisión abierta.

5.3.- Base Imponible.

La base de cálculo o base imponible de la Contribución al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones es el Ingreso Bruto.

5.4.- Alícuota:

La alícuota correspondiente a esta contribución es del 0,5%.

Como puede observarse los tributos de telecomunicaciones, descritos *supra*, comparten ciertos caracteres en común, ya que, con excepción de la Tasa por Administración y Control del Espectro Radioeléctrico, el hecho imponible de los mismos se constituye por la prestación de servicios de

telecomunicaciones con fines de lucro y la base imponible son los ingresos brutos derivados de dichas actividades.

No obstante, si bien es cierto que dicho régimen tributario recae sobre un sector económico muy especializado, se debe considerar que el régimen administrativo y de mercadeo de las empresas que desarrollan servicios de telecomunicaciones no resulta disímil al del resto de los sectores de la economía por lo cual, se debe considerar que en sus actividades existen circunstancias que afecten sus ingresos y que no deben ser desconocidas ni por la Ley ni por la propia Administración Tributaria.

En este sentido, si bien es cierto que los artículos de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones que desarrollan los mencionados tributos establecen que la base imponible de los mismos son los ingresos brutos, no es menos cierto que en la determinación éstos, para que haya coordinación y armonía con el resto del ordenamiento jurídico y específicamente con las disposiciones constitucionales, se deberá conciliar y determinar en razón de los ingresos brutos realmente generados.

Sin embargo, el artículo 154 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, limita su conciliación solamente a las cantidades pagadas por concepto de interconexión (costos por interconexión) y los ingresos provenientes de dividendos, ventas de activos, ingresos financieros y en el caso de radiodifusión sonora y televisión abierta los provenientes de la venta de producciones artísticas.

Y asimismo, establece dicho artículo de manera taxativa que “los ingresos brutos de los sujetos del hecho imponible no admiten costos ni

deducciones de ningún tipo”, lo cual trae como consecuencia que en la práctica al momento de la determinación de la base imponible, y mas específicamente de los ingresos brutos gravables, existan ciertos conceptos que si bien inciden negativamente y de manera directa sobre los mismos, no puedan ser rebajados y por lo tanto se torna irreal una parte del ingreso, como se verá mas adelante, con incluso una afectación directa sobre el principio de Capacidad Contributiva.

CAPÍTULO III

Alcance del principio de Capacidad Contributiva respecto a la base imponible de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones

Principios constitucionales de la tributación como límites al Poder Tributario:

El Poder Tributario entendido como la facultad otorgada por la Constitución a los entes político territoriales que conforman la estructura del Estado a fin de crear tributos destinados a gravar sobre las materias que les son asignadas³⁵, no debe verse de manera absoluta en el sentido de generar situaciones de obligación sobre los ciudadanos mas allá de lo previsto en la norma fundamental y en las leyes que la desarrollen.

Si bien, en alguna época el poder de exacción de los Estados implicó la utilización de la violencia para ejecutar el cobro de las obligaciones tributarias, con el paso del tiempo, se fueron estableciendo límites para ello, en tal sentido, se fueron reconociendo los denominados principios constitucionales, los cuales limitan la potestad o poder de imperium del Estado frente a los ciudadanos deudores de las obligaciones tributarias.

En este orden de ideas, se han reconocido los denominados límites formales y materiales a la tributación, y que según algunos “un cambio fundamental se produce cuando aparece el principio de legalidad como límite

³⁵ Luis Fraga Pittaluga: *Principios Constitucionales de la Tributación*. Op cit. p.18.

formal. De tal manera, el poder tributario se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas que crean tributos y posibilitan su cobro³⁶ siempre y cuando se enmarquen dentro de la Ley.

En este sentido, los principios tributarios establecidos en la Constitución están dirigidos a delinear la actuación del Estado respecto a los ciudadanos sometidos a su Poder de imposición, es decir, éstos tienden a limitar el Poder Tributario.

En virtud de ser limitado por principios, el Poder Tributario debe ser ejercido considerando los parámetros constitucionales establecidos a fin de procurar el respeto a la esfera de derechos establecidos por la Constitución en todo su alcance y contenido. En este sentido, existe una multiplicidad de principios, tales como, el de legalidad, reserva legal, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad, entre otros.

Se ha considerado la expresión Poder Tributario como la facultad o la posibilidad jurídica del Estado a la exigencia de contribuciones en lo que respecta a personas o bienes hallados en su jurisdicción³⁷, lo cual deberá realizarse estrictamente apegado a los principios que limitan esa posibilidad, considerando que las previsiones constitucionales son de obligatorio acatamiento.

También se ha considerado el Poder Tributario como la facultad del Estado para crear unilateralmente tributos, exigiéndole su pago a las personas sometidas a su competencia espacial y compelerlas a que

³⁶ Héctor Villegas: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 8va edición, ASTREA. Buenos Aires. 2002. p.p 287 y 288.

³⁷ Carlos Giuliani Fonrouge: *Derecho Financiero*. 5ta edición, Depalma. Buenos Aires. 1993. p.296.

entreguen una porción de sus rentas o patrimonios a fin de cumplir con las necesidades públicas³⁸. En cuanto a ello, el establecimiento de tributos a cargo de los ciudadanos debe efectuarse con el respeto de los principios establecidos en la Constitución y que limitan ese Poder del Estado tanto en su establecimiento como en su exigencia.

Considerando que la constitución es la norma suprema y fundamento del ordenamiento jurídico y que todas las personas y órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a la misma³⁹, las leyes mediante las cuales se creen y establezcan exacciones tributarias deben estar en concordancia con los principios constitucionales que rigen la materia.

Asimismo, se ha visto que el ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o cantidades de cosas⁴⁰, no obstante dicho propósito no debe ser objeto de desviaciones que conduzcan a la ausencia de reconocimiento de los principios que aseguran el correcto funcionamiento del sistema tributario.

Algunos han señalado que el Poder Tributario emana de la soberanía del Estado y significa la facultad o posibilidad jurídica de exigir contribuciones y se distingue de la potestad tributaria que sería la facultad de crear, modificar o suprimir tributos mediante normas jurídicas⁴¹.

³⁸ Edgar Moya Millán: *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 6ta edición, Mobilibros. Caracas. 2009 p.176.

³⁹ Artículo 7 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

⁴⁰ Berliri citado por Carlos Giuliani Fonrouge: *Derecho Financiero*. 5ta edición, Depalma. Buenos Aires. 1993. p.296.

⁴¹ Hector Villegas: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Op cit. p.p 287 y 288.

Por otra parte, si bien todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir y soportar los gastos del Estado, existen principios que rigen a éste en ejercicio de su relación con los sujetos mediante los cuales establece su relación, que hoy en día más que una relación de poder es una relación de derecho.

En este orden de ideas, los principios tributarios establecidos por la Constitución constituyen la base sobre la cual se fundamenta el establecimiento de la relación jurídico tributaria establecida entre el Estado y los ciudadanos en el sistema tributario moderno.

En este sentido, la concepción mediante la cual se considera que el Estado se vincula con los ciudadanos a través de una sumisión directa a éste o un poder de imperio del Estado fue desplazada por el establecimiento de una relación jurídica, mediante el reconocimiento de los principios constitucionales.

Así, lo que históricamente caracterizó a la relación entre Estado y los ciudadanos como una situación de Estado Policía el cual en su accionar ejercía una supremacía sobre los súbditos fue superado con la instauración del Estado de Derecho, con lo que cesó la relación de poder mediante el establecimiento del imperio de la Ley, constituyéndose la relación jurídico tributaria como una acumulación de derechos recíprocos entre el Estado y el obligado tributario⁴².

⁴² Maryan Duran: *Relación Jurídico Tributaria y Obligación Tributaria*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Manual Venezolano de Derecho Tributario. 1ra edición, Caracas. Editorial Torino, C.A., 2013. p. 278.

En este orden de ideas, la relación jurídico tributaria se establece entre el Estado y los ciudadanos, en virtud del reconocimiento de los principios que rigen la tributación, entre los cuales se encuentra el principio de legalidad, según el cual el establecimiento de los tributos en Venezuela se hará mediante acto normativo de rango legal.

El mencionado principio encuentra fundamento en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y postula que no podrá cobrarse impuestos, tasas ni contribuciones que no estén establecidos en la Ley⁴³, así como en el Código Orgánico Tributario que establece que la creación, modificación o supresión de tributos corresponde solamente a las Leyes⁴⁴.

Por ello, a los efectos de que los tributos en Venezuela sean cónsonos con las finalidades que persigue el sistema tributario y que su establecimiento y funcionamiento se encuentre en armonía con las previsiones constitucionales deben guardar una relación armónica con los principios establecidos en la Constitución, partiendo del Principio de Legalidad.

En tal sentido, algunos autores han señalado que dicho Principio haya su fundamento en la necesidad de proteger el derecho de propiedad, ya que los tributos significan de alguna manera restricciones a ese derecho debido a que sustraen parte del patrimonio de los particulares⁴⁵.

⁴³ Artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

⁴⁴ Artículo 3 Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.

⁴⁵ Héctor Villegas: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* Op cit. p. 255.

En virtud de la importancia que reviste en materia tributaria el Principio de Legalidad, se ha considerado que su correcta aplicación trae como consecuencia la aplicación del resto de los principios, y el mismo no significa solamente que el tributo y sus elementos constitutivos deben ser creados mediante Ley sino que ésta debe ser creada de manera que se garantice cabalmente el cumplimiento del resto de los principios que rigen en materia tributaria⁴⁶.

Por otra parte, de la Constitución se desprenden otros Principios que no menos importantes, derivan de la observación del Principio de Legalidad, tales como la no confiscatoriedad, generalidad, progresividad, igualdad, no retroactividad y capacidad contributiva.

En este sentido, el Principio de no confiscatoriedad supone que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio⁴⁷, en consecuencia no puede haber una afectación en los ciudadanos que lo conlleve a la privación de su derecho de propiedad.

Si bien por expresas previsiones constitucionales en Venezuela se garantiza el derecho de propiedad, encontrándose sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la Ley con fines de utilidad pública o interés general, pudiéndose confiscar bienes en los casos señalados por la propia Constitución⁴⁸, no obstante, es prohibido

⁴⁶ José Rafael Belisario Rincón: *El Principio de Legalidad como institución jurídica fundamental para el régimen constitucional de garantías del Sistema Tributario Venezolano*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Manual Venezolano de Derecho Tributario. 1ra edición, Caracas. Editorial Torino, C.A., 2013. p.p. 130 y 131.

⁴⁷ Artículos 116 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

⁴⁸ Artículos 115 y 116 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta

constitucionalmente la posibilidad del establecimiento de impuestos, tasas y contribuciones que generen efectos confiscatorios.

Al respecto, se puede considerar como confiscatorio un tributo cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta⁴⁹, por lo cual el legislador debe considerar que los elementos del tributo del cual se trate no conlleven a un efecto en el patrimonio de sus destinatarios que genere tal afectación al generarse la obligación tributaria.

En este sentido, el Tribunal Supremo de Justicia venezolano ha señalado que la confiscatoriedad de un tributo supone la apropiación indebida de los bienes del contribuyente por parte del Estado, como consecuencia de la aplicación de una determinada normativa que desborda los límites de la razonabilidad por lo exagerado y grosero de su cuantía, en abierto detrimento de la capacidad contributiva⁵⁰.

Asimismo, ha señalado que la concepción de dicho principio se fundamenta en la inviolabilidad del derecho de propiedad por una tributación desproporcionada y también en virtud de la aplicación de normas que desbordan los límites de lo razonable y en consecuencia, para determinar el efecto confiscatorio de un tributo se impone precisar hasta qué límites puede llegar la tributación para no afectar la capacidad contributiva de los particulares y el derecho de propiedad de éstos⁵¹.

Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

⁴⁹ Edgar Moya Millán: *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Op cit. p.152.

⁵⁰ <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Agosto/00946-1812-2012-2011-0694.html>

⁵¹ <http://www.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/00270-090206-2004-2875-2.HTM>

En todo caso, el principio de no confiscatoriedad tiende a la protección del derecho de propiedad de los ciudadanos quienes no deberán verse perjudicados en dicho derecho por la aplicación de normas que establezcan tributos así como de sus elementos constitutivos, los cuales en igual medida deben ajustarse a los principios tributarios.

Por otra parte, conjuntamente con el Principio de no confiscatoriedad se encuentra el principio de generalidad, el cual comporta un criterio material de distribución de las cargas tributarias conforme al cual todos los habitantes del Estado son iguales ante la ley y deben, en consecuencia, soportar por igual el peso de las cargas públicas, supone un tratamiento idéntico para aquellos que se encuentran en supuestos de hecho iguales y un trato desigual para quienes están en situaciones distintas⁵².

El Principio de Generalidad supone que si bien toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones establecidas por la Ley⁵³, esto se hará en armonía respecto a los preceptos establecidos en el ordenamiento jurídico que limitan el actuar del Estado en ejercicio del Poder tributario.

En este sentido, todos los ciudadanos están en la obligación de pagar tributos pero de conformidad con la capacidad contributiva de cada quien, al punto que si dicha capacidad no existe no debería tampoco existir la exacción ya que sería injusta y confiscatoria⁵⁴, razón por la cual el

⁵² <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Mayo/00552-6509-2009-2007-1067.html>

⁵³ Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

⁵⁴ Luis Fraga Pittaluga: *Principios Constitucionales de la Tributación*. Op cit. p.70.

establecimiento de tributos debe efectuarse de tal manera que no exceda los límites que suponen los principios constitucionales.

Asimismo, comporta que ante la existencia de hechos que denoten que los ciudadanos poseen capacidad contributiva, estos deberán estar sujetos a imposición en la medida de dicha capacidad, sin otorgar beneficios, exenciones o exclusiones mas allá de lo que se derive de ésta, todos están sujetos al pago de tributos en la medida de su capacidad contributiva.

En consonancia con el Principio de Generalidad se encuentran los principios de progresividad e igualdad, los cuales se han concebido como el deber que los súbditos de cada Estado tienen de contribuir con el sustento del gobierno en proporción a sus capacidades respectivas⁵⁵.

Por su parte, el principio de progresividad exige que la fijación de los tributos a los ciudadanos de un país sea en proporción a sus ingresos o manifestaciones de capacidad contributiva⁵⁶, lo cual conlleva que a mayor ingresos obtenidos por los ciudadanos mayor debe ser su aporte fiscal.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece la previsión de dicho Principio de progresividad al establecer que además de procurar la justa distribución de las cargas públicas de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes esto se hará en atención al principio de progresividad.

⁵⁵ Dino Jarach: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 1ra edición, Ediciones Nuevo Mundo Siglo XXI. Caracas. 2007 p.7.

⁵⁶ Edgar Moya Millán: *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Op cit. p.151.

A su vez el Principio de Igualdad, refiere que se debe asegurar el mismo tratamiento a todos aquellos ciudadanos que se encuentren en igualdad de condiciones⁵⁷, lo cual en todo caso debe hacerse atendiendo a la capacidad contributiva, y relacionado con el principio de progresividad.

Por otra parte, conjuntamente con los principios antes mencionados se presenta el principio de capacidad contributiva, el cual no solamente constituye un límite al poder tributario del Estado, sino un mecanismo para alcanzar la justicia tributaria, para equiparar iguales y desiguales a fin de distribuir las cargas públicas⁵⁸.

El principio de capacidad contributiva posee estrecha vinculación con los demás principios que informan el sistema tributario, al punto de afirmarse que constituye la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, la igualdad, proporcionalidad o progresividad o la no confiscatoriedad⁵⁹.

El Principio de Capacidad Contributiva y la prohibición de aplicar disminuciones al ingreso bruto de los tributos de telecomunicaciones:

La situación mediante la cual se determina la aptitud de los contribuyentes para ser sujetos pasivos de obligaciones tributarias, ante la existencia de hechos o situaciones que revelen riqueza⁶⁰, se conoce como

⁵⁷ Carlos Giuliani Fonrouge: *Derecho Financiero*. Op cit. p. 338.

⁵⁸ José Rafael Belisario Rincón: *Principio de Capacidad Contributiva*. Op cit. p. 127.

⁵⁹ Gilberto Atencio Valladares: *Los Principios de capacidad contributiva y progresividad en la imposición sobre la renta en Venezuela*. Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Urdaneta, Fondo Editorial Biblioteca Universidad Rafael Urdaneta, Vol II, Nº 1, Enero-junio 2008. p.56.

⁶⁰ Alberto Tarsitano: *El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva*. Op cit. p.307.

Principio de Capacidad Contributiva y el mismo constituye un principio general constitucional que debe observarse en la tributación venezolana.

En este sentido, dicho principio ha sido visto como la aptitud económica de los miembros de la comunidad a los efectos de contribuir a los gastos del Estado⁶¹, sin embargo, no solamente se trata de la aptitud de los ciudadanos para pagar tributos sino que dicha aptitud debe ser objetivizada en términos económicos a fin de darle sentido.

Así las cosas, ha expresado el Tribunal Supremo de Justicia venezolano que la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que “sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria”⁶² y, asimismo, que dicha capacidad debe ser respetada en cada esfera de la imposición, no pudiendo vulnerarse, relajarse o flexibilizarse en ningún caso.

El Poder Público en ejercicio de su Poder de creación de normas contentivas de tributos, en cualquiera de sus especies, vale decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales o parafiscales debe considerar necesariamente el Principio de Capacidad Contributiva, a los efectos de no generar distorsiones económicas ante la inobservancia de los hechos que realmente constituyan manifestaciones de riqueza, susceptibles de ser gravados, considerando que dicho principio “consiste en la aptitud para

⁶¹ Héctor Villegas: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Op cit. p. 259.

⁶² <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/diciembre/3571-061205-03-2497.htm>

soportar las cargas tributarias en la medida económica y real que fácticamente le viene dada a un sujeto (...)⁶³.

Asimismo, el legislador tributario no debe vulnerar el equilibrio económico fiscal que debe prevalecer entre los distintos sujetos activos y los obligados al cumplimiento de las distintas obligaciones derivadas de la realización del hecho imponible de los distintos tributos a los cuales se encuentran sujetos los ciudadanos.

Ahora bien, la Ley Orgánica de Telecomunicaciones establece en su artículo 154 que “(...) A los efectos de esta Ley se entiende que los ingresos brutos de los sujetos del hecho imponible no admiten costos ni deducciones de ningún tipo (...)”, con lo cual, considerando que los tributos previstos en dicha Ley tiene como base imponible precisamente los ingresos brutos de los contribuyentes de los mismos, habría que precisar a qué se refiere la prohibición de deducir algún concepto de los mismos.

En tal sentido, las actividades desarrolladas por los contribuyentes de los tributos de telecomunicaciones en su condición de prestadores de servicios supone que en la práctica ocurren ciertos acontecimientos susceptibles de ocasionar que ante la existencia de un servicio prestado pueda haber ingresos que si bien contablemente se correspondan con la prestación del mismo, no lleguen a cobrarse como consecuencia bien sea de prácticas normales en el comercio, por ejemplo los descuentos comerciales o por fuerza mayor, tal como que la cuenta por cobrar se califique de incobrable, o casos en los cuales simplemente exista una devolución de dinero por un servicio que se contrate por anticipado.

⁶³ Alejandro Ramírez van der Velde y otros: *Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución*. Torres, Plaz & Araujo. Caracas. 2000. p. 18.

Según la configuración técnico jurídica de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones en concordancia con dicha prohibición de poder “deducir” algunos conceptos de los ingresos brutos que constituyen la base imponible de los mismos, trae como consecuencia que la gravabilidad de las cantidades no restadas a dicha base imponible recaiga directamente sobre la propiedad del contribuyente, ya que asumir que algunos montos que realmente no ingresaron a su patrimonio dentro de su base imponible trae como consecuencia gravar sobre valores irreales.

Tal como expresan algunos autores, la capacidad económica que pretende gravarse por el legislador debe ser “real y no ficticia (...) ya que el gravamen de un hecho económico vacío de riqueza actual o potencial (...) rompería con la relación entre el deber de contribuir y la capacidad económica”⁶⁴, lo cual se evidencia en el gravamen de ingresos brutos por la Ley Orgánica de Telecomunicaciones sin la debida sinceridad en cuanto a lo realmente ingresado al patrimonio de los contribuyentes.

En este sentido, la diferencia entre las cantidades reflejadas contablemente como ingresos por la prestación de servicios de telecomunicaciones respecto a los montos que no sean efectivamente cobrados por el contribuyente, y que por disposición de lo previsto en el artículo 154 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones deberá ser incluida en la base imponible de los tributos, puede generar incidencia patrimonial que degenere en confiscatorio, ya que si los montos que corresponden ser gravados no están reflejados en cobranza efectiva ni en la posibilidad cierta de cobrarlos, la gravabilidad de los mismos recaería directamente en el capital social.

⁶⁴ Gabriel Ruan Santos: *Las Garantías Tributarias de Fondo o Principios Substantivos de la Tributación en la Constitución de 1999, La Tributación en La Constitución de 1999*. Foro de la Academia Nacional de Ciencias Económicas. Caracas. 2001. p. 89.

En consecuencia, dicha situación debe observarse a la luz de los principios que limitan el poder de imposición del Estado, ya que gravar sobre el capital de trabajo del contribuyente implica la vulneración del principio de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad y por ende se afecta de una manera inmediata el derecho de propiedad.

Asimismo, que el principio de capacidad contributiva, también conocida como capacidad económica por algunos autores, exige que el gravamen recaiga sobre rendimientos reales y no sobre aquellos meramente ficticios o nominales, se debe gravar la riqueza efectivamente obtenida, descartando la riqueza meramente probable o nominal del contribuyente⁶⁵.

Considerando que el principio de capacidad contributiva resulta de la “aptitud de una persona (individual o colectiva) para soportar una carga tributaria sin que la misma resulte confiscatoria de su propiedad”⁶⁶, significa que dicha prohibición de restar de los ingresos brutos gravables por concepto de la prestación de servicios de telecomunicaciones los montos no cobrados, bien sean por descuentos, por incobrables, etc, atenta contra las disposiciones constitucionales.

Así, la Constitución establece el deber de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, igualmente establece que “se garantiza el derecho de propiedad”⁶⁷, y precisamente uno de los mecanismos para su protección se refiere a los principios de no confiscatoriedad y de capacidad

⁶⁵ Humberto Romero-Muci: *Capacidad Contributiva y Sistemas de Corrección Monetaria*. Estudios de Derecho Público. Libro Homenaje a la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andres Bello en su 50 aniversario. Tomo II, Caracas. 2004. p. 617

⁶⁶ Luis Carranza Torres: *Derecho Tributario de la teoría a la práctica*. Legis Argentina, S.A. Argentina. 2006. p. 48.

⁶⁷ Artículos 115 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

contributiva, “los cuales han sido tratados por algunos autores como garantías constitucionales al derecho de propiedad”⁶⁸.

En este sentido, la disposición prevista en el artículo 154 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, que no permite restar de los ingresos brutos correspondientes a la base imponible de los tributos establecidos en dicha Ley, genera efectos directos en el derecho de propiedad de los contribuyentes sujetos a dichos tributos ya que si los montos que corresponden ser gravados no han sido cobrados ni existe la expectativa de su cobranza, genera un gravamen sobre montos ficticios, cuya cuantía recaerá sobre el patrimonio del contribuyente.

En consecuencia, la propiedad del contribuyente sufre una merma ya que la misma se verá afectada proporcionalmente al gravamen que se imponga sobre los montos que ficticiamente deben incluirse en la base imponible de los tributos de telecomunicaciones, influyendo negativamente el principio de capacidad contributiva.

Así, por ejemplo un caso en el cual un prestador de servicios de difusión por suscripción o televisión por cable decide como parte de sus prácticas y estrategias comerciales otorgar a los suscriptores del servicio un porcentaje de descuento por pronto pago a fin de asegurar el cobro de la contraprestación por los servicios prestados y fija un veinte por ciento (20%) de descuento sobre el monto pagado dentro del plazo previsto.

⁶⁸ Eliana Heredia Arroyo-Parejo: *Derecho de Propiedad en Materia Tributaria*. Las Garantías de la Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad. Temas Sobre Derechos Constitucionales. Vadell Hermanos Editores-Tinoco Travieso Planchart & Nuñez, S.A. Caracas. 2003. p. 112.

Entonces, en el supuesto de que el suscriptor se acoja a dicho descuento pagará un ochenta por ciento (80%) de la factura, ya que el veinte por ciento (20%) restante no será efectivamente cobrado por el prestador de servicios sino cargado a una cuenta nominal, es decir el monto realmente ingresado a la empresa es un ochenta por ciento (80%) del monto facturado.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 154 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, el contribuyente debe incluir en la base imponible de los tributos de telecomunicaciones el cien por ciento (100%), sin tener la posibilidad de restar el monto correspondiente a los descuentos por pronto pago otorgados, lo cual genera que por el veinte por ciento (20%) no cobrado se tenga que gravar directamente sobre la propiedad.

Por otra parte, en el supuesto que una empresa que preste servicios de radiodifusión sonora en frecuencia modulada, contrate servicios de publicidad a crédito y por ejemplo efectúe una venta a un anunciante el cual se comprometa a pagar en un determinado término, el registro contable se efectuará cargando a “cuentas por cobrar” y abonando a la respectiva cuenta nominal de ingresos, en este caso por “venta de publicidad”, y no obstante no haber cobrado, deberá declarar y pagar los tributos de telecomunicaciones en el período correspondiente en el cual se efectuó la operación, por lo referente al momento del perfeccionamiento del hecho imponible.

En este caso, si el anunciante no llegará a pagar al prestador de servicios el monto adeudado y por ende éste tenga que reversar la “cuenta por cobrar” y cargar directamente a la cuenta nominal que refleje la pérdida en esta operación por “cuentas incobrables”, no puede el contribuyente

imputar a los ingresos brutos ni del período en que efectúa el cargo a cuentas incobrables ni sustituir la declaración en la cual efectuó el pago.

O por otra parte, un caso en el cual un determinado operador de servicios de telecomunicaciones suscriba un contrato por la prestación de un determinado servicio en el cual se compromete a prestar el mismo a futuro y por cualquier causa se dé por rescindido dicho contrato, según la prohibición de dicho artículo, deberá incluir dentro de su base imponible dichos montos.

Como puede observarse, los supuestos anteriormente señalados habrían situaciones de gravamen sobre el patrimonio del contribuyente, ya que en el caso del prestador de servicios de difusión por suscripción el veinte por ciento (20%) que no cobró por haber otorgado un descuento deberá ser soportado por el patrimonio y el monto resultante del tributo a pagar se tomará de la propiedad.

Y por otra parte en el caso de la cuenta que se configuró de incobrable por parte del prestador de servicios de radiodifusión sonora en frecuencia modulada, éste al haber pagado sobre un monto que no cobró igualmente está sufriendo una afectación en su patrimonio.

Aunado a lo anterior, la Comisión Nacional de Telecomunicaciones, en su carácter de Administración Tributaria⁶⁹ ha señalado que⁷⁰ :

⁶⁹ De conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones⁶⁹, en su artículo 37 numeral 18 y 44 numeral 13, se atribuye a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones de la República Bolivariana de Venezuela la competencia como Administración Tributaria en los tributos establecidos en dicha Ley, salvo el tributo previsto en el artículo 151 eiusdem, el cual esta a cargo del Ministerio del Poder Popular para Ciencia y Tecnología.

⁷⁰ <http://www.conatel.gob.ve/index.php/principal/doctrinatributaria>

En efecto, la base imponible tanto para el Impuesto de Telecomunicaciones previsto en la Ley de Telecomunicaciones, como el establecido en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones; así como para la Contribución Especial Conatel, era y es el ingreso bruto generado por prestación de servicios de telecomunicaciones... En efecto, la base imponible expresada en estas Leyes se refiere al ingreso bruto generado por la prestación de servicios de telecomunicaciones...entendido el ingreso bruto como aquel que se contrapone a otros conceptos como los de ingresos netos o enriquecimientos netos los cuales suponen que de éste último se hacen determinadas deducciones, las que generalmente comprenden erogaciones ordinarias de los contratos y directamente relacionadas con costos directos o gastos efectuados para obtener el ingresos del que se trate. Así, apreciamos que la diferencia principal entre ingreso bruto e ingreso neto es que aquél no admite deducciones, asimismo, el ingreso bruto no está condicionado a la disponibilidad como parte del flujo de efectivo

Vale decir que en la reformada Ley Orgánica de Telecomunicaciones, no se establecía de manera expresa el criterio mediante el cual no se podía imputar costos, deducciones u otros conceptos, sino que dicha interpretación provenía de la propia Administración Tributaria en los términos *supra* señalados.

En este sentido, en la determinación de la base imponible de los impuestos y contribuciones previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, hay que considerar, tal como lo han expresado algunos autores⁷¹ que,

Gravar el ingreso bruto no puede asimilarse a gravar la ausencia del ingreso, ello simplemente no se atiene a la intención del legislador, en este último caso, bien por corresponder a cuentas declaradas como incobrables, en los términos comentados, por referirse a servicios nunca prestados (en cuyo caso ni siquiera tendría lugar la verificación de la hipótesis de incidencia, produciéndose la devolución de lo cobrado anticipadamente), o por

⁷¹ Giuseppe Urso Cedeño: *Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela*. Lito Formas, Caracas 2009. p.104.

responder a descuentos y promociones normales y necesarias en el giro del negocio.

En todo caso, la violación al principio de capacidad contributiva se observa en la afectación patrimonial como consecuencia de gravar sobre montos ficticios e irreales que nunca se constituyeron como ingresos reales de dichos contribuyentes lo cual se evidencia incluso del tratamiento contable dado a tales situaciones, lo cual en definitiva afecta el derecho de propiedad.

Considerando que el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece que el sistema tributario venezolano debe atender a la capacidad económica del contribuyente y que se debe considerar que a efectos tributarios no cualquier manifestación de riqueza es susceptible de determinar la aptitud de pagar el tributo, ésta se determina por la posibilidad real de pago del sometimiento a la norma tributaria, y por lo tanto deriva de dichas manifestaciones la medida en la cual el contribuyente esta apto a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de los tributos.

Si los ingresos que se pretenden gravar de conformidad con la Ley Orgánica de Telecomunicaciones no han llegado ni se espera que lleguen a cobrarse en la realidad, lo que demanda el principio de capacidad contributiva se manifiesta en la posibilidad de excluir de los ingresos brutos gravables y por ende de la base imponible de los tributos de telecomunicaciones los montos que no ingresaron al patrimonio del contribuyente.

Resulta contradictorio que si uno de los principios rectores de la tributación en Venezuela como lo es el Principio de Capacidad Contributiva que establece que la carga fiscal que deben soportar los ciudadanos debe estar acorde con su verdadera capacidad económica que se traduce en la efectiva consideración de su realidad patrimonial, se pretenda su desconocimiento por medio de la disposición prevista en el artículo 154 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, prohibiendo sincerar los montos realmente cobrados respecto a los que nunca ingresen a su patrimonio.

Metodología

La Metodología empleada en la elaboración de la presente investigación se erige sobre las premisas de una investigación de tipo documental, definida como aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos y documentos⁷², como fuente de información relevante en materia de Derecho Tributario.

Por otra parte, el nivel de análisis fue de tipo descriptivo, a fin de “especificar propiedades, características y rasgos importantes”⁷³ en el tema y objetos relacionados al estudio e investigación desarrollada, con el propósito de aprehender herramientas para el alcance de los objetivos planteados.

En este sentido, se trazó bajo un diseño de investigación bibliográfico, entendido como aquél basado en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos⁷⁴, y en tal sentido, se procedió a una revisión exhaustiva de bibliografía compuesta de libros, revistas, así como fuentes electrónicas.

Asimismo, el enfoque que tiene es de tipo jurídico dogmático, entendido como el que concibe el problema jurídico desde una perspectiva estrictamente formalista descontando todo elemento fáctico o real que se relacione con la institución, norma jurídica o estructura legal en cuestión⁷⁵, lo cual permitió darle a la presente investigación un enfoque crítico pero

⁷² Fidias Arias. *El Proyecto de Investigación Guía para su elaboración*, Caracas. Editorial Episteme. 1999, p 19.

⁷³ Sampieri Hernández y otros. *Metodología de la Investigación*, 4ta edición, Caracas. Editorial Mc Graw Hill latinoamericana. 2004, p 119.

⁷⁴ Fidias Arias. *El Proyecto de Investigación Introducción a la Metodología Científica*, Caracas. Editorial Episteme, 2004, p. 47.

⁷⁵ Jorge Witker. *Metodología de la Investigación*. México. Editorial Mc Graw Hill, 1999, p. 32.

objetivo a fin de alcanzar las conclusiones y respuestas a las interrogantes planteadas.

Capítulo IV

Conclusiones:

Luego de responder las interrogantes de investigación formuladas y a su vez analizadas las distintas fuentes consultadas, se llegó a las siguientes conclusiones:

Los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, específicamente los impuestos y contribuciones, poseen como base imponible un elemento en común a los efectos de su determinación, este es el Ingreso Bruto.

El ingreso bruto gravable, según disposiciones de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y la interpretación por parte de la Administración Tributaria competente, no admite la posibilidad de su conciliación respecto a los montos realmente ingresados al patrimonio del contribuyente a los efectos de sincerarlos respecto a la realidad económica del mismo, lo cual afecta directamente el derecho de propiedad de los sujetos pasivos, en este caso, prestadores de servicios de telecomunicaciones, a diferencia de otros tributos previstos en el ordenamiento jurídico venezolano que sí lo admiten como por ejemplo el caso del Impuesto Sobre Actividades Económicas cuya base imponible se constituye por el ingreso bruto efectivamente percibido.

La disposición prevista en el in fine del artículo 154 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones que prohíbe la admisión de costos y deducciones constituye una violación directa al principio de Capacidad Contributiva, ya que,

necesariamente hay casos en los cuales hay que “rebajar” ciertos conceptos como por ejemplo la cuentas incobrables, descuentos, devoluciones en ventas, entre otros capaces de afectar negativamente dicha cuenta.

Así, se puede concluir que si no se permite sincerar el ingreso bruto gravable, tanto el Impuesto de Telecomunicaciones, como la Contribución Especial a CONATEL y el Fondo de Servicio Universal, se calcularían sobre una base imponible virtual o ficticia, capaces de gravar eventualmente y directamente sobre el patrimonio, convirtiéndolos igualmente en tributos confiscatorios al llegar a gravar sobre la propiedad de los contribuyentes, lo cual dependiendo de la significación numérica de la operación de los mismos, puede ocasionar incluso la anulación de su propiedad.

La base imponible de los tributos de telecomunicaciones, al componerse de ingresos brutos ficticios hacen que se vea comprometido el principio de Capacidad Contributiva de los contribuyentes de dichos tributos en virtud de la posible afectación que se produce como consecuencia del desconocimiento de la posibilidad de “deducir” o restar ciertos conceptos al ingreso bruto y por ende la misma grava en algunos casos sobre unos ingresos inexistentes.

Por ello, se puede concluir que el Ingreso Bruto utilizado como base imponible de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones contradice directamente el Principio de Capacidad Contributiva, lo cual genera que dichos tributos al levantarse sobre una base imponible que no es real, bien sea total o parcialmente, son inconstitucionales, lo cual es susceptible de ser revisado por los Tribunales de la Republica competentes.

Referencias Bibliográficas

- ARAUJO JUÁREZ, José y otros: Derecho de las Redes y Servicios de Telecomunicaciones. Caracas. Ediciones Paredes. 2005.
- ARIAS, Fidas: *El Proyecto de Investigación*. Editorial Episteme, Caracas.1999.
- ARIAS, Fidas: El Proyecto de Investigación Introducción a la Metodología Científica. Editorial Episteme. Caracas 2004.
- ATENCIO VALLADARES, Gilberto: Los Principios de capacidad contributiva y progresividad en la imposición sobre la renta en Venezuela. Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Urdaneta, Fondo Editorial Biblioteca Universidad Rafael Urdaneta, Vol II, N° 1, Zulia, Enero-junio 2008.
- BELISARIO RINCÓN, José Rafael: Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Manual Venezolano de Derecho Tributario. 1ra edición, Editorial Torino, C.A., Caracas 2013.
- CANDAL IGLESIAS, Manuel: Régimen Impositivo aplicable a las Sociedades en Venezuela. Caracas. Publicaciones UCAB, 2007.
- CARRANZA TORRES Luis: Derecho Tributario de la teoría a la práctica. Legis Argentina, S.A. Argentina. 2006.
- Centro de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela (UCV): Manual para la elaboración de Tesis Doctorales, Trabajos de Grado y Trabajos Especiales. Caracas, 2001.

- Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.307. 17/10/2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.
- DURAN, Maryan: Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Manual Venezolano de Derecho Tributario. 1ra edición, Editorial Torino, C.A., Caracas 2013.
- FRAGA PITTALUGA, Luis. Principios Constitucionales de la Tributación. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. Colección Estudios Jurídicos N° 95. 2012.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero Volumen I. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1993.
- HEREDIA ARROYO-PAREJO, Eliana: Derecho de Propiedad en Materia Tributaria. Las Garantías de la Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad. Temas Sobre Derechos Constitucionales. Vadell Hermanos Editores-Tinoco Travieso Planchart & Nuñez, S.A. Caracas. 2003.
- JARACH, Dino: Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 1ra edición, Ediciones Nuevo Mundo Siglo XXI. Caracas 2007.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 38.628. 16/02/2007.

- Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 2010, reimpressa por error material en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.610 de fecha 7 de febrero de 2011.
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010.
- MALAVÉ GONZÁLEZ, Beltrán Enrique: Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela. Comisión Nacional de Telecomunicaciones. Caracas. 2003.
- MOYA MILLÁN, Edgar José: Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Caracas. Editorial Mobilibros, 2009.
- PADRÓN, Oswaldo. La Tributación en el Sector de las Telecomunicaciones y las Reglas y Principios de Fiscalización. CONATEL. Caracas. 2005.
- RAMIREZ VAN DER VELDE, Alejandro y otros: Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución. Torres, Plaz & Araujo. Caracas 2000.
- Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario. 27/09/2003.
- Reglamento sobre los Tributos establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.609 de fecha 14 de enero de 2003.

- RUAN SANTOS, Gabriel: La Tributación en el Sector de las Telecomunicaciones y las Reglas y Principios de la Fiscalización. I Jornadas de Derecho Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela. Comisión Nacional de Telecomunicaciones. Caracas 2005.
- RUAN SANTOS, Gabriel: Las Garantías Tributarias de Fondo o Principios Substantivos de la Tributación en la Constitución de 1999, La Tributación en La Constitución de 1999. Foro de la Academia Nacional de Ciencias Económicas. Caracas 2001.
- ROCHE, Emilio J.: De los Tributos de Telecomunicaciones. Revista de Derecho Tributario N° 91, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legis Editores, C.A., Caracas 2001.
- RANGEL URDANETA, Héctor: Implicaciones derivadas del concepto de “Ingreso Bruto Efectivamente Percibido” previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal sobre la determinación del Impuesto Sobre Actividades Económicas. Trabajo Especial de Grado para optar al grado de Especialista en Derecho Financiero, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas 2009.
- ROMERO-MUCI, Humberto: Capacidad Contributiva y Sistemas de Corrección Monetaria Estudios de Derecho Público. Libro Homenaje a la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andres Bello en su 50 aniversario. Tomo II, Caracas. 2004.
- SÁNCHEZ GONZALEZ, Salvador: Marco Tributario del Servicio de Telecomunicaciones. Revista de Derecho Tributario N° 89, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legis Editores, C.A., Caracas 2000.

- TARSITANO, Alberto. El Principio Constitucional de la Capacidad Contributiva. Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1994.
- URSO CEDEÑO Giuseppe: Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela. Lito Formas, Caracas 2009.
- VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial ASTREA, Buenos Aires. 2002.
- WITKER, Jorge: Metodología de la Investigación. Editorial Mc Graw Hill. México 1999.
- <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Agosto/00946-1812-2012-2011-0694.html>
- <http://www.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/00270-090206-2004-2875-2.HTM>
- <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Mayo/00552-6509-2009-2007-1067.html>
- <http://www.conatel.gob.ve/index.php/principal/doctrinatributaria>
- <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/diciembre/3571-061205-03-2497.htm>