



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS BARBULA



**EVALUACIÓN DEL 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:
Lcda. Daniela Fernández

Bárbula, Febrero 2018.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS BARBULA



**EVALUACIÓN DEL INGRESO BRUTO COMO BASE IMPONIBLE DE LOS
TRIBUTOS PREVISTOS EN LA LEY ORGÁNICA DE TELECOMUNICACIONES Y
SU CONTRADICCIÓN CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Tutor: Dra. Amelia Escalona

Autor: Lcda. Daniela Fernández

**Trabajo de Grado presentado ante la Universidad de Carabobo para optar al título de
Especialista en Gerencia Tributaria**

Bárbula, Febrero 2018.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS BARBULA



CONSTANCIA DE ACEPTACION

**EVALUACIÓN DEL INGRESO BRUTO COMO BASE IMPONIBLE DE LOS
TRIBUTOS PREVISTOS EN LA LEY ORGÁNICA DE TELECOMUNICACIONES Y
SU CONTRADICCIÓN CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Tutor: Dra. Amelia Escalona.

**Aceptado en la Universidad de Carabobo
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Área de Estudios de Postgrado
Especialidad en Gerencia Tributario**

Dra. Amelia B. Escalona G.
C.I: V-7.388.556

Bárbula, Febrero 2018.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS BARBULA



VEREDICTO

Nosotros, Miembros del Jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado titulado:
"EVALUACIÓN DEL 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 por el (la) ciudadano (a): **Daniela Anile Fernández Fernández**, cédula de identidad
Nº **V.20.445.084**, para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, estimamos que el
mismo reúne los requisitos para ser considerado como: Aprobado a
los 03 días del mes de Junio del año 2018.

Nombre y Apellido C.I.	Firma
<u>Belkis Jara CI: 3577957</u>	<u>[Firma]</u>
<u>Danny González C.I. 11.357.043</u>	<u>[Firma]</u>
<u>Axelia Escobar 4388556</u>	<u>[Firma]</u>

Bárbula, Mayo 2018.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS BARBULA



VEREDICTO

Nosotros, Miembros del Jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado titulado: **“EVALUACIÓN DEL 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 por el (la) ciudadano (a): **Daniela Anile Fernández Fernández**, cédula de identidad N° **V.20.445.084**, para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, estimamos que el mismo reúne los requisitos para ser considerado como: _____ a los _____ días del mes de _____ del año _____.

Nombre y Apellido

C.I.

Firma

_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

Bárbula, Febrero 2018.

DEDICATORIA

A Dios por sobre todas las cosas.

A mis padres, que así como mío, este logro pertenece también a ellos. Que siempre han estado presentes en todos mis proyectos ayudándome a hacerlos realidad.

A mi hermana que ha transitado conmigo este largo caminar. Y por último a todos los que de una u otra manera han contribuido al logro de esta meta tan importante, solo les puedo decir: Gracias.

AGRADECIMIENTO

Al mejor regalo que me ha dado la vida... ¡Mi Familia! Infinitas gracias por su ejemplo, por su apoyo, por el honor que significa estar juntos.

Infinitas gracias al Señor por habernos escogido para formar un sagrado núcleo, donde hoy no están presentes algunos, pero sus huellas nos indican el camino a seguir.

A mi mamá, por estar junto a mí ¡Siempre!, por enseñarme el valor de la constancia y la pasión por los grandes retos.

A mi tutora, Amelia Escalona. Gracias por su disposición y gran apoyo para realizar este trabajo, cuyo resultado se lo debo a su guía y conocimiento.

A mi amado Dios, una sola palabra ¡Gracias!



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS BARBULA



EVALUACIÓN DEL INGRESO BRUTO COMO BASE IMPONIBLE DE LOS TRIBUTOS PREVISTOS EN LA LEY ORGANICA DE TELECOMUNICACIONES Y SU CONTRADICCIÓN CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Autora: Fernández, Daniela

Tutor: Amelia Escalona

Fecha: Febrero, 2018

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.- Analizar las implicaciones del principio de Capacidad Contributiva con los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. 2.- Identificar los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y 3.- Explicar el concepto de Ingreso Bruto como base imponible de los impuestos y contribuciones 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. 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, poseen como base 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.

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



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS BARBULA



EVALUACIÓN DEL INGRESO BRUTO COMO BASE IMPONIBLE DE LOS TRIBUTOS PREVISTOS EN LA LEY ORGANICA DE TELECOMUNICACIONES Y SU CONTRADICCIÓN CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Autora: Fernández, Daniela

Tutor: Amelia Escalona

Fecha: Febrero, 2018

ABSTRACT

The purpose of this paper is to glimpse "The Gross Income as a taxable basis of the taxes provided for in the Organic Law of Telecommunications and its contradiction with the Principle of Taxable Capacity". The following specific objectives were established: 1.- Analyze the implications of the Tax Capacity principle with the taxes foreseen in the Organic Law of Telecommunications. 2.- Identify the taxes foreseen in the Organic Law of Telecommunications and 3.- Explain the concept of Gross Income as a tax base for the taxes and contributions provided for in the Organic Law of Telecommunications. The methodology used was based on the premises of a documentary investigation. It was drawn through a bibliographic research design. The level of analysis was based on obtaining and analyzing data from printed materials, bibliographic, legislative and jurisprudential sources. Finally, the following conclusions were generated: a) taxes provided for in the Organic Telecommunications Law, are based on the Gross Income; b) the gross taxable income, according to provisions of the Organic Law of Telecommunications and the interpretation by the competent Tax Administration, does not admit the possibility of reconciling it with respect to the amounts actually paid into the taxpayer's estate in order to make them honest with respect to the economic reality of the same, which directly affects the property rights of taxpayers; and, c) finally, the Gross Income used as a tax base for the taxes provided for in the Organic Telecommunications Law directly contradicts the Principle of Taxable Capacity, which generates that those taxes when raised on a taxable base that is not real, well either totally or partially, they are unconstitutional.

Keywords: Gross income, Tax Base, Telecommunications Taxes, Contributive Capacity.

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
Dedicatoria	v
Agradecimiento	vi
Resumen	vii
Abstract	viii
Introducción	11
CAPÍTULO I	
EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema	15
Formulación del Problema	19
Objetivos de la Investigación	19
Objetivo General	19
Objetivos Específicos	20
Justificación de la Investigación	20
CAPÍTULO II	
MARCO TEÓRICO	
Antecedentes de la Investigación	22
Bases Teóricas	25
Bases Legales	41

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Naturaleza de la Investigación	45
Diseño de la Investigación	46
Técnicas e Instrumentos de Recolección de la Información	48
Técnicas de Análisis de Procesamiento de Datos	49
Fases de la Investigación	50

CAPÍTULO III

ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS

Presentación de los Resultados	52
--------------------------------	----

CAPITULO V

CONCLUSIONES

Conclusiones	69
Referencias Bibliográficas	72
Anexos	76

INTRODUCCIÓN

Desde una perspectiva metodológica dogmática formal, fundamentada en el análisis documental de la teoría de la tributación, la justicia y el constitucionalismo social, se establecen proposiciones teóricas sobre la confrontación esencial entre el poder tributario del Estado y el respeto debido a la justicia social; tomando como fuente primaria, la Constitución venezolana. Partiendo de los fundamentos teóricos de la tributación se identifica la adopción en la Constitución Venezolana del nuevo pacto social, y se determina en qué medida éste se corresponde con la aplicación efectiva del principio de la justicia tributaria, el estado de derecho y la justicia social, contenido en la misma. Se concluye que se hace necesario el cumplimiento de los valores pautados en el momento original así como la implementación de un esquema claro y eficiente de las finanzas públicas, en sus dos planos: por una parte, en cómo el Estado se procura los recursos para financiar en la práctica el gasto público, y por la otra, en que se procure la equidad en las oportunidades y en las decisiones públicas que viabilicen el ejercicio democrático y por tanto, la construcción del nuevo modelo establecido en la Constitución.

El Estado ejerciendo su rol de procurar la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, debe atender el principio de 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 tributos. En este sentido, el Estado ejerce el Poder Tributario en el que exige el pago de tributos a los individuos enmarcados dentro de su jurisdicción, y

ello debe enmarcarse dentro de los derechos que establece la propia Constitución, conocidos como principios constitucionales tributarios.

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 estar presentes los principios constitucionales, tales como, legalidad, generalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, progresividad, entre otros.

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 ello, no se debe menospreciar ni transgredir los derechos garantizados en la Constitución.

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 Telecomunicaciones 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.

Por tanto, considerando el contexto actual en el que el país se encuentra y teniendo una visión general de la importancia de la tributación dentro del esquema del

sostenimiento del Estado, esta investigación busca Evaluar 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., con el fin de ejecutar un análisis crítico con base a la normativa vigente y definir un criterio valido referente a los temas tributario-contables que rigen la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. Por otro lado, la investigación se encuentra estructurada en cinco (05) capítulos desarrollados de la manera siguiente:

En el Capítulo I, se detalla el planteamiento del problema presentado en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, donde se describe la situación reflejada respecto a los ingresos brutos y la violación del principio de capacidad contributiva, que se manifiesta por no permitir conciliar las rentas con los costos y gastos derivados de las operaciones, se planteó el objetivo general y los objetivos específicos de la investigación, y por último la justificación de la misma.

Seguidamente, se presenta el Capítulo II, como el Marco Teórico, basado principalmente en una revisión bibliográfica previa, donde se estudian los antecedentes de la investigación, relacionados con el tema esencial de la presente, así como también, las bases teóricas y legales de las cuales se aplica el trabajo de grado y posteriormente, la definición de términos básicos contenidos en la misma y que fueron necesarios para reforzar su explicación.

Paralelamente, el Capítulo III, se define el tipo de investigación, como cualitativa, junto con el apoyo de un diseño documental, mientras que se detallan las técnicas de recolección de datos empleados para su desarrollo, la hermenéutica.

En el Capítulo IV, se analizan e interpretan los resultados obtenidos del instrumento aplicado en la investigación, lo cual constituye o representa un valor agregado para la misma.

En el Capítulo V, se analizan los objetivos específicos y finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

En el campo de la Hacienda Pública el logro de los objetivos estatales demandan fuentes de ingresos, lo que trae consigo ciertas erogaciones que mayormente son realizadas por la colectividad a favor del Estado. De allí surge el **poder tributario** como una potestad impositiva, definido por Berliri, A (1964), como:

El poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario. (p. 168).

Por su parte, Figueroa, J (1985), señala que consiste es “la facultad que tiene el Estado de establecer tributos por Ley, modificarlos o derogarlos” (p. 18). Ambas concepciones señalan que las directrices tributarias nacen por el ejercicio del poder tributario, creando una vinculación jurídico - tributaria entre el sujeto llamado al cumplimiento de una obligación en el ámbito de la imposición, y ese Estado que procura satisfacer necesidades colectivas, y en general la ejecución del gasto público, tomando en cuenta que el presupuesto (ingresos-egresos) mueve toda la estructura del Estado.

Es imperante centrar las ideas no sólo en que un jefe de estado ejerce su poder y establece obligaciones pecuniarias, se debe internalizar este hecho como un elemento que forma parte de un sistema, que forma parte de un gran engranaje y que permite

mantener a flote a una estructura estatal. En este orden de ideas, el sistema tributario, es entendido por Villegas, H (2002), como “el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época” (p.685); igualmente ha sido señalado en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Publicada en Gaceta Oficial N° 5.453 año 1999 como un elemento con el cual el sistema tributario:

Procurará 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; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

De este modo, el establecimiento de exacciones derivadas de sistemas tributarios, revela el compromiso de la ciudadanía de contribuir con el gasto público, enmarcándolo también en una serie de derechos contemplados en las Leyes Constitucionales, tal como expresa la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el artículo 133, “toda persona, natural o jurídica, tiene el deber de coadyuvar con los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

En este orden de ideas, se palpa que el poder tributario funciona no solamente como una potestad para ejecutar exacciones, sino que se enmarca en una serie de limitaciones conocidas como principios tributarios dispuestos constitucionalmente; dejando en evidencia que los principios de la tributación, según Pittaluga, Luis (2012): “no constituyen simples aspiraciones del constituyente sino verdaderos imperativos categóricos los cuales deben ser observados obligatoriamente por el Estado en la dinámica en la que se desenvuelve su ejercicio”. (p. 23). Estos principios se fundamentan a los efectos no transgredir los distintos derechos que la misma norma fundamental otorga a los posibles obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias.

A tal efecto, entre los principios a ser considerados por el legislador tributario se encuentra el de capacidad contributiva, que según Tarsitano, A (1994):

Es un principio dentro del cual un contribuyente puede ser sujeto de obligaciones tributarias como consecuencia de la existencia de hechos reveladores de riqueza lo cual conlleva al consecuente pago de las mismas, de conformidad con lo previsto en la ley. (p. 307).

Por ende, el establecimiento de tributos en el sistema tributario venezolano debe efectuarse de conformidad con lo previsto en las disposiciones constitucionales, y tal como prescribe el artículo 3 del Código Orgánico Tributario:

Sólo a las Leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar el Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros y otros beneficios o incentivos fiscales.
3. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

En el estado Venezolano existe una heterogeneidad de tributos, desarrollados en base a las premisas constitucionales, los cuales no deben vulnerar sus derechos o garantías. Es decir, sus bases legales deben apegarse a los principios que rigen la tributación. Entre toda la diversidad tributaria 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. Pero, también existen leyes que enmarcan actividades diferentes al derecho tributario y contienen normas de carácter tributario, tal es el caso de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones 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

Ahora bien, la mencionada Ley establece en su Título XI “De los Impuestos Tasas y Contribuciones Especiales” (**Artículos 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156 y 157 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones**) 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 sentido, surgen exacciones cuyo hecho imponible ocurre 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, llamando mucho la atención que la base imponible es derivada de los ingresos brutos.

Por otra parte, en cuanto a alícuotas se refiere, es importante escudriñar el artículo 146 de la mencionada Ley Orgánica de Telecomunicaciones, el cual advierte que quienes presten servicios de telecomunicaciones deberán pagar un impuesto del 0,5%, 1% o 2,3% de sus ingresos brutos; y además de ello deberán cancelar contribuciones especiales de 0,5% o 1% de los ingresos brutos, evidenciado en los artículos 147 y 150.

Vislumbrando el artículo 154 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, “se entiende que los ingresos brutos de los sujetos del hecho imponible no admiten costos ni deducciones de ningún tipo”, sin tener en consideración situaciones diversas que influyan en la recolección del enriquecimiento, por ejemplo, cuentas incobrables, devoluciones o descuentos.

No obstante lo anterior, el Reglamento sobre los Tributos establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones señala en su artículo 2 numeral 7 que el ingreso bruto gravable es: “aquella porción del ingreso bruto contable sujeto a la alícuota impositiva”.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, se presenta una alteración de los ingresos realmente percibidos a los entes prestadores de este tipo de servicios, sugiriendo una base imponible que no se ajusta a la realidad. Según Padrón, O (2005), “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 exigible” (p. 110). En otras palabras, gravar en base a ingresos irreales supone una acción perjudicial al patrimonio de la empresa.

Formulación del Problema

De lo anteriormente expuesto se deriva la siguiente interrogante: ¿Cómo evaluar 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?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Evaluar 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.

Objetivos Específicos

- Analizar las implicaciones del principio de Capacidad Contributiva con los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.
- Identificar los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.
- Explicar el concepto de Ingreso Bruto como base imponible de los impuestos y contribuciones previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.

Justificación de la Investigación

Ciertamente, es imposible desconocer la necesidad de los Estados, Municipios, y la República de procurarse por medio del ejercicio de su potestad tributaria los recursos necesarios y suficientes para financiar su gestión presupuestaria.

No obstante, tampoco puede desconocerse el hecho de que el desempeño de dicha facultad o cualidad debe estar sujeta a determinadas limitaciones constitucionales y legales, indudablemente vinculadas con el ejercicio de la justicia tributaria, ya reconocidas a través del ejercicio jurisprudencial como se ha indicado en el texto del presente trabajo, las cuales no han dejado de ser motivo de discusión en el plano teórico académico y jurisprudencial.

El propósito de la investigación radica en determinar 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 ocasiona un incremento inexistente de la base imponible de dichos tributos.

Además a través de la investigación se contribuye al logro de los objetivos propuestos, que es la base para el buen desarrollo de la tesis de grado; de igual manera se puede dar respuesta a las inquietudes propias del investigador y a las de aquellos que necesiten conocer sobre el tema.

La investigación a desarrollar constituye un antecedente importante o fuente de consulta y apoyo documental para futuras investigaciones similares. Es un aporte para la comunidad académica de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales que estudia las leyes tributarias y los principios constitucionales que le rigen.

La Constitución de un país declara, la estructura de valores que lo informan, establece desde su preámbulo, las bases del Sistema Hacendístico y Tributario, que en parte expresa las bases sobre las cuales se sustenta y contribuyen al momento original de la construcción de la estructura básica de la sociedad. En todo caso, en el marco de nuestro análisis, significa que establecen los principios que orientan el orden socioeconómico en un momento y país determinado. El equilibrio entre el orden socio-económico constitucional y los principios que soportan el sistema tributario, devienen determinados de la voluntad que constituye el momento básico fundamental de configuración que determina el esquema de sociedad que se pretende realizar en un momento determinado

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

Para Balestrini, M. (2002) el marco teórico “Es el resultado de la selección de aquellos aspectos más relacionados del cuerpo epistemológico que se asume, referidos al tema específico elegido para su estudio” (p.91). En este sentido, tiene como objetivo situar el problema y el resultado de su análisis dentro del conjunto de conocimientos existentes, de tal forma, que puedan ser manejados y convertidos en acciones concretas. Se incluirán los trabajos previos, principios teóricos que dan respaldo, pertinencia y validez al tema de investigación.

Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes abordan investigaciones previas relacionadas con el tema en estudio, al referirse a este tema, Tamayo y Tamayo, M. (2009) señala que, “Todo hecho anterior a la formulación del problema que sirve para aclarar, juzgar e interpretar el problema planteado” (p.149). Con ello se pretende tomar elementos e ideas importantes de las investigaciones revisadas, a fin de que sirvan de base, para el desarrollo de este estudio, donde se destacan los aspectos más influyentes relacionados con la capacidad contributiva.

Guerrero, S. (2006) en su Trabajo Especial de Grado titulado “Los principios tributarios constitucionales de capacidad contributiva y no confiscatoriedad en la Ley de Impuesto al Débito Bancario. Caso de estudio: Empresa AB, C.A.”, para optar al título de Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos, en la Universidad de Los Andes, cuyo objetivo general fue Analizar de manera exploratoria los principios tributarios constitucionales de capacidad contributiva y no confiscatoriedad en la Ley del Impuesto al Débito Bancario. Mientras que el tipo de investigación fue

exploratoria, descriptiva y analítica, sustentada en un cuestionario. Se concluyó que, Ley del Impuesto al Débito Bancario no viola los principios tributarios constitucionales de capacidad contributiva y no confiscatoriedad en la Empresa AB, C.A., ya que aún cuando el Estado le exige a las empresas una carga económica por cada débito o retiro que esta realice, le permite también el traslado del impuesto al débito bancario al costo total del producto.

Este trabajo de grado citado, sitúa en un contexto en el cual se palpa la importancia de que las leyes permitan la deducción de este tipo de erogaciones o que sean insertadas en las estructuras de costos de los productos. Y fue seleccionado como antecedente por su similitud en cuanto al análisis del principio de capacidad contributiva y cómo ésta influye en las leyes tributarias, pudiendo en algunas ocasiones afectar los patrimonios de los contribuyentes.

Baptista, M.; (1998), Trabajo Especial de Grado titulado “Principios Fundamentales del Sistema Tributario” presentado en la Universidad Santa María para optar al título de Especialista en Derecho Tributario, cuyo objetivo general fue ampliar los conocimientos teóricos y legales más relevantes de los principios fundamentales del sistema tributario que deben estar presentes al aplicarse la tributación en el país, con la finalidad de que en realidad pueda atenderse a los ciudadanos por igual y hablarse de imposición justa y equitativa. Luego del desarrollo de este estudio el autor llegó a la conclusión de que el contribuyente tiene derecho a contribuir solo y nada más en aquello que la ley define y cuantifica como medida de tributo; así como también, el Estado tiene derecho a exigir el mismo y para ello es deber inevitable limitar su pretensión exclusivamente en la medida legal. Al respecto, dice que cualquier reclamo debe hacerse con estricto respeto del elemental derecho del contribuyente a que no se menoscabe su patrimonio, ni su actividad lucrativa.

Tal conclusión se relaciona estrechamente con esta investigación, considerando que la legalidad tributaria es un aspecto esencial desde la perspectiva de las políticas actuales para la confrontación de los déficit fiscales, sin embargo, no puede el Estado desligarse de los principios constitucionales que determinan la actividad tributaria.

Por su parte, Camacho, F (2002), realiza un trabajo de investigación en el marco de la Especialización en Rentas Internas de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, cuyo título es “Los principios tributarios consagrados en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela y su efecto en la gestión fiscal del Municipio Libertador del Estado Mérida”. El propósito de la misma es la ejecución de un análisis de los principios tributarios consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y su efecto en la gestión fiscal municipal. Dicho trabajo se efectuó desde el enfoque de una investigación de tipo analítica apoyada en una revisión teórica, utilizando como procedimiento la recopilación de datos a través de las técnicas basadas en la revisión documental y la verificación de los presupuestos de ingresos y gastos del municipio Libertador. Además se aplicó una encuesta de tipo estructurada. Entre los resultados obtenidos se tiene: falta de conocimiento de los principios tributarios constitucionales, presencia de errores en el proceso de recaudación, fiscalización y control de las actividades tributarias.

Tal como se evidencia, la relación de este estudio con la investigación presente se encuentra en el contexto del tema seleccionado, como lo es la determinación de los principios tributarios constitucionales, informaron que sirvió de base para el desarrollo de presente trabajo de investigación.

Finalmente, Urdaneta, H (2009), presentó en la Universidad Católica Andrés Bello el Trabajo Especial de Grado para optar al título de Especialista en Derecho Financiero, titulado: “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”. La investigación estuvo enmarcada en la necesidad de aplicar a los ingresos brutos los ajustes pertinentes a través de una conciliación de ingresos brutos que permita a los contribuyentes tributar en base a los ingresos efectivamente percibidos; todo ello bajo el marco regulatorio de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

Hay que hacer notar la semejanza de este aporte para el estudio en cuestión, puesto que, en cuanto a lo que a imposición municipal se refiere, existe cierta discrepancia en la concepción del ingreso, ya que al igual que en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones se debe tributar en base a los ingresos brutos, sin permitirse ejecutar ninguna especie de deducción o conciliación.

Bases Teóricas

Se refiere a los postulados, principios, leyes y teorías que dan sustento al tema de investigación, estas deben ser coherentes con los planteamientos y postulados tomados por el investigador. Se hace referencia acerca del tema a Arias, F. (2006), sobre las bases teóricas que “implican un desarrollo amplio de los conceptos y proposiciones que conforman el punto de vista o enfoque adoptado, para sustentar o explicar el problema planteado” (p.107).

El ingreso bruto gravable como base imponible:

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 Ley Orgánica de Telecomunicaciones 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 Ley Orgánica de Telecomunicaciones.

En este orden de ideas, Ruan, G. (2005) ha dicho que “los flujos de entradas de recursos cuya proveniencia no esté vinculada con aportes de capital ni cantidades que pudieran estar sometidas a devoluciones y que consecuentemente provoquen incremento patrimonial, son ingresos”. (p.34). En esta misma obra y más adelante el autor Ruan, G; expresa lo siguiente:

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.** (Negrillas del autor). Op. cit.

En definitiva, 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 más allá de ser un elemento “contable” aparentemente simple de definir, no obstante, ofrece una gran cantidad de interrogantes sobre qué debe conformar los conceptos y si a su vez algunos 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, entre otros; 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.

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.

Igualmente, es necesario considerar lo enunciado por Roche, E. (2001):

Si la Ley de Telecomunicaciones 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 contributiva. (p.108 - 109).

Asimismo, Sánchez, S. (2000) ha 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 formarían parte del ingreso bruto efectivo, tal presunción, es susceptible de destruirse en aquellos supuestos en los cuales el ingreso efectivo no llega a materializarse.** (Negrillas del autor). (p. 110 -111).

En tal sentido, la investigadora expresa 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.

Con lo anteriormente expuesto, la investigadora deja en evidencia que 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 cuál de esos ingresos han sido cobrados ya que en la contabilidad se encuentran registrados sobre la base de lo devengado. 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 cobrar.

Principio de capacidad contributiva:

El principio de capacidad contributiva se origina de la necesidad y deber de los ciudadanos de contribuir al gasto público de manera equitativa. Esto quiere decir, que no todos debemos sacrificarnos en la misma escala, ya que existe el amparo del principio de igualdad de las cargas, siendo un condicionante cualitativo y muy personalizado, ya que se toma en cuenta la situación económica de cada quién.

Podemos comprender entonces que la capacidad contributiva es la aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado. Para ello, se deben tener en cuenta las condiciones particulares de cada uno de los contribuyentes, para lograr que su aporte al estado guarde relación o sea proporcional con sus ingresos.

La capacidad contributiva es uno de los principios más difíciles de precisar con exactitud, ya que tiene un cierto nivel de ambigüedad. Buscando comprenderlo citamos a Villegas, H. (2000) “la capacidad contributiva, también llamada capacidad de pago por lo anglosajones (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos”. (p.203).

Siguiendo lo dicho por los autores, quienes coinciden en que la capacidad contributiva alude a la “aptitud para” pero, en este caso se trata de una aptitud especial, ella se refiere a la que poseen los ciudadanos para enfrentarse con los impuestos que les gravan. De cualquier manera, donde no exista tal capacidad no puede existir el tributo, ya que ésta es la razón de ser y la causa de que el tributo exista.

Según Pérez, J (1968), el término capacidad contributiva abarca un triple plano:

1. En el jurídico positivo, donde expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la norma tributaria vigente;
 2. En el ético económico, donde se designa la aptitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario de impuestos;
 3. En el técnico económico, esto es, los principios, reglas, procedimientos y categorías relativas a la operatividad o eficacia recaudatoria de los impuestos.
- (p.163).

Para Sainz, F (1962), “la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto”. (p.190).

Conforme lo que expone García, C (1999), la capacidad contributiva es:

La aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Si bien se la vincula con el principio del sacrificio, puede enfocársela también considerando las posibilidades de un individuo, más que su sacrificio. A la capacidad contributiva se la mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones...)”. (p.55).

Hay que tener en cuenta que la capacidad contributiva solo puede ser considerada como la cantidad de dinero que puede soportar el contribuyente en el pago de sus cargas tributarias. Un primer momento en la búsqueda de la aptitud contributiva coincide con la construcción del hecho imponible, sustentado en los índices generales de riqueza. Luego la segunda etapa que radica en la aplicación de las alícuotas que individualizan la obligación tributaria.

En resumen, la capacidad contributiva, reacciona como límite a la imposición, al operar como medida unitaria de referencia para el cálculo de la concreta carga tributaria que recae sobre varios sujetos. Dicho de otra manera, que contribuyen en igual medida quienes se encuentran en igualdad de condiciones, y en medida diversa quienes ostenten condiciones diferentes.

Definición de Tributos:

En el campo de los tributos, el logro de los objetivos estatales requiere ineludiblemente la percepción de ingresos, los cuales suponen, a su vez, ciertas erogaciones que en su mayor parte son realizadas por la colectividad a favor del ente estatal.

Según Giuliani, C (1987), la definición de tributo consiste en “una prestación obligatoria, comúnmente de dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho”. (p. 309).

Por otro lado, De la Garza, S (2001) “el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra Entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo”. (p. 321).

García, L y Martínez, M (1999) “el tributo aparece jurídicamente estructurado como una obligación. Podemos definirlo como obligación pecuniaria del Derecho Público, establecida a favor de un ente público imperativamente por Ley, que tiene por objeto dar una suma de dinero para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por la realización de típico indicativo de capacidad económica para ello”. (p. 120).

Así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su poder tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan por si mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, de forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente “contribuyen” para que el Estado pueda ejecutar sus atribuciones.

Definición de Derecho Tributario:

Actualmente, la palabra tributo se utiliza en forma general para definir a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado. Dentro de ese contexto, el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de estas contribuciones puede válidamente denominarse como Derecho Tributario, puesto que tal denominación define en forma bastante precisa a uno de los aspectos fundamentales de la relación que constituye el objeto de nuestra disciplina: el de los particulares deben tributar para cubrir los gastos públicos. De tal manera que, el derecho que se ocupa de los ingresos constituye una de las ramas del Derecho Financiero y ha recibido el nombre del Derecho Tributario.

Para De la Garza, S (Op. cit),

El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y las sanciones establecidas por su violación”. (p. 26).

En cambio, Giannini, A (1957), lo define como “aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”. (p. 26).

Guiliani, C (Op. cit), establece que “el derecho tributario o fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en

sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”. (p. 44).

Así, podemos concluir que el Derecho Tributario se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones que surgen entre el Estado y los contribuyentes, tanto en la imposición como en la recaudación de los tributos.

Tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones:

La Ley Orgánica de Telecomunicaciones, 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 jurídica 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 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”.

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 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 según el Reglamento de la Ley Orgánica 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”.

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 según Beltrán, M (2003), “la planificación, asignación, cambio y verificación de frecuencias radioeléctricas, la comprobación técnica de emisiones, la supervisión del uso adecuado del espectro radioeléctrico”. (p. 18).

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.

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, más aun cuando el 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.

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:

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 encuentra sujetos los prestadores de servicios de telecomunicaciones en cuanto a la Contribución Especial a CONATEL es del 0,5%.

Bases Legales

Las bases legales, se refiere al sustento que la investigación debe tener en cuanto a las leyes vigentes del ordenamiento jurídico. En tal sentido, Arias, F. (2006), afirma que “son una descripción detallada de cada uno de los elementos de la teoría que serán directamente utilizados en el desarrollo de la investigación”. (p.65). Con el propósito de sustentar la presente investigación se tomará como puntos de referencia o apoyo cierta información correspondiente al ámbito legal.

Constitución Bolivariana de la República de Venezuela

Es importante citar el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, para ello se sustentara en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. (p. 15).

Con lo anteriormente expuesto se deja en evidencia el deber del Estado de garantizar a la ciudadanía un sistema tributario que propicie las condiciones adecuadas de manera que no confisque el derecho a la propiedad.

Ley 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 210 (Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010 Artículo 210.), 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 artículo 5 del Código Orgánico Tributario (Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.), 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.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Esta sección está conformada por los procedimientos metodológicos adecuados para recopilar, detallar y analizar los datos a través de los cuales se obtengan respuestas a las interrogantes del objeto de estudio a fin de alcanzar el propósito general de esta investigación. Por tanto, el marco metodológico es definido según Arias, F. (20), como “el conjunto de pasos, técnicas y procedimientos que se emplean para formular y resolver problemas”. (p. 47). Puede decirse entonces que se trata de un conjunto de acciones destinadas a describir y analizar el fondo del problema planteado, a través de procedimientos específicos que incluyen las técnicas de observación y recolección de datos, determinando el “como” se realizará el estudio.

Estos temas son basados en función al problema de estudio y a los objetivos planteados por los investigadores. Cabe señalar, que Arias, F. (2006), expone que “la metodología del proyecto incluye el tipo o tipos de investigación, las técnicas y los instrumentos que serán utilizados para llevar a cabo la indagación. Es el cómo se realizará el estudio para responder al problema planteado”. (p. 98).

La investigación parte del enfoque cualitativo, en el cual se pueden desarrollar preguntas e hipótesis antes, durante o después de la recolección y el análisis de datos. Con frecuencia, estas actividades sirven, primero, para descubrir cuáles son las preguntas de investigación más importantes; y después para perfeccionarlas y responderlas. La acción indagatoria se mueve de manera dinámica en ambos sentidos: entre los hechos y su interpretación, y resulta un poco más bien “circular” en el que la secuencia no siempre es la misma, pues varía con cada estudio.

En virtud de ello, el componente metodológico de la investigación remite a la aplicación del paradigma cualitativo, bajo un desarrollo eminentemente teórico, con apoyo en revisiones documentales focalizadas en exponer la epistemología compleja de la educación con el enfoque de la participación social, llegando a comprometer su incidencia en el mejoramiento de la calidad de vida, vinculando los saberes emergentes con las correspondientes teorías de los sistemas, y la complejidad.

El paradigma cualitativo, busca comprender la realidad social mediante el registro y la interpretación de los fenómenos estudiados, su esencia, naturaleza y comportamiento destaca el valor y la importancia de las ideas, sentimientos, motivaciones, vivencias e interrelaciones de los individuos en un medio determinado, tratando de identificar la naturaleza de su realidad y de su estructura dinámica en un escenario natural. Pérez, E. (2004), afirma que:

La atención de los investigadores cualitativos se centra en hacer descripciones detalladas de situaciones, eventos, personas, interacciones y comportamientos que son observables, incorporando la voz de los participantes, sus experiencias, actitudes, creencias, pensamientos y reflexiones tal y como son expresadas por ellos mismos. (p.21).

Para que una investigación tenga relevancia es necesario realizar en primer lugar la planificación de la misma, teniendo claro adonde se quiere llegar para evitar desviarse del punto de enfoque, permitiendo alcanzar en la medida de lo posible la obtención de los resultados con los cuales con lo cual se intenta descubrir el punto trascendental de esta investigación.

Naturaleza de la Investigación

Hernández, Fernández y Baptista (2010), han definido la investigación como el “conjunto de procesos sistemáticos, críticos y empíricos que se aplican al estudio de

un fenómeno”. (p. 25). En todo estudio, es de vital importancia delimitar el tipo y el diseño de la investigación, ya que los hechos estudiados, así como las relaciones que se establecen entre estos deben reunir condiciones de fiabilidad y objetividad.

Con base a los objetivos planteados, ésta investigación está enmarcada en un diseño de tipo descriptiva, la cual según Deobold, B. y Meyer, W. (2006), coinciden en que la investigación descriptiva “consiste en llegar a conocer las situaciones, costumbre y actitudes predominantes a través de la descripción exacta de las actividades, objetos procesos y personas” (p. 542). Por tanto, los niveles de la investigación se refieren al grado de profundidad con que se aborda un fenómeno y objeto de estudio, el cual busca especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis.

Por otra parte, Arias, F. (1999), señala que la investigación descriptiva consiste en “la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento”. (p. 24).

Diseño de la Investigación

La investigación a desarrollar es de tipo documental, la cual es definida por Arias, F. (1999), como “aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos y documentos” (p. 19), como fuente de información relevante en materia de derecho tributario. Cabe destacar que este tipo de investigación va a permitir desentrañar la esencia del ingreso bruto como base imponible de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y su contradicción con el principio de capacidad contributiva, analizar la información recopilada, y por último, dar respuesta a las interrogantes delimitadas.

Según refiere la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2006), la investigación documental:

Es el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad de este estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor. (p. 15).

La revisión documental y bibliográfica se ejecutará, acudiendo a métodos para obtener la información tanto de fuentes primarias como secundarias. Al respecto, Méndez, F. (2006) con relación a fuentes primarias acota lo siguiente:

Es posible que el desarrollo de la investigación propuesta dependa de la información que el investigador debe recoger en forma directa. Cuando esto sucede, se habla de la fuente primaria e implica utilizar técnicas y procedimientos que suministren la información adecuada. Existen diferentes técnicas algunas de ellas utilizadas con frecuencia en las ciencias económicas, administrativas y contables. (p. 143).

De igual forma, Méndez, F. (2006), señala como fuente secundaria: “Toda información implica acudir a este tipo de fuentes, que suministra información básica. Se encuentra en las bibliotecas y está contenida en libros, periódicos y otros materiales documentales, como trabajos de grado, revistas especializadas, enciclopedias, diccionarios, anuarios, etc.” (p. 144).

En este sentido, para el diseño de investigación documental, se realizará un arqueo bibliográfico, el cual comprende la recolección de los datos bibliográficos documentales compuestos por libros, revistas y fuentes electrónicas que servirán de basamento teórico y legal para la investigación

La fase documental consistió en la lectura, análisis y comprensión sistemática de revistas, leyes, libros e informes relacionados con el problema, con el fin de obtener información o datos que contribuyeron con la investigación, sustentados en la hermenéutica; definida por Gadamer, H (2010) como “un arte o teoría de la interpretación”.

Por otro lado se trata también de una investigación de diseño no experimental, la cual es definida por Hernández, Fernández y Baptista (2010), como “la investigación que se realiza sin manipular deliberadamente las variables”. Es decir, se trata de estudios donde no se manipula de forma intencional las variables dependientes para ver su efecto sobre las demás. La investigación no experimental se basa en observar fenómenos tal como se dan en su contexto natural, para después analizarlos.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de la Información

Arias, F (1999), expresa que “las técnicas de recolección de datos son las distintas formas o maneras de obtener la información”. (p.55).

Los instrumentos de recolección de datos pueden ser definidos como todos aquellos medios que le permiten al investigador, obtener información relevante sobre los distintos procesos o inquietudes que afectan a el o los usuarios, y que también ayuda a la investigadora a acercarse más a los resultados reales de la investigación en función de los objetivos definidos en el estudio.

La información es todo el cúmulo de conocimientos que permite desarrollar cualquier tipo de investigación, por sencilla que ésta sea. Además permite explorar, describir y explicar los hechos que definen el problema de investigación. Como técnica de análisis se usará la lectura exploratoria y el análisis crítico reflexivo, cuya mayor relevancia se centra en ofrecer al investigador un amplio espectro informativo con respecto al problema, este

En función de los objetivos definidos en la presente investigación, donde se plantea la evaluación del 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 emplearán una serie de técnicas e instrumentos de recolección, orientadas de tal manera que se pueda alcanzar los fines propuestos. La recaudación de información se realizó combinando la técnica de revisión bibliográfica y documental con la observación, utilizando como instrumentos de recolección de datos la lectura, el subrayado, el resumen y el fichaje.

Técnicas de Análisis de Procesamiento de Datos

La técnica de análisis de datos representa la forma como será procesada la información recolectada, esta se puede procesar de dos maneras cualitativa o cuantitativamente, en esta ocasión se utilizó la forma cualitativa, ya que es lo más adecuado para el análisis de información de tipo documental o bibliográfica. La finalidad del análisis es resumir las observaciones llevadas a cabo de forma tal que proporcionen respuestas a interrogantes de la investigación, mientras que el propósito de la interpretación, es buscar su significado más amplio a las respuestas, con el objeto de aportar conclusiones y recomendaciones.

La información recolectada fue sometida a procedimientos de clasificación y tabulación que permitieron un mayor análisis e interpretación de los datos obtenidos.

Además de lo anteriormente expuesto, se utilizó como método de interpretación la hermenéutica, considerada un aspecto principal de la filosofía, en cuanto a comprensión e interpretación de la realidad. Resáltese, que este es un método constructivo y comprensivo, en el que, la dialéctica se convirtió en un gran complemento. Suarez, A (1998), señala que “la interpretación en el conocimiento jurídico apunta a la realización efectiva del derecho, como un proceso de entender lo que unos textos legislativos u otras normas quieren decir”. (p. 55).

Según Herrera, E (1998), este método “permite precisar el conocimiento retomando la relatividad de la verdad, al alegar que el mundo, sus problemas y la naturaleza que lo contiene, cambian y junto con ellos, el conocimiento humano que la realidad siempre está fijada al conocimiento”. (p. 113).

Definidas como han sido las técnicas e instrumentos de recolección y análisis de datos, a continuación se procede al desarrollo de las siguientes fases:

Fases de la Investigación

Fase I: Analizar las implicaciones del principio de Capacidad Contributiva con los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.

En esta fase se procederá a la revisión de instrumentos normativos, tales como la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario así como también la Doctrina, para lograr la determinación de inconsistencias o violaciones a los principios tributarios.

Fase II: Identificar los tributos previstos en la Ley de Telecomunicaciones.

En esta fase se procederá a estudiar la Ley orgánica de Telecomunicaciones en su Título XI, específicamente en sus artículos 146 y siguientes, que permitirá conocer las premisas para que se ejecute este tipo de tributación y posteriormente determinar si existe una contradicción de la misma con los principios del derecho tributario o una violación a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Fase III: Explicar el concepto de ingreso bruto como base imponible de los impuestos y contribuciones previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.

En esta fase se procederá a realizar un análisis exhaustivo de las incidencias e implicaciones que recaen sobre los contribuyentes al tener el deber de gravar las rentas derivadas de este tipo de actividades económicas tomando como base imponible el ingreso bruto, en lugar de ofrecer la oportunidad de deducir sus costos y gastos directos.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS

Para que una investigación tenga relevancia es necesario realizar en primer lugar la planificación de la misma, teniendo claro adonde se quiere llegar para evitar desviarse del punto de enfoque, permitiendo alcanzar en la medida de lo posible la obtención de los resultados con los cuales con lo cual se intenta descubrir el punto trascendental de esta investigación.

En virtud de ello, el componente metodológico de la investigación remite a la aplicación del paradigma cualitativo, bajo un desarrollo eminentemente teórico, con apoyo en revisiones documentales focalizadas en exponer la epistemología compleja de la educación con el enfoque de la participación social, llegando a comprometer su incidencia en el mejoramiento de la calidad de vida, vinculando los saberes emergentes con las correspondientes teorías de los sistemas, y la complejidad.

El paradigma cualitativo, busca comprender la realidad social mediante el registro y la interpretación de los fenómenos estudiados, su esencia, naturaleza y comportamiento destaca el valor y la importancia de las ideas, sentimientos, motivaciones, vivencias e interrelaciones de los individuos en un medio determinado, tratando de identificar la naturaleza de su realidad y de su estructura dinámica en un escenario natural. Pérez (2004), afirma que:

La atención de los investigadores cualitativos se centra en hacer descripciones detalladas de situaciones, eventos, personas, interacciones y comportamientos que son observables, incorporando la voz de los participantes, sus

experiencias, actitudes, creencias, pensamientos y reflexiones tal y como son expresadas por ellos mismos. (p.21).

Alcance del principio de capacidad contributiva respecto a la base imponible de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.

1. Principios constitucionales de la tributación como límites al Poder Tributario.

Según Pittaluga, Luis (2012), el poder tributario no debe verse de manera absoluta en el sentido de generar situaciones de obligación sobre los ciudadanos más allá de lo previsto en la norma fundamental y en las leyes que la desarrollen, no deben extralimitarse de la ordenanza jurídica y legal, por lo tanto “el Poder Tributario es 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 asignadas”. (p.285).

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 determinados principios constitucionales, los cuales limitan la potestad o poder del 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 según Villegas, H (2002), “un cambio fundamental se produce cuando aparece el principio de legalidad como límite formal. De tal manera el poder tributario se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas que crean

tributos y posibilitan su cobro”, siempre y cuando se enmarquen dentro de la Ley. (p.287 y 288).

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, estos 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 el Poder Tributario por Moya, E (2009) como “la facultad del Estado para crear unilateralmente tributos, exigiéndole su pago a las personas sometidas a su competencia espacial y compelerlas a que entreguen una porción de sus rentas o patrimonios a fin de cumplir con las necesidades públicas” (p.176). 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 misma las leyes mediante las cuales se creen y establezcan exacciones tributarias deben estar en concordancia con los principios constitucionales que rigen la materia.

Resaltando lo anteriormente señalado Villegas, H (2002) “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 jurídicas”. (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.

En este orden de ideas, la relación jurídica 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. Citando a Durán, M. (2013):

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 tributario.(p.278).

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 Ley (**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, reimpressa 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.**), así como en el Código Orgánico Tributario que establece que la creación, modificación o supresión de tributos corresponde solamente a las Leyes. (**Artículo 3 Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 del 17 de octubre de 2001**).

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 Villegas, H. (Op. cit) ha 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 particulares”. (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 tributaria.

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 confiscatorio, 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 Constitución (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, reimpressa por error material según Gaceta), no obstante, es prohibido constitucionalmente la posibilidad del establecimiento de impuestos, tasas y contribuciones que generen efectos confiscatorios.

Al respecto, el aporte de Moya, E (Op. Cit) “se puede considerar como confiscatorio un tributo cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta” (p.152), 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 contributiva.

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 éstos.

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 distintas.

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 Ley (**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), 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, Pittaluga, L (Op. cit) expresa “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 confiscatoria” (p.70), razón por la cual el 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 más 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 por Jarach, D (2007), “como el deber que los súbditos de cada Estado tienen de contribuir con el sustento del gobierno en proporción a sus capacidades respectivas”. (p.7).

Por su parte, el principio de progresividad, según Moya, E (Op. cit), “exige que la fijación de los tributos a los ciudadanos de un país sea en proporción a sus ingresos o manifestaciones de capacidad contributiva” (p.151), 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.

A su vez el Principio de Igualdad, según Giuliani, C. (Op. cit), “refiere que se debe asegurar el mismo tratamiento a todos aquellos ciudadanos que se encuentren en igualdad de condiciones” (p. 338), 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 según Belisario, R (2013) “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 públicas”. (p. 127).

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 confiscatoriedad.

2. El principio de capacidad contributiva y la prohibición de aplicar disminuciones al ingreso bruto de los tributos de telecomunicaciones:

Se conoce como Principio de Capacidad Contributiva según Tarsitano, A. (Op. cit) “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 riqueza” (p.307), y el mismo constituye un principio general constitucional que debe observarse en la tributación venezolana.

En este sentido, dicho principio ha sido visto por Villegas, H. (Op. cit) “como la aptitud económica de los miembros de la comunidad a los efectos de contribuir a los gastos del Estado” (p. 259), 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.

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

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.

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, en este caso Ruan, G (2001) 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” (p. 89), 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 degenera 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 recaerá directamente en el capital social.

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, como Romero, Humberto (2004) “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 contribuyente”. (p. 617).

Así, la Constitución establece el deber de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, igualmente establece que “se garantiza el derecho de propiedad” **(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.), y precisamente uno de los mecanismos para su protección se refiere a los principios de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva, los cuales han sido tratados por algunos autores como garantías constitucionales al derecho de propiedad.

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.

Como resultado de ello, 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.

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 Tributaria 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 está a cargo del Ministerio del Poder Popular para Ciencia y Tecnología ha señalado que :

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 autores como Cedeño, Giuseppe: Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela. Lito Formas, Caracas 2009. p.104.) 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 responder a descuentos y promociones normales y necesarias en el giro del negocio. (p.104).

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 está 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.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES

Conclusiones

Luego de analizar e interpretar los resultados obtenidos en la aplicación de los instrumentos de recolección de datos. Se llegó a una serie de conclusiones que dan respuestas a los objetivos del estudio.

En este contexto, se desarrolló la presente investigación, cuyo objetivo general consistió en: Evaluar 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., para el cual se establecieron tres objetivos específicos, los cuales en forma ordenada y secuencial, y mediante la aplicación de técnicas e instrumentos de recolección de datos apropiados para la investigación de campo, permitieron el logro de las metas metodológicas trazadas inicialmente. En este sentido, una vez analizados los resultados se concluye lo siguiente:

Con respecto al objetivo específico número uno, el cual consistió en “Analizar las implicaciones del principio de Capacidad Contributiva con los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones”, se concluye 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. En el mismo orden de ideas, se ha destacado que al componerse la base imponible de los tributos de telecomunicaciones de ingresos brutos ficticios, hace 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. Además la investigación ha revelado 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 examinado objetivamente por los Tribunales de la República competentes.

Con respecto al objetivo específico número dos “Identificar los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones”, se pudo concluir que 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.

Finalmente, se concluye de acuerdo al objetivo específico número tres, el cual consistió en “Explicar el concepto de Ingreso Bruto como base imponible de los impuestos y contribuciones previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones”, se pudo observar que 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 un 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.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Beltrán, Malavé. (2003). **Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela**. Comisión Nacional de Telecomunicaciones. Caracas. Venezuela.

Berliri, Antonio. (1964). **Principios del Derecho Tributario**. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. España.

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

Jarach, Dino. (2007). **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 1ra edición. Ediciones Nuevo Mundo Siglo XXI. Caracas. Venezuela.

Figueroa, Juan. (1985). **Las garantías constitucionales del contribuyente en la constitución política de 1980**. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.

Villegas, Héctor. (2002). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Editorial Astrea. Buenos Aires. Argentina.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria 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.

Pittaluga, Luis (2012). **Principios Constitucionales de la Tributación**. Editorial Jurídica Venezolana. Colección Estudios Jurídicos N° 95. Caracas. Venezuela.

Cedeño, Giuseppe (2009). **Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela**. Editorial Lito Formas. Caracas. Venezuela.

Tarsitano, Alberto. (1994). **El Principio Constitucional de la Capacidad Contributiva**. Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Editorial De Palma. Buenos Aires. Argentina.

Código Orgánico Tributario. Publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 del 18 de Noviembre de 2014.

Ley Orgánica de Telecomunicaciones. Publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.610 del 7 de Febrero de 2011.

Padrón, Oswaldo. (2005). **La Tributación en el Sector de las Telecomunicaciones y las Reglas y Principios de Fiscalización.** CONATEL. Caracas. Venezuela.

Balestrini, M. (2002). **Cómo se Elabora el Proyecto de Investigación.** Sexta Edición. Editorial BL Consultores Asociados. Servicio Editorial. Caracas. Venezuela.

Durán, Maryan. (2013). **Manual Venezolano de Derecho Tributario.** Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 1ra edición. Editorial Torino, C.A. Caracas. Venezuela.

Tamayo y Tamayo, M. (2009). **El proceso de la Investigación Científica.** 5ta Edición. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México.

Arias, Fidias. (2006). **El Proyecto de Investigación.** Introducción a la metodología científica. 6ª Edición. Editorial Episteme. Caracas. Venezuela.

Arias, Fidias. (1999). **El Proyecto de Investigación Guía para su elaboración.** 3ª Edición. Editorial Episteme. Caracas. Venezuela.

Ruan, Gabriel. (2005). 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. Venezuela.

Ruan, Gabriel. (2001). **La Tributación en La Constitución de 1999.** Foro de la Academia Nacional de Ciencias Económicas. Caracas. Venezuela.

Romero, Humberto. (2004). **Capacidad Contributiva y Sistemas de Corrección Monetaria.** Libro Homenaje a la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andres Bello en su 50 aniversario. Tomo II. Caracas. Venezuela.

Roche, Emilio. (2001). De los Tributos de Telecomunicaciones. Revista de Derecho Tributario N° 91, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legis Editores, C.A. Caracas. Venezuela. 2001. pp.108 y 109.

Deobold, B. y Meyer W. (2006). **Manual de Técnica de la Investigación Educativa**. Paidós. Buenos Aires. Argentina.

Sánchez, S. (2000). **Marco Tributario del Servicio de Telecomunicaciones**. Revista de Derecho Tributario N° 89. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legis Editores, C.A. Caracas. Venezuela.

Méndez, F. (2006). **Tesis Doctorales y Trabajos de Investigación Científica**. (Metodología general de su elaboración y documentación). 4ta. Edición. Madrid. España.

Moya, Edgar (2006). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 6ta. Edición. Editorial Mobilibros. Caracas. Venezuela.

Reglamento sobre los Tributos establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. Publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.609 del 14 de Enero de 2003.

Villegas, Héctor. (2000). **Manual de Finanzas Públicas**. Editorial De Palma. Buenos Aires. Argentina.

Pérez de Ayala, José. (1968). **Derecho Tributario. Estudios de Derecho Financiero**. Madrid. España.

Sainz de Bujanda, Fernando. (1968). **Hacienda y Derecho. Instituto de Derechos Públicos**. Madrid. España.

García, Catalina. (1999). **Derecho Tributario**. Editorial De Palma. Buenos Aires. Argentina.

Guerrero, Soraya. (2006). **Los principios tributarios constitucionales de capacidad contributiva y no confiscatoriedad en la Ley de Impuesto al Débito Bancario. Caso de estudio: Empresa AB, C.A.** Trabajo de Grado. Universidad de Los Andes. Mérida.

Baptista, Manuel. (1998). **Principios fundamentales del sistema tributario**. Trabajo Especial de Grado. Universidad Santa María. Anzoátegui.

Giuliani, Carlos. (1987). **Derecho Financiero**. Editorial De Palma. Buenos Aires. Argentina.

De la Garza, Sergio. (2001). **Derecho Financiero Mexicano**. Editorial Porrúa. México.

García, Leonardo y Martínez, Miguel. (1999). **Derecho Financiero y Tributario**. Editorial J.M Bosh. Barcelona.

Giannini, Achille. (1957). **Istituzioni di Diritto Tributario**. Editorial de Derecho Tributario. Madrid. España.

Urdaneta, Héctor. (2009). **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. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas. Venezuela.

Suárez, Alberto. (1998). **Metodología y Hermenéutica**. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez. Colombia.

Herrera, Enrique. (1998). **Práctica Metodológica de la Investigación Jurídica**. Editorial Astrea. México.

Pérez, E. (2004). **Investigación y Formación Postgraduada**. El Problema de la Investigación y de su Enseñanza. Facultad de Ciencias Sociales de la Universidad de Chile.

Camacho, Francisco. (2002). **Los principios tributarios consagrados en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela y su efecto en la gestión fiscal del Municipio Libertador del Estado Mérida**. Trabajo Especial de Grado. Universidad Santa María.

Arias, Fidias. (2012). **El Proyecto de Investigación: Introducción a la Metodología Científica**. 6ª Edición. Editorial Episteme. Caracas. Venezuela.

Hernández, R.; Fernández, C. y Baptista, L. (2010). **Metodología de la Investigación**. 5ta Edición. Editorial Mc Graw Hill. México.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (U.P.E.L.) (2006), **Manual para la Elaboración del Trabajo de Grado**.

ANEXOS