

# Los Tributos en el Sector Económico de las Telecomunicaciones de Venezuela Taxes in the Economic Sector of Telecommunications in Venezuela

Dolis Marina Sánchez Ramírez<sup>1</sup>

Fecha de Recepción: 19 de julio de 2023

Fecha de Aceptación: 19 de noviembre de 2023

## RESUMEN

El presente trabajo pretende exponer meridianamente el régimen jurídico tributario del operador económico en el mundo de las telecomunicaciones de Venezuela mediante el método dogmático, a los fines de exponer las profundas contradicciones lógicas existentes en cuanto a la configuración de los presuntos tributos, tasas y contribuciones parafiscales existentes en LOTEL. Varios de los tributos (impuestos) tienen formas de tasas; y otros tributos (tasas) tienen formas de contribuciones parafiscales. En vista de la exhaustiva regulación existente en el sector de las telecomunicaciones, que éste sector económico se halla profundamente regulado. La rigurosa concepción del servicio cuya prestación con ánimo de lucro configura el hecho imponible, permitiría delimitar con certeza el ingreso ruto gravable; armonizar los tributos especiales con el impuesto municipal a la actividad económica, con el ISLR, y el IVA; mantener la carga tributaria global de los operadores y usuarios, bajo límites razonables y justos; y proteger la economía.

**Palabras Clave:** telecomunicaciones, impuestos, tasas, contribuciones parafiscales.

## ABSTRACT

The present work aims to clearly expose the legal tax regime of the economic operator in the world of telecommunications in Venezuela through the dogmatic method, in order to expose the deep logical contradictions that exist regarding the configuration of the alleged taxes, rates and parafiscal contributions. existing in LOTel. Several of the taxes (taxes) have forms of rates; and other taxes (fees) have forms of parafiscal contributions. In view of the exhaustive regulation that exists in the telecommunications sector, this economic sector is deeply regulated. The rigorous conception of the service whose provision for profit constitutes the taxable event would allow the taxable gross income to be delimited with certainty; harmonize special taxes with the municipal tax on economic activity, with the ISLR, and the VAT; maintain the global tax burden of operators and users, under reasonable and fair limits; and protect the economy.

**Keywords:** telecommunications, taxes, fees, parafiscal contributions.

<sup>1</sup> Abogada Egresada de La Universidad del Zulia. Cursante de la Especialización de Derecho Administrativo (CIEPROL-ULA). Abogado en Ejercicio.

## INTRODUCCIÓN

El **Título XI** de la **Ley Orgánica de Telecomunicaciones** de la República de Venezuela (a continuación LOTel) está referido a la materia *<De los Impuestos, Tasas y Contribuciones>*, que gravan especialmente las actividades de telecomunicaciones desempeñadas en el territorio nacional. Dicho Título ha tenido por finalidad regular ordenadamente los tributos especiales que desde el año 1918 ha venido gravando progresivamente, pero en forma rudimentaria y con escasa técnica tributaria, las actividades de telecomunicaciones que fueron saliendo con el avance tecnológico.

Destaca en esa normativa promulgada en el año 2000, el propósito legislativo de adoptar una estructura impositiva muy simple basada en la imposición a los ingresos brutos de los operadores de telecomunicaciones, que ya venía siendo adoptada en las grandes concesiones de telefonía celular, mediante cláusulas de naturaleza contractual de dudosa legalidad, frente a las escuetas fórmulas del artículo 15 de la Ley de Telecomunicaciones de 1940<sup>1</sup>.

Sin embargo, destacan también fórmulas adoptadas para la determinación de algunas tasas previstas en ese Título de la LOTel, cuya precisión fue delegada por el legislador a la potestad reglamentaria del Ejecutivo Nacional, y, en ciertas hipótesis, a las reglas nacidas de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL).

En esta orientación legislativa, no se puede dejar de apreciar el objetivo no disimulado de gravar directamente un indicio de obtención de riqueza, como son los ingresos brutos de un sujeto o empresa, con independencia de los ingresos incurridos en su obtención, para evitar la necesidad de utilizar un concepto depurado de renta que, no obstante ser éste último más compatible con el principio de capacidad económica del contribuyente, permita proceder con mayor simplicidad y rapidez a la determinación y recaudación del tributo, en forma afín a como lo hace la municipalidad con el *Impuesto a las Actividades Económicas*<sup>2</sup>. En vista de lo anterior, es importante destacar las palabras de Padrón (2005):

Los impuestos creados y regulados por la LOTEL son impuestos cuya base imponible es el ingreso bruto. Aunque aparentemente simples, estos tributos crean problemas conceptuales de difícil solución porque existe una tendencia francamente errónea que pretende disociar los impuestos que recaen sobre los ingresos brutos de la noción o principio del gravamen conforme a la capacidad contributiva. Pág. 109.

Por otra parte, se ha afirmado que, en el caso de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, pues según el autor Malavé (2003) “estos 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”. Pág. 18.

1 Gaceta Oficial N° 20.248 del 01 de agosto de 1940. Ley de Telecomunicaciones.

2 Gaceta Oficial Municipal Extraordinaria del Municipio Libertador-Estado Mérida. N° 52 Año 1 del 01 de octubre de 2014.

A pesar de la crudeza de la indicación anterior, en términos de técnica tributaria, *los ingresos brutos*, constituyen la base imponible de la mayoría de los tributos de las Telecomunicaciones, y de todos los impuestos especiales que gravan esas actividades, porque la existencia y dimensión de esos ingresos dan lugar al criterio o parámetro de medición o cuantificación del hecho imponible, *representado por la prestación de servicios de telecomunicaciones al público, con fines de lucro*.

Aunque, la base imponible de los ingresos brutos es el patrón normativo más remarcado en el referido **Título XI** de la LOTel, *precisamente por ser un concepto de extrema simpleza*, que no siempre revela la capacidad de pago del contribuyente, sino que consiste en una aproximación a ella, muy protuberantes y frecuentes han sido los conflictos surgidos con respecto a ese concepto en la interpretación y aplicación de la LOTel, por parte de CONATEL y de los operadores económicos; razón por la cual, se propone con la presente investigación, abordar el tema para ayudar a contribuir a su esclarecimiento o, al menos, frenar algunas desviaciones.

## DESARROLLO

### 1\_. El Concepto de Ingreso Bruto en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.

En vista de las controversias surgidas de ese concepto, es indispensable partir en este tema del concepto contable en contraste con el concepto legal, resultante este último de los cambios o matices prescritos por las normas legales y reglamentarias relativas a las características propias de las actividades económicas de telecomunicaciones.

Según el Diccionario de la Lengua Española, por ingreso se entiende: *<Entrada, acceso, incorporación. Acción de ingresar. Caudal que entra en poder de uno y que le es de cargo en las cuentas>*. De tal manera, que el lenguaje usual identifica el ingreso con un caudal del cual se apropia el sujeto económico, y que entra en su poder de disposición, vale decir, en su patrimonio. Sin mayores elucubraciones. En términos económicos, no hay una diferencia esencial, puesto que *<La diferencia esencial del ingreso es que consiste en una corriente de riqueza acumulada a una cantidad económica particular>*, según expresa el Diccionario de Economía de Salvador Brand.

Y en términos contables, tampoco habría una diferencia esencial, puesto que *<Ingreso son incrementos en los beneficios económicos durante el período notable en forma de entradas o aumentos de activos, o decrementos de pasivos que resultan en incrementos de capital, diferentes a aquéllos relativos a contribuciones por parte de socios>*, como se lee en el Diccionario de Términos Contables para Colombia de la Universidad de Antioquia. Substancialmente pues, los ingresos representan flujos de entradas de recursos, que no provienen de aportes de capital ni de cantidades sujetas a devolución o a entregas a terceros, y que provocan un aumento de patrimonio. Se precisa el incremento del total activo neto existente, como anota el Diccionario para Contadores de Eric Kohler, traído frecuentemente por el personal de CONATEL.

Se desprende del concepto anterior que todas aquellas disminuciones de ingreso o meras indicaciones documentales de menor ingreso, no deben ser computadas como parte del ingreso bruto, pues ello deformaría el concepto y sobre todo su entidad real, esto es, se refiere a diversos

supuestos de descuentos, devoluciones, bonificaciones y otras concesiones otorgadas a clientes, que no representan flujo de ingreso. Así, los autores colombianos Carlos Ramírez G. y Orlando Corredor, miembros del prestigioso Instituto Colombiano de Derecho Tributario (CDT) (2001) han expresado:

Aunque por normas general el valor o importe del ingreso corresponde al precio pactado, desde el punto de vista de la realidad económica, el ingreso debe representar el elemento del activo que se recibe, o se espera recibir. Y el elemento del activo lo constituyen los flujos netos de efectivo o equivalentes esperados. Los descuentos, bonificaciones y otras concesiones otorgadas a los clientes, disminuyen ese flujo esperado de recursos, y por ende, disminuyen el valor de los ingresos". Pág. 121 y ss.

En tal sentido, debe descifrarse la norma del artículo 16 del *Reglamento sobre los Tributos Establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones*, que a la letra dice:

Cuando se anulen o se reversen operaciones en el marco de un contrato que modifiquen el ingreso bruto gravable, los contribuyentes podrán deducir de la base imponible declarada en el período tributario en el que realizan tal ajuste, los montos que hayan dejado de percibir y hayan declarado y pagado en un período tributario anterior.

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

La LOTEL y el Reglamento de Tributos definen restrictivamente el concepto de ingreso bruto a los efectos de la tributación especial sobre las actividades de telecomunicaciones, porque no entran a formar parte de la base imponible todos los ingresos, sino solo aquéllos que nazcan de la actividad autorizada o habilitada.

Así, son muy claras las normas de los artículos 147, 148, 149, 151 y 152 de la LOTel, al señalar que los ingresos brutos gravables son <los derivados de la explotación de tales servicios>, esto es, <los servicios de telecomunicaciones con fines de lucro> que se distinguen de los ingresos derivados de la explotación de redes y de otros ingresos de diversa naturaleza obtenidos por los operadores económicos de telecomunicaciones.

Igualmente clara es la definición de >ingreso bruto gravable> contenida en el artículo 2.7 del *Reglamento de Tributos* "porción del ingreso bruto contable sujeta a la alícuota impositiva". Destaca en esa definición, que no todo ingreso es gravable, sino sólo aquella parte sujeta a la alícuota impositiva, por tener la cualidad de ser producida por la prestación del servicio de telecomunicaciones.

Sin embargo, es importante destacar, que lo anterior se aparta del propósito de la LOTel, pues la definición de “*servicios de telecomunicaciones*” contenida en el artículo 2.13 del mismo Reglamento de Tributos mencionado señala “*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*”.

Se desprende de esa definición, un concepto ambiguo que pareciera englobar toda la actividad de telecomunicación, incluida la interconexión entre operadores económicos de telecomunicaciones, para incluir dentro de ellos actividades complementarias, como el suministro, venta o alquiler de equipos y otros objetos muebles e inmuebles, que coadyuvan en la prestación del servicio de telecomunicaciones, pero que podrían ser prestados por otros sujetos sin tener la condición de operadores económicos de telecomunicaciones.

Se observa en esa definición reglamentaria, como en otras que se comentarán más adelante, un deseo de elongar la base imponible de los tributos de telecomunicaciones mediante un aparente exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria, al interpretar conceptos utilizados por el legislador. La aplicación de la contabilidad se fundamenta en el objetivo de determinación de la riqueza realmente obtenida por la empresa, que la contabilidad persigue también precisar. Contribuyendo, contablemente, a que esta, cumpla con una función de sustrato sistemático en la que debe apoyarse para la determinación tributaria de la riqueza tributable en una potencial compañía, permitiendo colmar o suplir cualquier tipo de vacíos, lagunas o las incoherencias legales, con miras a la finalidad de precisar fielmente el resultado económico de la empresa. En tal sentido, Gómez (2011):

determinar el resultado económico real del ente productivo debiera ser también el objetivo del tributo en las empresas. Esta conclusión no se ve alterada por las regulaciones que, por razones de recaudación, eficiencia, claridad o certidumbre, puedan establecer el derecho local y que se alejan de tal objetivo, atendido otros fines que también el Derecho tributario debe cumplir. Foro 8.

En cambio, se nota el deseo de precisar la exclusión de esa base imponible de los ingresos por servicios informáticos, pues como dice el artículo 3 del mismo Reglamento de Tributos, “*...aun cuando utilicen redes de telecomunicaciones como soporte para poder ser prestados...no constituyen actividades de telecomunicaciones*”. El diverso talante de esta norma, lleva pensar en la amplitud que ha querido darse reglamentariamente al concepto legal de servicios de telecomunicación, justamente, porque éste último marca el límite de origen de los ingresos gravables.

Se considera, que estas precisiones legales y reglamentarias son de mucha importancia no sólo para perfilar los elementos de los tributos especiales sobre las actividades de telecomunicación, sino también para prestar acatamiento a los llamados *dominios tributarios* y a los requisitos de un verdadero *sistema tributario*.

De este modo, si no hubiera respeto del límite del ingreso bruto derivado de la prestación de servicios de telecomunicaciones, los gravámenes especiales a estos servicios invadirían la esfera constitucional del Impuesto a las Actividades Económicas, fuente primordial de la tributación de los Municipios, pues utilizarían la misma base imponible de este tributo local, que grava con alcance general todos los ingresos brutos derivados de las actividades comerciales e industriales, entre los cuales podrían estar incluidos los ingresos de los operadores económicos de telecomunicaciones, como ya lo ha adelantado el Tribunal Supremo de Justicia, en varias sentencias de la Sala Constitucional, constituyendo una verdadera usurpaciones de funciones, en vista de que la regulación tributaria sería excesiva ante la intromisión de un área que incumbe exclusivamente al ámbito municipal respectivo. Esto último, con independencia de la pretensión de algunos Municipios de gravar con exclusividad los servicios de telecomunicación, por ser actividades económicas sujetas al tributo local aludido, y nada más.

Por otro lado, es una exigencia del sistema tributario que haya coordinación en la coexistencia y aplicación de los tributos, de manera, que el comportamiento anárquico de los sujetos tributarios activos no distorsione la distribución ordenada y justa de los ingresos públicos, y no provoque una acumulación de cargas tributarias, que exceda la capacidad económica de los sujetos pasivos, a través del efecto cascada sobre el mismo contribuyente por medio de la múltiple imposición tributaria de varios niveles político-territoriales de gobierno en Venezuela.

Así, los tributos de telecomunicaciones no podrían ignorar en su aplicación, la aplicación de los tributos municipales, sino también del Impuesto al Valor agregado (IVA), que tiene como base imponible el ingreso bruto por la venta genérica de bienes muebles y servicios, sin dejar de reconocer la conformidad de las cargas tributarias, que embuten las exenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la posibilidad legal de deducir los denominados créditos tributarios.

En conclusión, para que formen parte de la base imponible de la mayoría de los tributos especiales que se comentan, no es suficiente que los ingresos vengan de cualquier actividad lucrativa efectuada por los operadores de telecomunicaciones, sino que es indefectible que esos ingresos entren propiamente de la explotación de tales servicios, como dice la Ley.

Particular interés en la conceptualización de los ingresos brutos gravables tiene el aspecto temporal o devengo del hecho imponible, pues esto último determina el momento en que el ingreso bruto del operador económico de telecomunicaciones queda vinculado o sujeto al gravamen especial, lo cual podría introducir una regla que modifica por completo la realidad de la apropiación del flujo de riqueza por parte del prestador de servicios, en aras de facilitar la liquidación y recaudación de los tributos especiales. En tal sentido, Roche (2001):

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

capacidad contributiva del contribuyente. Págs. 108-109.

En este sentido, no existe identidad entre lo que se denomina Ingreso Bruto Contable e Ingreso Bruto Fiscal, lo cual incluso se reconoce en el numeral 7 del artículo 2 del Reglamento Sobre los Tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones que establece que Ingreso Bruto Gravable es la porción del ingreso bruto contable sujeta a alícuota impositiva. Por eso, el artículo 155 de la LOTel especifica lo siguiente:

Se entenderá que los ingresos brutos se han generado en las situaciones siguientes: En la fecha de corte de cuenta de los usuarios o contratantes de los servicios; cuando el operador reciba por anticipado la contraprestación de un servicio que se compromete a prestar.

Por ello, González (2014):

Por ello el ingreso bruto registrado contablemente deber 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. Pág. 19.

La norma reproducida revela que el legislador adoptó la regla estricta de la causación de los ingresos para el surgimiento de la obligación tributaria, y para dar certeza a su cuantificación, al no ceñirse al hecho de la emisión de la factura ni a la circunstancia aún más movable del momento de la percepción de la retribución del servicio, en la cual se da la conjunción entre la prestación y el pago respectivo.

La regla adoptada vincula la gravabilidad del ingreso al hecho contable de verificación de los deberes y haberes del usuario del servicio, al término de cada período, y, por otro lado, al hecho de recepción de un pago anticipado, aunque no se haya prestado el servicio ni éste se vincule a una prestación periódica.

Se cree que la regla del corte de cuenta se ajusta a la naturaleza de tracto sucesivo que tiene el llamado “*servicio de post-pago*”, porque implica continuidad del servicio y divisibilidad de la prestación por periodos. Mientras, que la regla de causación por recepción de pago anticipado se ajusta a la hipótesis del llamado “*servicio de prepago*”, porque implica ocasionalidad en la prestación del servicio, sin los caracteres de continuidad y periodicidad, lo cual daría lugar a una gran incertidumbre en el nacimiento y cuantificación de la obligación tributaria del operador, si dependiera el devengo del hecho imponible del momento de unión entre prestación y pago del servicio, dada la dimensión masiva de la actividad.

La referida norma del artículo 155 no sólo fija el momento del hecho imponible, sino que

también crea una presunción legal acerca de la obtención del ingreso por parte del operador económico, sobre la base cierta del corte de cuenta y de la recepción del anticipo. Debe afirmarse, que esta norma es perfectamente válida y no transgrede el principio de capacidad del contribuyente, sino que la ley tributaria, en forma autónoma con respecto a otras disciplinas jurídicas, asume como hecho consumado la alta probabilidad que dicta la experiencia. Vale decir, la estadística permitiría demostrar que los cortes de cuenta y la recepción de anticipos normalmente reflejan la realización de operaciones lucrativas de ingresos gravables, a pesar de que excepcionalmente pueda ser demostrado lo contrario.

Igualmente, es necesario considerar que, 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. Asimismo, otros autores han señalado que Sánchez (2000):

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 periodo impositivo de que se trate. Entonces, los montos causados por las operadoras al momento de la facturación, si bien constituyen una presunción de que formaran parte del ingreso bruto efectivo, tal presunción, es susceptible de destruirse en aquellos supuestos en los cuales el ingreso efectivo no llega a materializarse. Págs. 110-111

Sin perjuicio de la obligatoria aplicación de esa norma autorizatoria de asignación de ingreso, se debe advertir también que, por fuerza del principio constitucional de capacidad contributiva, el cual exige que la misma deba ser real, concreta y actual, dicha presunción legal no debería admitirse la demostración en contrario del interesado. Esto quiere decir que, no obstante, que la Administración Tributaria especial (CONATEL) esté autorizada para asumir lo presumido, como es la obtención del hecho contrario que le libera de la obligación, como sería la prueba de la inexistencia o inferior dimensión del ingreso, dado que el contribuyente quien tiene a su alcance los comprobantes respectivos, que la norma del artículo 137 del Código Orgánico Tributario (2020) le obliga a conservar.

A modo de ejemplo, se ha planteado la duda sobre la gravabilidad del anticipo respectivo a la adquisición de tarjetas prepagadas de usos múltiples, que incluyen el derecho a obtener prestaciones de diversa esencia, telecomunicaciones o no. Frente a esta indeterminación acerca del uso definitivo que ese derecho podría ser aplicado íntegramente al pago de la prestación de servicios de telecomunicación, CONATEL estaría legalmente habilitada para computar como ingreso

gravable el total del anticipo, y tocaría al operador de telecomunicaciones demostrar en forma adecuada que la cantidad no fue aplicada íntegramente al pago de servicios de telecomunicaciones, mediante la prueba del hecho positivo de su aplicación al pago de servicios de otra naturaleza, según la confiabilidad de sus archivos contable, y en especial, de sus bases de datos electrónicas.

Además, que esta posición ha sido implícitamente aceptada por la norma del artículo 16 del Reglamento de Tributos, antes mencionada, según la cual podría haber modificaciones a la base imponible declaradas, es decir, al ingreso bruto gravable computable, cuando se anulen o se reversen operaciones económicas en el marco de un contrato, que modifique el ingreso indicado. Aunque esta norma se refiere aparentemente a los contratos de tracto sucesivo (post-pago), que representa una negación de la pretensión de dar efectos absolutos e irreversibles a las presunciones legales contenidas en el artículo 155 de la LOTel.

Al respecto, cabe concluir, que esas presunciones legales son plenamente legítimas, mientras ellas estén destinadas a asegurar la certera realización del hecho imponible y la factibilidad de la oportuna y expedita determinación y recaudación de los tributos. Pero, la aplicación de esas presunciones no podría desconocer el principio de capacidad económica ni legitimar eventuales efectos confiscatorios de los tributos liquidados, porque el contribuyente tendría el derecho constitucionalmente garantizado de demostrar con fundamentos valederos, el verdadero ingreso y el carácter confiscatorio de la liquidación.

## **2\_. Reflexiones sobre Algunas Hipótesis Especiales de Ingreso:**

### **2.1\_. Ingresos por Interconexión:**

CONATEL ha sostenido la inclusión de los ingresos obtenidos por interconexión en la base imponible, para lo cual ha invocado como fundamento el Parágrafo Único del artículo 165 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones; ha citado la opinión de algunos autores que han escrito sobre el régimen jurídico de la interconexión de redes de telecomunicaciones, y sobre todo, ha invocado el artículo 15 del Reglamento sobre los Tributos establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones publicado en la Gaceta Oficial N° 37.609 de fecha 14 de enero de 2003. Ha expresado CONATEL en sus decisiones:

<que teniendo en cuenta que los montos de interconexión constituyen para uno de los operadores económicos un componente de sus costos, éstos son adjudicados a los usuarios del operador económico de origen de la comunicación, pues son estos quienes finalmente soportan los cargos de interconexión, lo cual como se explicó, forma parte del servicio de telefonía prestado por el operador inicial. Posteriormente, éste pagará al operador que facilitó su red el costo de interconexión, esto en el caso de tratarse únicamente de dos operadores económicos involucrados en la interconexión. Es decir, que por tratarse del mis concepto, recibido por ambos operadores (uno de parte de los usuarios y el otro operador

con el cual convino la interconexión) sólo uno puede contabilizar tales montos dentro de sus ingresos brutos gravables, y éste es el operador final de la comunicación>

De lo anterior se infiera, por interpretación a contrario, que a lo que se refiere la norma cuando señala que no se incluirán dentro de los ingresos gravables las cantidades pagadas, es que solo las cantidades recibidas por concepto de interconexión del operador de origen de la comunicación (no las recibidas de los usuarios), sí formen parte de los ingresos brutos, y por tanto, seas susceptibles de ser pechados. Esta regulación se encuentra también recogida en el Reglamento de los Tributos fundados en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones en su artículo 15: En tal sentido, debe ser desechado el alegato relativo a la imposibilidad de gravar las cantidades correspondientes a la interconexión, ya que lo considerado a los fines de determinación tributaria, fueron aquéllas cantidades efectivamente recibidas por el operador, tal como lo establecen las normas citadas.

Corresponde entonces determinar la gravabilidad o no de los ingresos por interconexión a partir de la interpretación de la norma del párrafo único del artículo 155 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. La anterior norma dice:

A los efectos de este Título, las cantidades pagadas por los operadores de telecomunicaciones por concepto de interconexión, no formarán parte del monto de los ingresos brutos generados. Así mismo, no formará parte de los ingresos brutos de las operadoras de telecomunicaciones, los ingresos derivados de dividendos, venta de activos e ingresos financieros. En el caso de radiodifusión sonora y televisión abierta, tampoco formarán parte de los ingresos brutos, aquéllos que provengan de la venta de producciones artísticas, tales como novelas, radionovelas y documentales.

## 2.2\_ Interpretación Gramatical:

Según lo dispuesto en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario (2021): Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica”, lo cual se encuentra en armonía con lo dispuesto en el artículo 4 del Código Civil: “A la Ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador”. Esto quiere decir, que el intérprete de la Ley tiene el deber de dar prioridad a la expresión literal de la norma legal, siempre que ello no conduzca al absurdo, a una manifiesta injusticia o a la violación de la Constitución, lo cual implica emplear el método gramatical antes de utilizar métodos de interpretación.

La norma del Párrafo Único reproducido presenta una aparente disimetría en el texto y en el contexto de la norma. En primer lugar, sorprende que se diga que “*las cantidades pagadas...no formarán parte del monto de los ingresos brutos generados*”. Se intenta hablar de ingresos con el

uso dentro de la misma oración del concepto de egresos, lo cual aparece incoherente. En segundo lugar, también se plantea esa disimetría con respecto a otras oraciones de esa misma norma que giran exclusivamente alrededor del concepto de ingresos brutos, sin referencia alguna de los egresos; y con respecto a todo el Título XI de la LOTEL, que está centrado sobre los ingresos brutos como base imponible de los tributos de telecomunicaciones.

La observación anterior hace necesario analizar la sintaxis o estructura de la redacción, y de esta manera, detectar las posibles connotaciones y significados particulares existentes en el texto de la norma, para luego ubicarla en el contexto de todo el Parágrafo y del Título XI mencionados.

Si se tiene claro que el legislador adopta la magnitud de los ingresos brutos por servicios de telecomunicaciones como base de medición del hecho imponible de los tributos especiales, no tendría cabida pensar que la mención de la locución –cantidades pagadas- permitiera interpretar que se trata de un mecanismo de deducción de gastos, porque ello rompería la estructura del gravamen. Se debe pensar más bien, que el legislador utilizó un lenguaje oral, donde son frecuentes las metonimias, en lugar de la precisa construcción del lenguaje escrito, para indicar que las cantidades pagadas por concepto de interconexión entre operadores de telecomunicaciones no formarán parte de los ingresos brutos generados, porque esta interpretación es acorde con la estructura de los tributos y de su base de cálculo, y parte del hecho que sólo entre operadores se pagan, y reciben cantidades por concepto de interconexión, ya que se trata de un costo de operación. Los usuarios finales no pagan por concepto de interconexión, así como el consumidor de cualquier producto no paga los insumos del fabricante.

Cuando la norma comentada expresa que “las cantidades pagadas por los operadores de telecomunicaciones, por concepto de interconexión, no formarán parte del monto de los ingresos brutos generados” hace uso de una metonimia –*figura retórica que designa una cosa con el nombre de otra, algo propio de los escritores del género literario de las novelas, pero no del mundo científico del derecho tributario*- puesto que todos los operadores económicos podría incurrir en costos de interconexión, debiendo hacer pagos o recibiendo los mismos, sin que esta segunda hipótesis pudiera quedar excluida, ya que solo cuando reciben pagos habría ingresos.

Para corroborar esta interpretación gramatical de la oración analizada singularmente, se debe colocar dicha oración en el contexto del mismo Parágrafo Único en el de todo el Título XI de la LOTEL, para dar cumplimiento al precepto que ordena atender al significado propio de las palabras, según conexión de ellas.

Así, en la redacción del mismo Parágrafo Único se encuentran otras oraciones que completan su sentido al establecer conexión con la primera oración analizada, como se observa al leer enseguida: “*Así mismo, no formarán parte del monto de los ingresos brutos generados... los ingresos derivados de dividendos, venta de activos e ingresos financieros*”. Y, todavía más: “*En el caso de radiodifusión sonora y televisión abierta, tampoco formarán parte de los ingresos brutos, aquéllos que provengan de la venta de producciones artísticas, tales como novelas, radionovelas y documentales*”. En estas oraciones, se utilizan conjunciones que las conectan con la primera que

ha sido analizada, y confirman la interpretación de esta última. Por ejemplo, “*así mismo*”, “*tampoco*” son conjunciones subordinantes, cuya función es enlazar las ideas indicando comparación y relación modal.

En el contexto del Parágrafo comentado, “*así mismo*” indica que los ingresos de las operadoras de telecomunicaciones por dividendos, ventas de activos o ingresos financieros, no forman parte de sus ingresos brutos gravables al igual que los ingresos por interconexión; “*tampoco*” indica que los ingresos de producciones artísticas, radionovelas y documentales no se incluyen igualmente dentro de los ingresos brutos gravables. Nótese que en estas oraciones subordinadas tanto los sujetos como los predicados están referidos al concepto de ingreso bruto, sin que haya referencia alguna al concepto de pago, y no obstante ello, se establece un modo o tratamiento igual de exclusión, como el acordado a los ingresos por interconexión.

A lo anterior, se debe agregar que en todas las normas el Título XI de la LOTEL, referente a “*Los Impuestos, Tasas y Contribuciones*” se utiliza el concepto de ingreso bruto para designar las bases imponibles de los tributos allí establecidos, sin hacer mención alguna de los egresos de las operadoras de telecomunicaciones.

En consecuencia, la interpretación gramatical de la norma del Parágrafo Único comentado claramente a la exclusión de todos los ingresos por concepto de interconexión recibidos (previamente pagados) por los operadores económicos de telecomunicaciones, con relación al *ingreso bruto gravable* con los referidos tributos especiales de telecomunicaciones establecidos en la LOTEL, porque “*no forman parte del monto de los ingresos brutos generados*” por la actividad de esos operadores.

Por ello, se disiente de la interpretación institucional de la CONATEL del Parágrafo Único del artículo 155 de la LOTEL, al prescindir sin motivo legítimo de la interpretación gramatical de esa norma legal, para concluir que las cantidades recibidas del operador económico de origen de la comunicación, por concepto de interconexión, si forman parte de los ingresos brutos gravables del operador final de la comunicación, con base en un razonamiento técnico extraño de la norma. A pesar del hecho inocultable de que “*el operador de origen de la comunicación*” paga costos de interconexión y quien recibe el pago es “*el operador final*” constituyendo para éste último un ingreso (no un egreso) que es la base del tributo y del beneficio también.

Antes de pasar a interpretar la norma legal comentada con la utilización de otros métodos admisibles en Derecho, se hace oportuno señalar que la posición de la CONATEL asume también los criterios del artículo 15 del Reglamento sobre Tributos establecidos en la LOTEL, los cuales se apartan del tenor gramatical de la norma legal reglamentada, antes expuesto.

Según esa norma “*Las cantidades pagadas por concepto de interconexión no constituyen ingresos brutos del operador de telecomunicaciones que realiza la interconexión*”. CONATEL ha interpretado que ese operador “*es el operador de origen de la comunicación*”. Según la norma reglamentaria “*Se consideran ingresos brutos gravables del operador de servicios de*

*telecomunicaciones que recibe el pago*". CONATEL interpreta que ese operador es "el operador final de la comunicación". Tanto en la norma reglamentaria como en la posición de CONATEL, se interpreta la norma legal (Parágrafo Único del artículo 155) como una regla de distribución de la carga tributaria, con asignación exclusiva de la misma a uno de los operadores que intervienen en la comunicación. La distribución anterior asume que hay que distar entre los operadores de telecomunicaciones, a pesar de que la Ley no lo hace, para ubicar la carga en el "operador final" de la comunicación y reduciendo el beneficio de exclusión de la gravabilidad al "operador de origen de la comunicación".

Con esta interpretación, se desconoce el sentido de la norma legal, la cual establece una exclusión de la gravabilidad para todos los ingresos obtenidos por concepto de interconexión, con abstracción a la posición del operador en la comunicación, y con referencia a la naturaleza misma del ingreso, destinado a retribuir un costo de operación, con limitado beneficio.

En lugar de ese sentido prístino de la norma legal, se aduce una explicación que no se desprende del sentido de la Ley, sino del propósito de la Administración Tributaria de reducir el efecto económico de la no gravabilidad de la actividad de interconexión, mediante la asignación discrecional de una carga tributaria –no creada por la Ley- al operador seleccionada por la Administración para soportarla, que en este supuesto sería el operador que da acceso en su red de telecomunicaciones a la comunicación iniciada a otro operador.

Con este comportamiento, la Administración Tributaria no sólo infringe la norma, que prevé la no gravabilidad de la actividad de interconexión, sino que viola la reserva legal tributaria (artículos 317 de la Constitución y 3 del Código Orgánico Tributario) al variar la base imponible de tributos de telecomunicación, y al designar nuevos sujetos pasivos de las obligaciones tributarias derivadas de esa modificación, que son los operadores finales de las comunicaciones.

No obstante, que la interpretación gramatical de la norma del Parágrafo Único del artículo 155 de la LOTEL permite rechazar la pretensión de gravar con los tributos de telecomunicaciones, los ingresos por concepto de interconexión obtenidos por los operadores de redes de telecomunicaciones que funjan de "operadores finales de la comunicaciones" originadas por otros operadores, se considera riguroso complementar dicha interpretación con la aplicación de otros métodos admisibles en Derecho, como son la interpretación sistemática y la interpretación finalista de las leyes, para atender al fin y significación económica de la norma examinada, como prevé el artículo 5 del Código Orgánico Tributario.

Por otro lado, el intérprete no podría válidamente limitarse a una interpretación gramatical de la norma, aunque estuviera en la obligación de dar prioridad a dicho método, según lo prescribe la norma general del artículo 4 del Código Civil, aplicable también a la legislación tributaria, sino que debería utilizar los demás métodos de interpretación jurídica para complementar su tarea interpretativa. En especial, los métodos sistemático y teleológico. Esto último es, a lo se opone con sensatez la doctrina a continuación.

### 2.3\_. Interpretación Sistemática.

Los tributos establecidos en las normas de los artículos 147, 148, 151 y 152 de la LOTEL tienen como hecho imponible común la prestación de servicios de telecomunicaciones al público con fines de lucro; en tanto que tienen como base imponible común los ingresos brutos generados por la prestación de esos servicios. A dichas disposiciones, se refiere la norma del Parágrafo Único del artículo 155 *ejusdem*, la cual tiene por objeto la precisión del concepto de ingresos brutos en relación con la determinación de esos tributos.

A éste respecto, se hace necesario señalar que “*la prestación de servicios de telecomunicaciones*” tiene un significado específico en el contexto de la LOTEL, que la diferencia del establecimiento o explotación de redes de telecomunicaciones y de la actividad de interconexión. Dicho significado específico, se destaca en las normas de los artículos 2 (numeral 1), 5, 6, 8, 12 (Numerales 1, 9, 13 y 14), 14 (numeral 1), 15 y, 25 de la LOTEL. Por otra parte, en el título VII de la Ley se precisa y regula la interconexión; lo cual es desarrollado en las normas del referido Reglamento de Interconexión, asumida ésta como medio para la prestación de servicios de telecomunicaciones y como obligación inherente a la condición de prestador de esos servicios.

Lo anterior lleva a pensar que las normas tributarias de la LOTEL no han tenido el propósito de adoptar un concepto distinto de la prestación de servicios de telecomunicaciones, sino el mismo que adopta el régimen administrativo de dicha Ley, a los efectos de la configuración del hecho imponible de los tributos especiales. Tampoco se detecta la presencia de alguna intención legal de gravar un supuesto de hecho concebido en forma autónoma para valorar la capacidad contributiva de los operadores.

Por lo que respecta a la naturaleza de la interconexión, se advierte que las normas de la LOTEL y del Reglamento de Interconexión permiten captar con nitidez esa naturaleza. De esta manera, el artículo 130 de la LOTEL establece:

Los operadores de redes de telecomunicación tienen la obligación de interconectarse con otras redes públicas de telecomunicaciones con el objetivo de establecer entre los usuarios de sus servicios, comunicaciones interoperativas y continuas en el tiempo. La interconexión se hará de acuerdo con los principios de neutralidad, buena fe, no discriminación, e igualdad de acceso entre operadores, conforme a los términos establecidos en esta Ley, sus Reglamentos y demás normas aplicables.

De igual forma, el artículo 131 de la LOTEL señala “Los operadores de redes de telecomunicaciones adoptarán diseños de arquitectura abierta de red, para permitir la interconexión entre los operadores”.

Las disposiciones legales reproducidas anteriormente implantan el modelo de red unificada funcionalmente, para lograr una conformación y una administración eficientes del sistema de telecomunicaciones, y para ello imponen de interconexión entre los operadores. Conforme al

artículo 133 de la LOTEL.

Las partes fijarán de común acuerdo los cargos de interconexión en los contratos que al efecto celebren, orientándolos a costos que incluyan un margen de beneficio razonable. Cuando las partes no logren acuerdo en el plazo previsto para ello, la Comisión Nacional de Telecomunicaciones dispondrá de un lapso no mayor de treinta días continuos, prorrogables por igual tiempo, para ordenar que se haga efectiva la interconexión solicitada y establecer las condiciones técnicas y económicas de la misma.

Por su parte, el Reglamento de Interconexión fija su objeto en la regulación de las relaciones entre los operadores de redes públicas, que surjan con motivo de la interconexión, y de éstos con la CONATEL (artículo 1). Queda así circunscrita la materia a una relación entre operadores económicos y entre éstos y el órgano de control administrativo.

El artículo 2 del citado Reglamento define los *<cargos de interconexión>* como un valor a pagar entre operadores de servicios de telecomunicaciones. La misma norma define la *<corresponsalía pública>*, como la obligación de todo operador de permitir que las comunicaciones de sus usuarios puedan dirigirse hacia los equipos terminales de los usuarios de otros prestadores de la misma naturaleza o recibir las comunicaciones de éstos. La interconexión es definida en esa norma como la *<conexión física y lógica de redes públicas de telecomunicaciones para el intercambio y terminación de tráfico entre dos (2) prestadores de servicios de telecomunicaciones, permitiendo comunicaciones interoperativas y continuas en el tiempo entre sus usuarios>*.

El artículo 6 del Reglamento citado describe con precisión las funciones propias de la interconexión y remarca el carácter obligatorio de las mismas para todos los prestadores de servicios de telecomunicaciones que usen, posean o controlen una red pública. El artículo 9 del Reglamento citado asegura los niveles de calidad del servicio mediante la interconexión y corrobora la independencia entre las relaciones entre los operadores por causa de la interconexión y las relaciones de éstos con los usuarios, a los efectos de la responsabilidad del servicio frente al usuario.

En las normas citadas se pone de relieve que la actividad de interconexión no constituye la prestación al público de un servicio de telecomunicaciones, sino que es una función que deben cumplir obligatoriamente los operadores para lograr el interfuncionamiento de las redes y la interoperabilidad de los servicios, dentro del sistema unificado de telecomunicaciones. Esta función debe ser prestada esencialmente al costo, con un margen de beneficio razonable, destinado principalmente a retribuir el capital y a cubrir los costos incrementados de largo plazo. De allí, el control estricto que ha de ser ejercido sobre los costos y su distribución, así como también la separación contable de los ingresos generados por la interconexión.

Sabido es que la Ley Orgánica de Telecomunicaciones de Venezuela se inspira en la conocida

Ley general de Telecomunicaciones (LGT) Española, dictada en el año 1998, de cuyo texto se tomaron muchos conceptos técnicos y jurídicos, así como la formulación de muchas de las normas legales y reglamentarias. En especial, en materia de interconexión se parecía con facilidad una gran coincidencia de concepción y redacción normativa. Pues bien, según la doctrina de ese país: <La interconexión, según se desprende de su definición legal, tiene un carácter instrumental, pues es, que los usuarios de una red accedan a servicios prestados por operadores conectados a una red distinta. En palabras de Chillón (1999) “mediante la interconexión...se facilita la interoperabilidad de las redes, erigido en principio de unidad real, funcional y cautelar de la red, como uno de los principios básicos de funcionamiento de los sistemas modernos de telecomunicaciones”. Pág. 104.

Se destaca también el mencionado <carácter instrumental> en la Directiva 96/19EC, de 13 de marzo de 1996, proveniente del Parlamento Europeo, la cual concibe a la interconexión con similares términos: <La conexión física y lógica de las instalaciones de telecomunicaciones de los organismos que suministran redes de telecomunicaciones o prestan servicios de telecomunicaciones con objeto de permitir a los usuarios de un organismo comunicarse con los usuarios del mismo o de otro organismo o acceder a los servicios de terceros organismos>.

Las consideraciones expuestas acerca de la naturaleza de la actividad de interconexión permiten sostener que ella no configura una prestación al público de servicios de telecomunicaciones, sino el cumplimiento de una obligación inherente a la condición de operador de una red frente a los demás operadores, a fin de lograr la interfuncionalidad e interoperabilidad del sistema de telecomunicación. Dicha actividad es instrumento o medio para que puedan prestarse a los usuarios los servicios de telecomunicaciones, mediante la utilización de las redes que sirven de vehículos de transmisión y conducción de las señales propias de cada servicio.

Si la interconexión carece de calidad de servicio de telecomunicaciones prestado al público, dicha actividad no configura el hecho imponible de los tributos establecidos en los artículos 147, 148, 151 y 152 de la LOTEL, y los ingresos brutos relativos a los cargos de interconexión no integran la base imponible de esos tributos.

Por lo anterior, la norma del Parágrafo Único del artículo 155 de la LOTEL debe ser tenida como una interpretación auténtica de las disposiciones creadoras de los mencionados tributos, destinada a enunciar una hipótesis de no sujeción –para complementar el hecho imponible- y a depurar el concepto de los ingresos brutos gravables. En esta perspectiva, cuando esa norma expresa que a <las cantidades pagadas por los operadores económicos de telecomunicaciones por concepto de interconexión no formarán parte del monto de los ingresos brutos generados>, debe ser interpretada en modo acorde y sistemático con el régimen jurídico de la interconexión. Luego, la utilización por el legislador de las palabras <cantidades pagadas> no debe interpretarse como restrictiva de la no sujeción a los tributos indicados de los ingresos generados por la interconexión. Se trata simplemente de una expresión común e imprecisa, que simplemente alude a todos los ingresos relativos a ese concepto. A esto último contribuye el contexto de la misma redacción legal, que está referida a la categoría de los ingresos.

Sin embargo, es conveniente reiterar que las normas creadoras de los tributos de referencias no han tenido el propósito de adoptar un concepto autónomo de los servicios de telecomunicaciones prestados al público, ni de la actividad de interconexión como instrumento para la prestación de esos servicios, sino que simplemente asumen los conceptos del mismo cuerpo legal en que se encuentran incluidas dichas normas.

De allí, que la esencia de la actividad de interconexión debe ser considerada como pieza fundamental de la interpretación sistemática del Parágrafo Único del artículo 155 LOTEL, aunque deba reconocerse que la significación que tienen los actos o hechos según las leyes no tributarias está supeditada a lo que haya sido el propósito de la ley tributaria.

#### 2.4\_. La Interpretación Finalista.

En el análisis de la norma comentada, no se debería olvidar la incidencia económica de los costos de la interconexión y la magnitud de la presión tributaria en el sector privado de las telecomunicaciones. Las normas contenidas en los artículos 2 (numerales 1, 2, 3 y 5) y 44 del Reglamento de Interconexión reflejan la composición y volumen de los llamados <costos de interconexión>, los cuales se establecen con base en los costos de esa actividad. En especial, el artículo 44 citado enuncia los gastos de establecimiento, operación y mantenimiento de las instalaciones que permitan la interconexión física y lógica de las redes; los llamados costos incrementales de largo plazo, atribuibles con el paso del tiempo a los costos directos para afrontar el incremento de la producción del servicio o expansión de las redes; la tasa razonable de retribución del capital invertido; los costos comunes, etc.

Si se piensa, además, que la facturación de cargos de interconexión debe orientarse a costos y producir un margen de beneficio razonable, lo cual conduce a una fijación limitativa de precios, porque los llamados <precios de oportunidad> en libre competencia han quedado excluidos legalmente, se podría pensar que la remuneración de la actividad de interconexión podría no ser atractiva y deprimir la inversión en esta materia, a pesar del carácter obligatorio de esa actividad.

En el escenario económico antes reseñado, hay que admitir que la finalidad de la norma comentada, que excluye de los ingresos gravables los derivados de los <costos de interconexión>, debe ser interpretada con la amplitud adecuada a la realidad económica de la actividad de interconexión, condicionada por la limitación de precios mencionada, con el objeto de no provocar la menor inversión en este rubro fundamental.

Por lo que respecta a la referida presión fiscal de los tributos especiales de las telecomunicaciones sobre las actividades privadas del sector, es conveniente señalar algunas importantes diferencias entre la legislación venezolana y la legislación española que la ha inspirado.

La Ley general de Telecomunicaciones de España establece <tasas y cánones> destinados al financiamiento de los requerimientos del sistema y mercado de las telecomunicaciones en

aquél país; aunque algunas de esas tasas son equiparables a ciertas contribuciones espaciales establecidas en la LOTEL. Sin embargo, cabe destacar que esa Ley española no contiene un impuesto especial de telecomunicaciones similar al establecido en el artículo 147 de la LOTEL, cuyo rendimiento total está destinado al erario nacional. A ello, se agrega que los parámetros y alícuotas de algunos de los tributos españoles son de inferior magnitud a los creados por la LOTEL, ya que en la ley venezolana son porcentajes aplicables al ingreso bruto, en la mayoría de las hipótesis legales.

Ello significa, que el Estado español ha buscado gravar la capacidad contributiva de los operadores de telecomunicaciones con el Impuesto Sobre la Renta (Impuesto de Sociedades), que grava la utilidad o beneficio, y no el ingreso o la renta bruta. Mientras, que la LOTEL, expresa el propósito de gravar con impuestos especiales el ingreso bruto, sin tomar en cuenta los costos y gastos para la producción de la renta y con independencia del riesgo económico de los contribuyentes; dejando así solamente un residuo para ser gravado con el Impuesto Sobre la Renta (ISLR), puesto que los impuestos especiales pagados serían deducibles de ese impuesto general. Lo anterior, permite concluir que la presión tributaria especial sobre las actividades privadas del sector de las telecomunicaciones es mayor en Venezuela que en España, debido a la estructura del conjunto de los tributos que las gravan.

En esta perspectiva, es mucho más razonable y justo interpretar que la norma del Parágrafo Único del artículo 155 de la LOTEL establece un supuesto de no sujeción de la actividad de interconexión, complementario de las normas que describen los hechos imposables, con la finalidad de *<proteger la economía nacional>* en el sector de las telecomunicaciones (Artículo 316 de la Constitución), que depende en buena medida de la mayor inversión que hagan los operadores para cumplir con la obligación de interconexión.

### **3\_. Otros Ingresos.**

Existen otras especies de ingresos que han generado discusión en lo concerniente a su inclusión o no en la base imponible de los tributos de la LOTEL; como son los supuestos de los descuentos, de los ingresos destinados a terceros, de los alquileres de equipos y otros más. Intento, entonces, hacer algunos comentarios sobre ellos con la finalidad de afinar criterios.

#### **3.1\_. Descuentos Similares.**

Se ha observado que la figura del descuento no es uniforme no obedece a circunstancias siempre iguales, razón por la cual se hace necesario discernir los diversos supuestos que se presentan en la práctica, con el objeto de establecer en cuáles casos califican como ingreso bruto y en cuáles no, a los efectos de su inclusión legal en la base imponible de esos tributos.

Si se parte del concepto genérico de ingreso bruto adoptado en esta ponencia, según el cual ingreso es el caudal del cual se apropia el sujeto, porque entra en su poder de disposición y en definitiva, en su patrimonio, la hipótesis del descuento en factura no podría calificarse como

ingreso, puesto que la cifra del descuento sólo representa, en éstas hipótesis, un menor ingreso del sujeto que emite la factura, que opera como indicación del cumplimiento de un compromiso contractual, o como referencia cognoscitiva de una ventaja desconocida. Pero, en modo alguno representa un flujo de efectivo recibido o un equivalente esperado.

El descuento en factura o *<pie de factura>* como han dicho los autores, disminuye el monto del ingreso generado para el acreedor y se traduce para el deudor en un menor valor de su costo o gasto, porque hay certeza de su realización desde el momento mismo en que se emite la factura, lo cual le da un carácter cierto, invariable y definitivo.

En otras hipótesis, que normalmente afectan también al ingreso, como son los descuentos por pronto pago, las devoluciones, las cuentas incobrables, que usualmente tienen un carácter incierto, variable y definitivas únicamente cuando se consolida el hecho de la desaparición de la expectativa de ingreso, es dudoso que el valor de esas disminuciones de ingreso puedan afectar la cifra del ingreso bruto, y de allí que contablemente se manejan como gastos del ejercicio, posteriores a la emisión de dicha factura. Podría tener entonces razón, la Administración Tributaria al computar su valor dentro del ingreso bruto, precisamente por esa incertidumbre que no debería afectar la base imponible del tributo en el período correspondiente.

### 3.2\_. Ingresos Destinados a Terceros.

En acatamiento al principio constitucional de capacidad contributiva, y por virtud del carácter personal de la obligación tributaria, a los efectos de los tributos de la LOTEL sólo se podría computar en la base imponible los ingresos propios del operador de telecomunicaciones, no así los ingresos cobrados por cuenta de otro, o que simplemente signifiquen reembolsos de costos incurridos por otros sujetos.

Se debería dar aplicación en este punto, al criterio sentado hace ya bastante tiempo por la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, según el cual *<...cualquier cantidad que una persona jurídica reciba para un tercero no puede formar parte nunca de sus propios ingresos brutos>*. Aunque este criterio fue sentado en la materia del Impuesto Sobre Patente de Industria y Comercio, mediante sentencia del 04 de agosto de 1986, no hay duda que la intención de ese criterio fue dar reconocimiento a un principio del Derecho Tributario, que ya contaba con múltiples antecedentes de esa Sala.

Dicho criterio es plenamente aplicable a las operaciones de intermediación, así como también a muchos casos de reembolsos de costos y gastos incurridos por sujetos distintos de quien recibe el pago, pero que cuya actividad es determinante en la prestación del servicio.

En este sentido, se podría indicar los supuestos de operadores económicos nacionales que reciben pagos por cuenta de operadores del exterior, con motivo de prestaciones de servicios de telecomunicaciones efectuadas fuera del territorio nacional. Así, por ejemplo, el cobro de *<roaming internacional>* suele estar referido a servicios prestados en el exterior por otros operadores, que cubren la actividad de interconexión en sus propios países, o que simplemente prestan el servicio

local externo a usuarios en Venezuela, con intermediación de operadores económicos que actúan como agentes comerciales. En estos supuestos, no habrían ser contados como ingresos brutos gravables del operador económico venezolano los pagos destinados al operador extranjero, pues son ingresos. Desde luego, Araujo (2005):

habría que reconocer que el ejemplo utilizado involucra problemas de mayor complejidad, como sería la pretensión del Estado venezolano de gravar con tributos territoriales servicios prestados fuera del país, ya gravados en el país de procedencia del operador, y sin que exista, además, una norma legal que responsabilice al operador nacional que recibe el pago por cuenta de otro. Pero este aspecto excede los límites del presente artículo científico. Pág. 890.

### 3.3.\_. Venta o Arrendamiento de Equipos.

Otros supuesto que ha generado numerosos conflictos son los ingresos obtenidos por los operadores de telecomunicaciones derivados de la venta o del arrendamiento de equipos de telecomunicación, como radio, multiplexor, aparatos para redes privadas, teléfonos celulares, etc.

Estos equipos son necesarios para la actividad de telecomunicaciones, pero la actividad de proveerlos no se encuentra sometida a una autorización o habilitación de telecomunicaciones y cualquier comerciante podría tener a su cargo la provisión; y los Municipios normalmente la gravan como actividad sujeta al Impuesto a las Actividades Económicas, sin infringir la prohibición legal que les impone la LOTEL de gravar las actividades de telecomunicación.

Por consiguiente, la provisión de dichos equipos no convierte a la actividad en servicio de telecomunicación, ni sujeta los ingresos respectivos a su inclusión en la base imponible de los tributos de la LOTEL. Es por ello, que resulta objetable la ambigüedad de la definición de *<servicios de telecomunicaciones>*, contenida en el artículo 2 del Reglamento Sobre Tributos, al referirse a *<...la realización de las actividades complementarias que sean normales y necesarias para tal fin>*, pues revela el propósito de ensanchar la base imponible de los tributos derivados estrictamente de la prestación de servicios de telecomunicación.

A este respecto, es bueno recordar, que la tributación especial de la LOTEL disminuye la tributación con el Impuesto Sobre la Renta, cuyo destino es cubrir todos los gastos del Estado; y, el límite de los ingresos derivados de las actividades de telecomunicaciones es lo que legitima la coexistencia de esos tributos especiales con el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas. Estas dos razones hacen indispensable la interpretación rigurosa del alcance de los tributos especiales y de sus elementos estructurantes, dentro de los cuales destaca la base de imposición.

#### **4\_. Caso Especial de la Tasa por Concepto de Administración y Control del Espectro Radioeléctrico.**

Dentro del marco estrecho del trabajo, un breve comentario es obligado hacer a la base imponible de la referida tasa, que según el dispositivo del artículo 149 de la LOTEL <...no excederá del medio por ciento (0,5%) de sus ingresos brutos>.

El hecho imponible de esta tasa es la explotación o uso del espectro, y además, la administración y control del mismo por parte de CONATEL. Ello quiere decir que la causa del tributo no es solamente la explotación del espectro como bien del dominio público, sino también el uso que se haga del mismo para fines privados distintos de la prestación de servicios de telecomunicaciones; es decir, que el gravamen comprende el llamado autoservicio, o autoconsumo, que pueda derivarse del uso del espectro por parte de cualquier sujeto, aunque carezca de la cualidad de operador comercial de telecomunicaciones, como es el ejemplo de las redes privadas. En tanto, que la finalidad de su recaudación es la cobertura de los costos de la administración y control de ese espectro como bien público.

La causa de este tributo no es compatible entonces con la adopción de los ingresos brutos totales del sujeto pasivo como base imponible, por cuanto en esta hipótesis no se busca gravar su capacidad económica, sino obtener del contribuyente una compensación adecuada por el uso y disfrute del espectro y de la administración de ese bien público que compete a la CONATEL.

Por lo anterior, la referencia a los ingresos brutos que hace el artículo 149 de la LOTEL debe ser interpretada únicamente como un límite máximo o tope legal para el monto de la obligación tributaria, la cual deberá ser fijada de acuerdo con los parámetros que integran la base de cálculo: frecuencias y ancho de banda asignados, extensión del área geográfica cubierta y población existente en la misma, tiempo por el cual se haya otorgado la concesión y modalidad de uso. Estos criterios, fijados por el *Reglamento Sobre Tributos*, tienen por objeto medir la intensidad del uso y goce del espectro radioeléctrico y del esfuerzo administrativo aplicado a su ordenación y control.

Sin embargo, no deja de llamar la atención que, en lugar de adoptar un criterio limitador inherente al valor de la utilidad aprovechada o al costo del servicio, el legislador haya acudido una vez más al concepto de ingreso bruto, inherente a la capacidad de pago del sujeto; decisión, que parece ser el producto de una rutina legislativa poco reflexiva.

### **CONCLUSIONES**

El ingreso bruto generado directamente por la explotación de los servicios es la base imponible asignada a la mayoría de los tributos especiales establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, lo cual forma una premisa insoslayable en la interpretación de las normas de esa Ley.

La idónea conceptualización contable y legal del ingreso bruto es esencial para la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias de la LOTEL, y para resolver los múltiples

conflictos surgidos entre la Administración Tributaria y los operadores de telecomunicaciones en la determinación de las obligaciones tributarias.

La rigurosa concepción legal de los servicios de telecomunicaciones, cuya prestación al público con ánimo de lucro configura el hecho imponible, permitiría delimitar con certeza el ingreso ruto gravable; armonizar los tributos especiales con el Impuesto municipal a las Actividades Económicas, con el impuesto Sobre la Renta, y con el Impuesto al Valor Agregado, dentro del marco del sistema tributario; mantener la carga tributaria global de los operadores y usuarios, bajo límites razonables y justos; y proteger la economía nacional.

El cumplimiento cabal de los deberes formales de los operadores económicos, o *contribuyentes especiales* a efectos de la Ley de Telecomunicaciones, según lo exigido en la norma del artículo 137 del Código Orgánico Tributario, y en especial, por lo que respecta a la contabilidad de los ingresos generados por las actividades de telecomunicación, es un requisito indispensable del logro de una recaudación eficiente y garantía de lealtad en las relaciones entre el erario nacional y los contribuyentes en materia de Telecomunicaciones.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Araujo, J. (2005) "Derecho de las Redes y Servicios de Telecomunicaciones". Ediciones Paredes. Caracas.

Chillón, J.M. (2004) Curso Virtual Sobre el Derecho de las Telecomunicaciones y de las Tecnologías de la Información. Escuela Nacional de la Judicatura. República Dominicana.

Gómez, S. (2011) La base imponible del impuesto a la renta de las empresas en el derecho comparado iberoamericano En "Revista de Derecho N° 15": UASB. Ecuador.

González R. (2014) "El Ingreso Bruto como base imponible de los tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y su contradicción con el Principio de Capacidad Contributiva". Trabajo Especial de Grado presentado para obtener el Título de Especialista en Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela. Disponible en: [http://caelum.ucv.ve/bitstream/10872/9149/1/T026800010786-0-rafaelgonzalez\\_finalpublicacionTrib-000.pdf](http://caelum.ucv.ve/bitstream/10872/9149/1/T026800010786-0-rafaelgonzalez_finalpublicacionTrib-000.pdf)

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

Medina, C. (1999) "La Obligación de Interconexión de Redes de Telecomunicaciones". Editorial Tirant Lo Blanch. Valencia, España.

Roche, E. (2001) De los Tributos de Telecomunicaciones. En "Revista de Derecho Tributario N° 91". Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legis Editores, C.A., Caracas.

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

Diccionario de la Real Académica Española Consultado en: <https://dle.rae.es/>

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 36.860 del jueves 30 de diciembre de 1999.

Ley Orgánica del Telecomunicaciones. Gaceta Oficial N° 36.920 de fecha 28 de marzo de 2000.

Ley de Telecomunicaciones. Gaceta Oficial N° 20.248 del 1 de agosto de 1940.

Código Orgánico Tributario. Gaceta N° 6.507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020.

Código Civil. Gaceta Oficial N° 2.990 Extraordinaria del 26 de julio de 1982.

Reglamento sobre los Tributos Establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. Gaceta Oficial N° 37.609 de fecha 14 de enero de 2003.

Gaceta Oficial Municipal Extraordinaria del Municipio Libertador-Estado Mérida. N° 52 Año 1 del 01 de octubre de 2014.

Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia. Sentencia del 04 de agosto de 1986.