



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

**Implicaciones tributarias sobre la determinación de la renta de las personas naturales bajo relación de dependencia, con base en lo dispuesto en el Artículo 31 de la Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.**

(Trabajo Especial para la obtención del título de Especialista en Derecho Tributario)

**Autora:** Alba G. Molina Salazar

**Tutor:** Juan C. Carmona Borjas

Caracas, Julio 2016



Central University of Venezuela  
Faculty of Juridical and Political Sciences  
Post-graduate Study Center  
Specialization in Tax Law

**Tax implications on the determination of the taxable amount for purposes of income tax for individuals under employment bond, based on the provisions contained in Article 31 of the Law of Reform of the Income Tax Law.**

(Dissertation for the purposes of obtaining a tax specialist degree)

By: Alba G. Molina S.

Thesis supervisor: Juan C. Carmona B.

Caracas, July 2016



Caracas, 15 de Julio de 2016

**Ciudadanos:**

**Dr. Armando Rodríguez.**

**Director del Centro de Estudios de Postgrado.**

**Atención: Dr. Freddy Orlando.**

**Coordinador de la Especialización de Derecho Tributario.**

**Presentes.-**

Me dirijo a usted, en la oportunidad de informarle que Alba Gabriela Molina Salazar, titular de la cédula de identidad número V-18.493.087, ha concluido el Trabajo Especial *“Implicaciones tributarias sobre la determinación de la renta de las personas naturales bajo relación de dependencia, con base en lo dispuesto en el Artículo 31 de la Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta”*, presentado para optar al título de Especialista en Derecho Tributario.

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

Sin otro particular, se despide,

Atentamente,

Juan Cristóbal Carmona Borjas

C.I. 6.844.938

## CONTENIDO

	Pág.
Abreviaturas.....	6
Resumen.....	8
Introducción.....	10
Objetivos de la Investigación.....	13
Identificación y justificación del objeto del estudio.....	14
Marco Teórico.....	18
<b>Capítulo I.</b> Sistema Fiscal Venezolano y Principios Rectores del Derecho Tributario.....	18
1.- Sistema Fiscal Venezolano: Poder Tributario del Estado.....	18
2.- Bases constitucionales del sistema impositivo en Venezuela: Principio de Supremacía de la Constitución, Legalidad Tributaria, Certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas, Generalidad, Capacidad contributiva, No confiscación del Tributo y Recaudación Eficiente.....	22
<b>Capítulo II.</b> El Impuesto Sobre la Renta y su incidencia en la determinación de la Renta de los asalariados. Antecedentes normativos y jurisprudenciales vinculados a las personas naturales bajo relación de dependencia.....	35
1.- Nociones generales sobre el Impuesto sobre la Renta.....	35
2.-Antecedentes legislativos del tratamiento legal de la determinación de la renta de los asalariados.....	45
3.-Análisis de la Sentencia N° 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007 y las posteriores Sentencias Aclaratorias, ponencia Magistrado Jesús E. Cabrera Romero.....	50
4.-Criterios de la Administración Tributaria. Consultas Tributarias sobre la interpretación realizada por la Sala Constitucional.....	59

<b>Capítulo III.</b> Implicaciones del Derecho laboral necesarias para realizar la determinación de la renta de las personas naturales bajo relación de dependencia.....	62
1.-Desarrollo de Derechos laborales previstos en la Constitución:.....	62
2.-Definición de Salario: Normal e integral. LOTTT. Criterios jurisprudenciales sobre el salario normal e integral.....	68
3.-Beneficios sociales de carácter no remunerativo previstos en el Artículo 105 de la LOTTT.....	78
<b>Capítulo IV.</b> Determinación de la renta de los Asalariados con base en las LISLR 2014 y 2015.....	82
1.-Determinación de la renta de conformidad con el Artículo 31 de las LISLR 2014 y 2015.....	82
2.-Diagnóstico en el régimen de retenciones de conformidad con el Decreto 1.808 y su impacto debido a la inclusión de los beneficios no salariales.....	88
3.-Comentarios acerca del Decreto N° 2.266 mediante el cual se exonera del pago del ISLR el enriquecimiento neto anual de fuente territorial obtenido por las personas naturales residentes en el país, hasta por un monto en bolívares equivalente a 3.000 U.T.....	92
4.-Análisis de la Sentencia Nro. 499 de fecha 30 de junio de 2016 de la Sala Constitucional la cual se pronunció sobre el contenido y alcance del Artículo 31 de la LISLR, ponencia Magistrado Carmen Zuleta de Merchán.....	94
Metodología.....	97
Conclusiones.....	98
Bibliografía.....	100

## ABREVIATURAS

AVDT	Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
COT	Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.
CRBV	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.
G.O.	Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.
Decreto N° 1808	Decreto N° 1.808 mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones de fecha 23 de abril de 1997, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.206 de fecha 12 de mayo de 1997.
LISLR	Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Extraordinario N° 6.210 de fecha 30 de diciembre de 2015.
LOT	Ley Orgánica del Trabajo del 19 de junio de 1997 publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.152, extraordinaria, reformada el 6 de mayo de 2011 publicada en la Gaceta Oficial N° 6.024, extraordinaria. (Actualmente derogada)
LOTTT	Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.076 Extraordinario del 7 de mayo de 2012.

RLOT	Reglamento de la Ley Orgánica del Trabajo, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.426 del 28 de abril de 2006.
MCTAL	Modelo de Código Tributario para América Latina preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Washington, OEA, 1968.
SC	Sala Constitucional
SPA	Sala Político Administrativa
SCS	Sala de Casación Social
SENIAT	Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.
TSJ	Tribunal Supremo de Justicia

**Implicaciones tributarias sobre la determinación de la renta de las personas naturales bajo relación de dependencia, con base en lo dispuesto en el Artículo 31 de la Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.**

Autora: Alba G. Molina S.  
Tutor: Dr. Juan C. Carmona B.

**RESUMEN**

El objetivo general de este trabajo, es analizar la tributación de la renta de los asalariados de conformidad con lo previsto en la LISLR 2015. Para ello, fue necesario realizar un estudio de los antecedentes legislativos, la doctrina existente y las distintas decisiones jurisprudenciales que ha habido en la materia y que sirven de inicio para evaluar el actual tratamiento legal.

El presente estudio está dividido en cuatro grandes bloques: Capítulo I: en el cual se efectúa un primer análisis del sistema tributario venezolano y los principios que lo rigen. Capítulo II: Expondremos algunas nociones generales del ISLR, para posteriormente referirnos a los antecedentes legislativos y jurisprudenciales vinculados al tratamiento legal de la determinación de la renta de los asalariados. Capítulo III: Efectuaremos algunas notas sobre el derecho laboral, necesarias para determinar el alcance en materia fiscal del gravamen a la renta de los asalariados. Capítulo IV: Analizaremos el tratamiento actual aplicable para la determinación de la renta de los asalariados, evaluando el impacto de la inclusión de nuevos conceptos salariales, así como su incidencia en el régimen de retenciones, refiriéndonos además a la reciente exoneración de impuesto otorgada por el Ejecutivo Nacional para los ejercicios 2015 y 2016.

Una vez desarrollado el presente trabajo, pudimos concluir que: **(i)** El legislador habilitado modificó considerablemente la determinación de la renta de los asalariados, al incluir beneficios sociales de carácter no remunerativo; **(ii)** Los derechos de los trabajadores se ven afectados al aumentar los conceptos que forman parte de la base imponible del tributo, trayendo como consecuencia, la violación de principios constitucionales, tributarios y laborales; **(iii)** Aunque la normativa vigente considere como base imponible del tributo es el denominado “salario integral”, dicha consagración resulta jurídicamente cuestionable a la luz de la Jurisprudencia pacífica y la reciente y la progresividad de los derechos de los trabajadores previstos en la LOTT.

**Descriptor:** Enriquecimiento Neto, Trabajadores, Salario, Impuesto sobre la Renta Asalariados.

Central University of Venezuela  
Faculty of Juridical and Political Sciences  
Post-graduate Study Center  
Specialization in Tax Law

**Tax implications on the determination of the taxable amount for purposes of income tax for individuals under employment bond, based on the provisions contained in Article 31 of the Law of Reform of the Income Tax Law.**

By: Alba G. Molina S.

Thesis supervisor: Juan C. Carmona B.

**SUMMARY**

This dissertation's general object is to analyze income taxation of workers in accordance with the provisions contained in the Income Tax Law of 2015. For such purposes, an in-depth study covering legislative background, the existing doctrine and different court decisions on the matter was performed, thereby marking the starting point for evaluating its current legal treatment.

Such study has been divided into four large sections: Chapter I: a preliminary analysis of the Venezuelan taxation system and its governing principles. Chapter II: contains some general notions concerning the income tax and references to the legislative and court decision background in connection with the legal treatment of the determination of the income of workers. Chapter III: Depicts some comments on the Venezuelan labor law, as they are necessary for determining the scope on fiscal matters of the taxation of income of workers. Chapter IV: Contains an analysis of the current treatment applicable for determining the income of workers by means of evaluating the impact resulting from including new salary items, as well as the impact thereof on the withholding regime. Reference is made, in addition, to the recent tax exoneration granted by the National Executive for the 2015 and 2016 fiscal years.

Upon completing this dissertation the following findings can be presented: **(i)** The lawmaker specially enabled has considerably modified the determination of the income of workers by including social benefits bearing a non-salary nature; **(ii)** The rights of workers are affected by the increase of items that are part of the tax base, consequently, there are constitutional, tax and labor principles that are contravened; **(iii)** Although the regulation in force deems that the tax base of the income tax is the so-called "comprehensive salary", such provision is questionable from a juridical point of view in the light of uniform court decisions and recent decisions as well as the progressive nature involving the rights of workers provided for in the Organic Labor Law of 2012 (LOTTT for its Spanish acronym).

**Key words:** Net income, workers, salary, income tax.

## INTRODUCCIÓN

El Estado se encuentra dotado de un poder de creación e imposición unilateral de normas, obligaciones, deberes y cargas en cabeza de los ciudadanos o administrados, y además fija los límites y restricciones al ejercicio de los derechos por parte de éstos.

Es así como dentro de ese poder de creación e imposición unilateral de normas, derechos y obligaciones, destaca el Poder Tributario del Estado, el cual constituye una manifestación de su autonomía financiera, que consiste en el establecimiento de un sistema capaz de sufragar y asegurar sus fines, por esta razón, el Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece que *“Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”*

El propósito fundamental que persigue el pago de tributos es, principalmente, el sostenimiento de los gastos públicos. La cláusula general que constituye el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y que justifica el Poder Tributario del Estado, contiene a la vez uno de los principios fundamentales de la tributación, como es el Principio de Generalidad, es decir, todos los ciudadanos están llamados a contribuir con los gastos públicos, sobre la base de una justa distribución de las cargas públicas, según su capacidad contributiva.

En definitiva, el sistema tributario se presenta como un conjunto de principios orientados para el sostenimiento de los gastos públicos y otros fines sociales del Estado.

Bajo esta óptica, en el presente trabajo especial se pretende realizar un análisis exhaustivo sobre la determinación de la renta de los asalariados, de conformidad con el Artículo 31 de la LISLR, tomando en consideración, no sólo los principios que orientan a la tributación como lo son: generalidad, capacidad contributiva y la justicia tributaria, entre otros, sino además, los principios rigen en materia laboral tales como la protección a la suficiencia del salario para la satisfacción de las necesidades básicas por parte de las personas naturales bajo relación de dependencia, la intangibilidad y progresividad de los derechos y beneficios sociales de carácter no remunerativo y el carácter de irrenunciables de los derechos adquiridos por parte de los trabajadores, visto el cambio significativo establecido en la nueva normativa impositiva.

Es por ello que se profundizará en la noción de salario, y las distintas clasificaciones realizadas por la doctrina y jurisprudencia, hasta decantar en la diferenciación que existe entre salario normal e integral, y finalmente, indagar en los conceptos que, de acuerdo con la LOTTT y la Jurisprudencia, no revisten carácter salarial y que pudieran ser incluidos dentro del nuevo modelo de determinación de la renta de los asalariados previsto en la LISLR 2015.

Se analizarán las disposiciones legislativas para el cálculo de la determinación del enriquecimiento neto de las personas naturales bajo relación de dependencia, previstas en la LISLR 2007 y el criterio jurisprudencial establecido por la Sala Constitucional del TSJ, sobre la interpretación vinculante del Artículo 31 de la referida ley, y, posteriormente, se contrastarán con lo previsto en el Decreto con rango Valor y Fuerza de Ley

de Reforma de Impuesto Sobre la Renta, promulgado en noviembre de 2014, reformado en el mes de diciembre de 2015.

Finalmente, luego de revisar las nociones relativas al salario, lo establecido en las disposiciones legales atinentes al cálculo de los enriquecimientos netos de las personas naturales bajo relación de dependencia, y los criterios jurisprudenciales vinculantes sobre esa materia, se evaluará el impacto tributario y laboral que reviste la nueva fórmula adoptada para el cálculo del enriquecimiento neto de los asalariados, con base en el recién promulgado Decreto-Ley de Impuesto sobre la Renta, especialmente, se hará un diagnóstico del impacto en el régimen de retenciones de conformidad con el Decreto 1.808.

En definitiva, lo que se pretende con el presente trabajo especial de grado, es evaluar si los cambios legislativos realizados por el Ejecutivo Nacional a través de la Ley Habilitante, influyen negativamente en la determinación de la base de cálculo de la renta de los trabajadores bajo relación de dependencia, y se alejan en la configuración de un sistema tributario justo.

Ciudad Universitaria, 15 de julio de 2016.

## **OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS**

### Objetivos Generales:

- Desarrollar algunas notas sobre el Sistema Fiscal Venezolano y los Principios Constitucionales de la Tributación.
- Analizar el tratamiento dado a la imposición a la renta de los trabajadores bajo relación de dependencia en Venezuela desde sus inicios hasta su última reforma en el año 2015.
- Estudiar la noción del Salario como base de cálculo en las obligaciones tributarias, de conformidad con lo dispuesto en LOTTT.
- Evaluar las implicaciones tributarias para el cálculo de la imposición a la renta de los trabajadores bajo relación de dependencia de conformidad con el Artículo 31 de la LISLR 2015.

### Objetivos específicos.

- Profundizar en el tratamiento dado a la determinación de la renta de los asalariados, con especial énfasis en los criterios jurisprudenciales que se dictaron a tales efectos.
- Categorizar las nociones del salario y de los llamados beneficios sociales de carácter no remunerativos de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia.
- Examinar el impacto tributario en la renta de los asalariados de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 31 de la LISLR 2015, los recientes criterios jurisprudenciales y el régimen de retenciones previsto en el Decreto N° 1.808.

## IDENTIFICACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL OBJETO DEL ESTUDIO

### - Identificación del Objeto del Estudio:

Los trabajadores son considerados en materia laboral como “débiles jurídicos”, por lo tanto el Estado Venezolano, por mandato constitucional, tiene la responsabilidad de proteger el salario, así como proteger y fortalecer el ingreso familiar.

No obstante, de conformidad con el Artículo 133 de la Carta Magna, todos los ciudadanos tienen el deber contribuir con las cargas públicas impuestas por el Estado a través de la Ley, para satisfacer sus fines, y, en tal sentido, los trabajadores son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta en la medida que sus enriquecimientos netos superen las mil unidades tributarias (1.000 UT) o sus ingresos brutos superior a las mil quinientas unidades tributarias (1.500 UT). Por tal motivo, es necesario establecer el régimen fiscal para la determinación del impuesto sobre la renta de los asalariados.

De acuerdo con la LISLR 2007, el enriquecimiento neto estaba conformado por “*los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvencciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta ley.*”, lo que traía como consecuencia que, el enriquecimiento neto se debía calcular con base en el salario integral de los trabajadores.

Asimismo, sólo se le permitía a los asalariados escoger entre un desgravamen único o un desgravamen conformado por cuatro supuestos específicos, lo que colocaba en situación de desventaja a la persona natural asalariada respecto de aquella que obtenía ingresos de otra naturaleza y podría aplicar a sus renta otras deducciones distintas.

La Sala Constitucional del TSJ en aras de asegurar los derechos de los trabajadores, mediante Sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007, realizó una interpretación del Artículo 31 de la LISLR 2007 concluyendo que se debía gravar a las personas naturales bajo relación de dependencia, tomando como base en el salario normal, conforme con postulados constitucionales, y atendiendo a lo previsto en el Parágrafo Segundo del Artículo 133 de la entonces vigente LOT *“excluyendo entonces de tal base los beneficios remunerativos marginales otorgados en forma accidental, pues de lo contrario el trabajador contribuyente perdería estas percepciones –si no en su totalidad, en buena parte- sólo en el pago de impuestos”*.

A pesar de la decisión vinculante de la Sala Constitucional, el régimen fiscal de los trabajadores bajo relación de dependencia fue modificado mediante el LISLR 2014 que reformó la LISLR 2007, en virtud de la cual el antes referido Artículo 31 quedó redactado de la siguiente manera: *“Se considera como enriquecimiento neto toda contraprestación o utilidad, regular o accidental, derivada de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, **independientemente de su carácter salarial**, distintas de viáticos y bono de alimentación. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con*

*impuestos proporcionales conforme a los términos establecidos en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley".*

Del contenido de la norma, es evidente que la intención del Legislador Habilitado no sólo fue la utilización del salario integral como base imponible del tributo, sino además, incluir otros conceptos o beneficios que la Ley o un convenio entre las partes (contratos de trabajo o convenciones colectivas) le han atribuido carácter no salarial.

No obstante que el Legislador habilitado aumenta la base imponible para la determinación de la renta de los asalariados, mantuvo en igual proporción los desgravámenes y rebajas del impuesto.

En definitiva, el objeto del presente trabajo se centrará en analizar las implicaciones tributarias, laborales y constitucionales sobre la determinación de la renta de los asalariados con base en lo dispuesto en el Artículo 31 de la LISLR 2014, que permanece en iguales términos en la reforma del 2015.

#### Justificación del estudio del objeto:

El Impuesto sobre la Renta es un tributo que grava los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o especie. Este tributo ha sido definido como un impuesto directo, en virtud de que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva, como es la renta. Asimismo, es un tributo de carácter personal, puesto que está dirigido a un sujeto en concreto y determinado. De carácter subjetivo, debido a que atiende las circunstancias personales del sujeto pasivo. Por otro lado, es un tributo progresivo, puesto que grava escalonadamente los distintos niveles de renta

y finalmente, es un impuesto periódico, dado que se calcula sobre una base temporal concreta o ejercicio económico señalado por la ley que, generalmente, coincide con el año civil.

La tributación de la renta de los asalariados o bajo relación de dependencia, pareciera que se aleja en demasía de la progresividad propia de esta clase de tributos, porque grava la totalidad de sus ingresos pero limita los desgravámenes, y las rebajas de impuesto.

Por tales motivos, la justificación del presente trabajo, es conocer la evolución del tratamiento fiscal a la renta de los asalariados, haciendo especial énfasis, en la reforma de la LISLR 2014, en la cual se determinó como base de cálculo del enriquecimiento neto de los trabajadores, no sólo el salario integral sino que además incorpora cualquier otro concepto *“independientemente de su carácter salarial”*.

Finalmente, con la elaboración del presente trabajo se desea conocer: ¿Si la determinación de la nueva base imponible para el cálculo del impuesto sobre la renta de los asalariados vulnera los principios constitucionales tributarios y laborales dentro de los cuales se encuentra, la intangibilidad y progresividad de los derechos y beneficios laborales, por lo que no sufrirán desmejoras y tenderán a su progresivo desarrollo, capacidad contributiva y confiscatoriedad del tributo?.

## MARCO TEÓRICO

### **Capítulo I. Sistema Fiscal Venezolano y Principios Rectores del derecho tributario.**

#### **1.- Sistema Fiscal Venezolano: Poder Tributario del Estado. Bases constitucionales del sistema impositivo en Venezuela.**

El Estado requiere la obtención de diversos recursos de distintas fuentes para realizar las erogaciones que le demanda la sociedad y así poder cumplir con sus fines a los que está llamado a satisfacer de acuerdo con los postulados previstos en la Constitución. Desde un punto de vista general, los ingresos financieros “*son las entradas de dinero a la tesorería del Estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica.*”<sup>1</sup>

Los principales recursos públicos que obtiene el Estado, son a través de las rentas patrimoniales, de los servicios, de los empréstitos o deuda pública, operaciones de tesorería; así como de los ingresos tributarios, dentro de los cuales se encuentran sus diversas especies, tales como: los impuestos, las tasas, las contribuciones especiales o parafiscales. Sobre este punto, de acuerdo con las últimas cifras publicadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, para el año 2015 la recaudación tributaria y aduanera no petrolera en efectivo fue de Bolívares (Bs.) **1.168.997.667.750,69.** <sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Valdez Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Segunda edición. Depalma- Temis- Marcial Pons, Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá-Madrid, 1996, p. 1.

<sup>2</sup> Estadísticas Recaudación Tributaria Neta no petrolera bajo jurisdicción del SENIAT 2007-2015. Documento en línea publicado en la Página Web [http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR\\_CONTENIDO\\_SENIAT/05MENU\\_HORIZONTAL/5-3.html](http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/05MENU_HORIZONTAL/5-3.html). [Consultado en línea enero 2016]

La doctrina ha definido a los recursos tributarios como aquellos ingresos que obtiene el Estado mediante el ejercicio de su poder de imperio, es decir, mediante leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos -individuos y entidades- en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan.<sup>3</sup>

Con base en el postulado anterior, se puede señalar que aun cuando los recursos tributarios emanan del mismo poder del Estado, en cualquiera de sus niveles político territoriales y administraciones parafiscales, deben establecerse considerando las limitaciones dispuestas en la Constitución y respetando la distribución y las competencias asignadas en la Carta Magna, y, salvaguardando los derechos de los contribuyentes.

Cada sistema tributario tiene sus propias peculiaridades, por cuanto la implementación de los tributos depende de la situación económica y social que un determinado país este enfrentando e incluso a su sistema político, en efecto, los ingresos tributarios han experimentado una notoria evolución por la incidencia de factores económicos y sociales, tales como, la política de incentivos de desarrollo, las políticas de integración económica internacional y de seguridad social.

En general, existe un consenso en considerar al tributo como aquellas *“prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”*<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Jarach, Dino: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo, 1ª Edición. Buenos Aires, 1983, p. 224.

<sup>4</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina. OEA, BID. Washington, OEA, 1968.

Por su parte, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, específicamente en el Artículo 133 establece expresamente que *--toda persona tiene el deber de coadyuvar en los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales que establezca la Ley--*.

Del contenido de esta norma se puede inferir que el sistema de aplicación y creación de tributos encuentra su fundamento y justificación, en el deber jurídico y social de los ciudadanos de un país a contribuir con los gastos públicos y los entes político territoriales con poder tributario a exigir el pago de los mismos.

Tal como comenta Fraga Pittaluga<sup>5</sup>, es necesario destacar de la norma que el *“deber jurídico y social”* es de contenido patrimonial, lo que excluye la posibilidad de coadyuvar con las cargas públicas a través de la prestación de hacer. Razón por la cual, el Poder Tributario, tiene como límite fundamental el principio de capacidad contributiva recogido en la Constitución, y adicionalmente, los elementos constitutivos de los tributos deben necesariamente estar establecidos en la Ley de creación, entendiéndose por Ley, aquella que ha cumplido con los procedimientos establecidos en la Carta Magna, para la formación y creación de normas, emanadas del parlamento nacional, para así dar cumplimiento a *«No taxation without representation»*<sup>6</sup>.

Ahora bien, el Poder Tributario definido por la doctrina como *“facultad de crear tributos”*<sup>7</sup> no es ilimitado. Los límites se encuentran precisamente en

---

<sup>5</sup> Fraga Pittaluga, Luis. *Principios Constitucionales de la Tributación*. Colección de Estudios Jurídicos No.95, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012. p. 14.

<sup>6</sup> Contenido del Artículo 1, sección 8, primer párrafo de la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787, el cual permanece inalterado y recogido en esa Constitución, y que su traducción al castellano es: “No hay tributo sin representación”.

<sup>7</sup> Fraga Pittaluga, Luis. *Principios Constitucionales...* op. cit. N° 5, p 14.

los principios constitucionales de la tributación, los cuales son verdaderas garantías de los ciudadanos frente al ejercicio del Poder Tributario por parte de las distintas Administraciones Tributarias, nacionales, estatales, municipales y parafiscales. Es así como los principios constitucionales de la tributación no versan sobre situaciones fácticas concretas, sino por el contrario, son normas de contenido general que pretenden resguardar los derechos inherentes de los contribuyentes.

Señala Ramón Valdés Costa que *“...los principios fundamentales consagrados en las constituciones de los Estados de Derecho, tienen un carácter unitario, puesto que desde tal cúspide, se proyectan de manera común sobre todas las ramas del ordenamiento jurídico”*<sup>8</sup>, señala el autor que los principios constitucionales de la tributación se encuentran recogidos en las constituciones democráticas indicando que ha *“...impulsado una clara tendencia a la constitucionalización como medio para asegurar su efectiva vigencia”*.<sup>9</sup>

De acuerdo con Fraga Pittaluga *“Por su naturaleza, los principios constitucionales de la tributación no solo poseen la fuerza vinculante y obligatoria propia de toda norma constitucional, sino que incluso anteceden al pacto constitucional, porque se trata de valores superiores, inmutables e intemporales de las sociedades civilizadas que trasciende las convulsiones políticas, económicas y sociales propias de cada época y que no pueden resultar afectados por los cambios que de tiempo en tiempo se producen en el Derecho positivo o por obra las interpretaciones casuísticas de los operadores jurídicos”*.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario...* op. cit. N° 1, p. 107

<sup>9</sup> Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario...* op. cit. N° 1, p.107

<sup>10</sup> Fraga Pittaluga, Luis. *Principios Constitucionales...* op. cit. N° 5, p. 24

Así pues, los principios constitucionales de la tributación pueden definirse como un conjunto de preceptos superiores y que antecede al pacto constitucional, conectados entre sí, los cuales dan sentido al sistema tributario y limitan el poder de imperio de los sujetos activos para crear, fiscalizar, determinar y recaudar los tributos.

**2. Bases constitucionales del sistema impositivo en Venezuela: Principio de Supremacía de la Constitución, Legalidad Tributaria, Certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas, Generalidad, Capacidad contributiva, No confiscación del Tributo y Recaudación Eficiente.**

Los principios de la tributación son valores interdependientes, íntimamente conectados entre sí, por lo que su análisis aislado no tiene sentido alguno, ellos constituyen en su conjunto los pilares fundamentales que soportan al sistema tributario, por lo que no es posible llegar a asimilar el alcance y contenido de uno de ellos si no se le vincula y analiza en unión a todos los demás.

La Constitución de 1999 establece una serie de derechos (principios de valor) y garantías (medios de acción para la protección de los derechos) que aseguran que los diversos Poderes Tributarios no van a afectar los derechos fundamentales del ciudadano-contribuyente, consagrándose principios superiores que van a limitar al Estado en las distintas manifestaciones impositivas que presenta. De igual modo, comprende acciones y procedimientos administrativos y jurisdiccionales que garantiza a los

contribuyentes la posibilidad de defensa en caso de ver afectados sus derechos.

Tal como ha señalado la doctrina y la jurisprudencia la Constitución es la norma de normas, la norma suprema que posee fuerza normativa superior. La supremacía y normatividad de la Constitución, suponen igualmente la aplicabilidad directa y preferencial de las normas constitucionales y que la totalidad del ordenamiento jurídico debe ser interpretado conforme a la norma suprema, es decir, la norma de normas es el contexto necesario de todos y cada uno de los actos normativos a efectos de interpretación y aplicación, lo que además impone que las interpretaciones que se realicen deben ser integrativas y evolutivas.

El Artículo 7 de la CRBV establece que la Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico y que todas las personas y órganos del poder público están sujetos a ella. Asimismo, en el mismo texto legal se consagraron tres normas que hacen operativo lo previsto en el Artículo 7, estas son: el Artículo 25 que declara la nulidad de todos los actos del Poder Público que viole o menoscaben los derechos garantizados en la Constitución; el Artículo 334 que ordena a los jueces de la República la desaplicación de normas que estimen inconstitucionales, y, el Artículo 335, en el cual se establece que las interpretaciones que establezca la Sala Constitucional sobre el contenido y alcance de las normas o principios constitucionales son vinculantes para las otras Salas y demás Tribunales de la República.

Tal como señala Fraga Pittaluga, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado que la Constitución es suprema, entre otras

cosas, porque en ella se encuentran reconocidos y positivizados los valores básicos de la existencia individual y de la convivencia social, al tiempo que instrumenta los mecanismos democráticos y pluralistas de legitimación del Poder.<sup>11</sup>

De acuerdo con Gabriel Ruán Santos<sup>12</sup> la supremacía constitucional es un dogma en el Derecho Norteamericano y también en el Derecho Alemán y comporta tres reglas fundamentales:

- a. La subordinación de todos los actos del Poder Público a las normas de la constitución.
- b. La interpretación de la ley, así como la de cualquier acto del Poder Público, deba ser conforme a la Constitución, con lo cual, cualquier interpretación que se aleje del espíritu e intención del constituyente debe desecharse.
- c. La desaplicación o anulación de la norma por ser contraria a los principios constitucionales.

Por esta razón, el Principio de Supremacía de la Constitución es de suma importancia en el ámbito tributario pues con frecuencia los operadores jurídicos se olvidan que las leyes tributarias están subordinadas a la Constitución y deben ser interpretadas conforme a ella.

Tal como señala Fraga Pittaluga *“el pilar fundamental sobre el cual se soporta el ejercicio del poder tributario y los derechos y garantías de los ciudadanos frente a dicho ejercicio, es la supremacía absoluta,*

---

<sup>11</sup> SC caso: Baker Hughes, S.R.L, de fecha 25 de enero de 2001.

<sup>12</sup> Ruán Santos, Gabriel. *“Nueva dimensión del derecho tributario por aplicación directa de la Constitución. Aspectos sustantivos y adjetivos”, Libro Homenaje a Ilse Van Der Velde*. Funeda, Caracas, 1998, p. 6.

*superlativamente intensa y omnipresente de la Constitución y la obligación indeclinable de aplicarla, simplemente y en todo caso, en forma preferente.*"<sup>13</sup>

Siguiendo con el estudio sistemático de los principios constitucionales tributarios, es necesario hacer referencia al Principio de Legalidad. La más autorizada doctrina ha señalado que el primer principio fundamental del derecho tributario constitucional, lo que se podría llamar la "*partida de nacimiento*" del derecho tributario, es el principio de legalidad<sup>14</sup> el cual se expresa en el aforismo latino «*nullum tributum sine lege*» que significa que no existirá un tributo si no está consagrado en una ley.

Así pues, en materia tributaria el principio de legalidad no significa sólo que, por la importancia de la materia y por un principio de carácter histórico, deban ser los representantes del pueblo los que autoricen los actos del poder público tendientes a la recaudación, sino que establece que esto debe efectuarse a través de normas jurídicas<sup>15</sup>.

Por otro lado, el principio de legalidad consiste en que sólo a la ley le corresponde la creación de los tributos y la definición de todos y cada uno de los elementos estructurales del mismo<sup>16</sup>. El alcance del principio de legalidad no se agota en la simple declaración de existencia del tributo, requiriéndose, por el contrario, una detallada delimitación de los elementos que lo configuran<sup>17</sup>.

---

<sup>13</sup> Fraga Pittaluga, Luis. *Principios Constitucionales de la Tributación. Jurisprudencia*. Editorial Torino, Caracas, Venezuela, 2006, p. 21.

<sup>14</sup> Jarach, Dino: *Finanzas Públicas...* op. cit. N° 3, p. 75.

<sup>15</sup> Jarach, Dino: *Finanzas Públicas...* op. cit. N° 3, p. 76.

<sup>16</sup> Fraga Pittaluga, Luis. *Principios Constitucionales...* op. cit. N° 5, p. 43.

<sup>17</sup> Ramírez Van der Velde, A. y otros. *Análisis del Régimen Tributario en la nueva Constitución*. Torres Plaz & Araujo. Caracas, 2000, p. 89.

En este sentido, Dino Jarach expresa que: *“decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria”*.

En Venezuela sólo a la ley, en sentido formal, le corresponde 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, así como otorgar exenciones y rebajas de impuesto, autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros.

Con respecto a la finalidad del principio de legalidad, el autor Rodolfo Spisso señala que la razón del principio de legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes, se basa racionalmente en la creencia que éstos gobiernan en nombre de la ley y conforme a sus prescripciones. Por lo que, la finalidad del principio de legalidad es en definitiva, afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto los gobernados como los gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer y de qué conductas deben abstenerse<sup>18</sup>.

Adicionalmente, según Pérez Royo, el principio de reserva legal tributaria tiene una función de garantía y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias del Estado en la esfera de la libertad y la propiedad

---

<sup>18</sup> Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 187.

privada y una función política de asegurar la democracia mediante la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario<sup>19</sup>.

En el mismo sentido, el constitucionalista Segundo V. Linares Quintana ubica el principio de legalidad dentro de los límites del poder impositivo del Estado, y como condición esencial del Estado Constitucional<sup>20</sup>. Así pues, la doctrina venezolana<sup>21</sup> ha señalado que el principio de legalidad es, entre otras cosas, una de las manifestaciones más importantes del principio de separación de poderes y, por tanto, consideran que es la conquista más grande del derecho tributario frente a cualquier intento del Estado de usar el poder exactor como instrumento de gobierno.

Es importante señalar la interpretación jurídica de este principio ha señalado que existen diversos corolarios<sup>22</sup> o consecuencias que relevantes:

- a. La necesidad de la ley como acto del parlamento para la existencia del tributo;
- b. La indelegabilidad en el Poder Ejecutivo de la facultad parlamentaria de crear impuestos y excepciones. Este punto no es siempre reconocido y en muchos países se acepta la delegación, aunque limitada por ciertos recaudos y condiciones;
- c. La necesidad que la ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria. Aquí también hay países en los que el principio se interpreta más rigurosamente y otros que admiten que basta la sanción legal para la creación del impuesto con sus

---

<sup>19</sup> Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Civitas, Sexta edición. Madrid, 1996, pp. 41-46.

<sup>20</sup> Linares Quintana, S. *El poder Impositivo y la libertad individual*, Editorial Alfa. Buenos Aires, 1951, p. 177. Citado por Casás, J. *Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de Ley en materia tributaria. Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1994.

<sup>21</sup> Fraga Pittaluga, Luis. *Principios Constitucionales...* op. cit. N° 5, p. 45.

<sup>22</sup> Jarach, Dino: *Finanzas Públicas...* op. cit. N° 3, p. 300.

características generales, librándose al Poder Ejecutivo la facultad de establecer los caracteres secundarios;

- d. Se ha negado la facultad discrecional de la administración en materia de impuestos y considerado inconstitucional la norma que concediera esa facultad;
- e. Se ha considerado como inderogable por acuerdo de partes, la obligación impositiva de los contribuyentes de derecho lo cual también aplica para la administración (sin embargo, puede que sea válido algunos pactos entre ellos o transacciones según procedimientos específicos).

Finalmente, se debe mencionar que el principio de legalidad no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas, a fin de propender a la consecución de su finalidad.

El principio de certeza impone un orden racional, a fin de que las normas legales sean claras, completas y precisas, de modo de permitir al particular prever en grado razonable las consecuencias que pueden derivarse de sus actos a la luz del orden jurídico. De la idea de certeza deriva el principio de irretroactividad de las leyes, indispensable en orden a lograr el propósito de consolidar la seguridad jurídica<sup>23</sup>.

Por otro lado, el Principio de Generalidad supone que todos los ciudadanos de un país deben contribuir con el sostenimiento de las cargas

---

<sup>23</sup> Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario...* op. cit. N°18, p. 188.

públicas mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones. Este postulado se encuentra recogido en el Artículo 133 de la CRBV, no obstante, tal como apunta Fraga, todos “debemos” pagar los tributos pero según la capacidad contributiva de cada quien, al punto de que si esa capacidad no existe no debe pagar tampoco ningún tipo de exacción, ello sería injusto y con un efecto confiscatorio.

La Sala Constitucional ha señalado que el principio de generalidad involucra la noción de que cuando una persona física o jurídica se encuentra en las condiciones que establecen el deber de contribuir según la ley, éste de ser cumplido cualquiera sea el carácter del sujeto, su categoría social, nacionalidad, edad o estructura.<sup>24</sup>

Finalmente sobre este principio, Sainz de Bujanda sostuvo que: *“El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos lo que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley. Es decir, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva.”*<sup>25</sup>

Siguiendo con el estudio de los principios que orientan el sistema tributario, el principio de capacidad contributiva es fundamental. El Artículo 316 de la Carta Magna, establece que el sistema tributario procurará la justa

---

<sup>24</sup> Sentencia N° 1397, SC caso: Heberto Contreras Cuenca, de fecha 21 de noviembre de 2000.

<sup>25</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense. Madrid. 1993, p. 104.

distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente.

La doctrina ha señalado que existen algunas diferencias entre capacidad económica y capacidad contributiva, la principal de las diferencias es que puede existir la primera, es decir, capacidad económica, sin que exista capacidad contributiva. Si se acoge esta teoría, se puede señalar que la capacidad económica refleja la situación patrimonial de la persona y su aptitud de hacer frente a sus compromisos económicos, mientras que la segunda, implica necesariamente, poseer la capacidad económica y además la posibilidad de soportar el pago de tributos.

De acuerdo con Rodríguez Bereijo, se debe pagar el tributo porque se tiene la capacidad para hacerlo y se debe pagar los tributos según la capacidad que se tenga.<sup>26</sup> Por tanto, el principio de la capacidad contributiva debe respetarlo y acatarlo de forma efectiva tanto los legisladores como los jueces y las Administraciones Tributarias, de modo que se apliquen los preceptos legales que aseguran la consecución de este principio.

De acuerdo con Romero Muci *“Esta capacidad económica aparece recogida y puesta de manifiesto en los actos, negocios o hechos de naturaleza jurídica o económica que el Legislador establezca como imposables, en cuanto sean reveladores de la citada capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta”*.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Rodríguez Bereijo Álvaro. *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*. Revista Española de Derecho Financiero. Civitas, Madrid, 1998, No.100, p.614.

<sup>27</sup> Romero-Muci, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local*. EJV. Caracas, 1997, p. CXXI

Finalmente, el principio de capacidad contributiva exige que los tributos afecten sólo aquella parte de la riqueza del sujeto pasivo que puede ser entregada a título de tributo sin que se toque el mínimo vital necesario para subsistir «*Primum Vivere Deinde Tributum Solvere*», y sin que menoscabe a la propiedad privada.

Sobre este particular, ha señalado Ruán Santos que: *“El principio de la capacidad contributiva conduce a dos límites indispensables, como: a) La protección del mínimo vital; es decir, que no se tribute y no se grave sobre aquellos recursos del ciudadano que se requieran para la subsistencia; y b) que se destruya ni agreda la fuente de producción, que no se limite el capital productivo o la riqueza productiva, sino que realmente se preserve, porque ella es la que va a garantizar un funcionamiento posterior no sólo del Estado, sino de toda la Nación.”*<sup>28</sup>

Por otro lado, el principio de confiscatoriedad evoca la acción por parte de un Estado de apropiarse forzosamente de los bienes un particular, esta acción tiene su fundamento en la ocurrencia de un delito de tal gravedad que justifica el apoderamiento coactivo de los bienes. En definitiva, la confiscación puede ser reconocida como uno de los medios más graves por medio del cual un Estado limita el derecho de propiedad de los ciudadanos.

Si bien en nuestro ordenamiento jurídico se protege el derecho de propiedad tal como se establece en el Artículo 115 de la CRBV, inmediatamente después en la misma norma se consagran dos instituciones

---

<sup>28</sup> Ruán Santos, Gabriel. *“Nueva dimensión del derecho tributario...op. cit. N° 12, p. 13.*

jurídicas que limitan este derecho, a saber: la expropiación (Artículo 115 CRBV in fine) y la confiscación (Artículo 116 CRBV).

De acuerdo con Fraga Pittaluga *“En materia tributaria la prohibición de que los tributos tengan efectos confiscatorios, no puede justificarse sólo en la privación de la propiedad, pues justamente esta privación es parte de la esencia misma del deber de contribuir y del correlativo poder tributario del Estado. El ejercicio del poder tributario conforme a la Constitución y a la Ley, no supone en ningún caso la violación del derecho a la propiedad, pues entra dentro de las contribuciones a las cuales el mismo se haya sometido por mandato de la propia Carta Fundamental (Artículo 115)”*<sup>29</sup>

Según Fernández Segado *“El principio de la no confiscatoriedad se nos presenta de esta forma como un límite último del sistema tributario con el que, sustancialmente, se pretende impedir que una aplicación externa del principio de generalidad atente contra la capacidad económica que la sustenta.”*<sup>30</sup>

Finalmente sobre este punto, García Dorado señala que: *“El sistema tributario como instrumento del deber de tributación, tal y como está configurado en el texto constitucional, puede ser tachado de confiscatorio si alcanza a detraer unos recursos esenciales que el individuo necesita para poder ser miembro activo y con posibilidades de participar en la vida económica y por ende en la social, cultural y política de la sociedad.”*<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Fraga Pittaluga, Luis. *Principios Constitucionales Jurisprudencia...* op. cit. N° 13, p. 66

<sup>30</sup> Fernández Segado, Francisco. *Los principios constitucionales tributarios en la Constitución Española de 1978.* Revista Tachireense de Derecho. UCAT. San Cristóbal, 1998, Nro. 10, p. 154.

<sup>31</sup> García Dorado, F. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación.* Dykinson, Madrid, 2002, p.157.

En razón a lo antes expuesto, un tributo es de naturaleza confiscatoria cuando no permite al sujeto pasivo obtener un margen de ganancia “justo o razonable” libre o neto después de su pago, es decir, cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta. Es importante tener en cuenta que los fenómenos confiscatorios no se producen exclusivamente por un tributo, sino que pueden ocurrir, por la presión que el sistema tributario en conjunto producen sobre el contribuyente. Ello así porque si se admite la posibilidad de que un tributo pueda ser confiscatorio, no puede negarse la posibilidad de que esa misma confiscatoriedad se dé ante tributos concurrentes.

Por otro lado, el principio de justicia tributaria se amalgama con el contenido del principio de generalidad, dado que la ley tributaria debe ser exigida a todos, sin excusa de su cumplimiento, es decir, sin tratamientos diferenciados sobre los sujetos pasivos de la imposición, a menos que, ese tratamiento distintivo resulte indispensable para compensar las carencias y satisfacer las necesidades básicas de ciertos grupos de la sociedad.

La Sala Constitucional ha señalado que *“se evidencia el contenido múltiple de la justicia tributaria, ya que ella comprende la generalidad del deber de contribuir con los gastos públicos; de acuerdo con la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente, complementada con la progresividad y limitada con la prohibición del efecto confiscatorio de los tributos; la protección de la economía nacional como base de la tributación; el bienestar de la población como fin último de las cargas tributarias; así como también, la existencia de un sistema eficiente de recaudación que permita al Estado financiar los gastos públicos e impedir la injusta distribución de hecho de las cargas públicas”*<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> SC Caso Fermín Toro Jiménez y otros, Sentencia de fecha 07 de agosto de 2001.

En definitiva, tal como señala Fraga Pittaluga *“El sistema tributario justo es, por otra parte, el que extrae de las economías privadas estrictamente lo necesario para atender los gastos destinados a la satisfacción de necesidades colectivas (principio de justicia en el gasto público), porque los tributos no deben ser ni un instrumento de intervencionismo económico ni un medio para que el Estado (lato sensu) se lucre o compense sus deficiencias a expensas de los particulares”*.<sup>33</sup>

Por último, el principio de recaudación eficiente fue recientemente incorporado en la CRBV. De acuerdo con el Artículo 326, *in fine*, el sistema tributario se sustentará en un *“sistema eficiente para la recaudación”*.

La recaudación es ineficiente no sólo cuando se obtienen ingresos inferiores a los presupuestados para ese ejercicio fiscal, sino también cuando se determinan tributos en mayor cuantía de la debida, y la recaudación es postergada en forma indebida como consecuencia del justo y legítimo reclamo, administrativo o judicial, del sujeto pasivo de la imposición.

Según Fraga Pittaluga, para asegurar el cumplimiento de este principio se debe fomentar la determinación de la renta sobre base cierta, ofreciéndole al contribuyentes las facilidades y herramientas necesarias para la determinación y brindándole las garantías necesarias que lo estimulen a evitar la comisión de ilícitos tributarios.

Finalmente, se deben impulsar los procedimientos electrónicos que permitan simplificar los procesos tributarios y así eliminar la burocracia, la arbitrariedad administrativa y el abuso de poder.

---

<sup>33</sup> Fraga Pittaluga, Luis. *Principios Constitucionales Jurisprudencia...* op. cit. N° 13, p. 87.

## **Capítulo II. El Impuesto Sobre la Renta y su incidencia en la determinación de la Renta de los asalariados. Antecedentes normativos y jurisprudenciales vinculados a las personas naturales bajo relación de dependencia.**

### **1. Nociones generales del Impuesto sobre la Renta.**

El Impuesto Sobre la Renta en Venezuela fue implementado por primera vez en el año 1942 y comenzó a regir en nuestro país el 1 de enero de 1943. La doctrina patria ha señalado que este tipo de tributación es un instrumento moderno de imposición directa que le permite al Fisco Nacional recaudar mayores ingresos respetando el principio de progresividad y en sintonía con la capacidad contributiva de los contribuyentes.

De acuerdo con Dugarte Lobo, el impuesto puede ser definido como *“(...) un tributo directo, de carácter natural y subjetivo, que grava la renta de las personas, bien sea estas naturales o jurídicas (físicas y morales según el Derecho comparado) o de algunos supuestos que no encuadran como tales pero que igualmente la norma considera contribuyentes (noción de establecimiento permanente o base fija por ejemplo). En otras palabras, se trata de un impuesto que grava la renta o ganancia que se ha producido a partir de una inversión o de la rentabilidad de un capital. Se puede tratar también del producto de un trabajo dependiente o independiente.”*<sup>34</sup>

En palabras del autor, se trata de un tributo que grava principalmente la renta o aquellos ingresos que producen una utilidad o un beneficio. En definitiva, este impuesto grava los incrementos de patrimonio de un

---

<sup>34</sup> Dugarte, Lobo. Antonio. *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Varios Autores. AVDT Tomo II. Caracas 2013, p.27.

determinado contribuyente obtenidos en dinero o en especie durante un determinado año fiscal.

El hecho imponible de este tributo, son los enriquecimientos anuales y disponibles obtenidos en dinero o en especie, tanto por personas naturales como jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela, quienes están en la obligación de pagar este impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingreso esté situada dentro del país o fuera de él.

De igual forma, las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela, estarán sujetas a este tributo, siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos este u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento o base fija en el país. Finalmente, en caso de poseerlo, sólo tributará exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento o base fija.

En este sentido, son sujetos pasivos del ISLR, las personas naturales, las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho, los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados, las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no indicadas anteriormente y los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.

La base imponible de este impuesto está constituida por los enriquecimientos netos, los cuales constituyen los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en la Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial como resultado del ajuste por inflación, el cual actualmente, prácticamente fue eliminado en las últimas reformas legislativas.

En el caso de los enriquecimientos netos de fuente extranjera se aplicarán las disposiciones establecidas en la ley para determinar los ingresos, costos y deducciones de los enriquecimientos de fuente territorial. La determinación de la base imponible para el cálculo de este impuesto será el resultado de sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial. Finalmente, de acuerdo con la Ley, no se admitirá la imputación de pérdidas de fuente extraterritorial al enriquecimiento o pérdida de fuente territorial.

Adicionalmente, en la Ley se define que ha de entenderse por ingresos brutos, costos y se enumeran las deducciones permitidas por ley, en este sentido, los ingresos brutos de acuerdo con la Ley<sup>35</sup>, estarán constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas.

---

<sup>35</sup> Artículo 16 LISLR 2015.

De acuerdo con Candal Iglesias, los costos a los efectos de este tributo, pueden ser definidos como *“erogaciones que efectúa un contribuyente durante un ejercicio fiscal para producir o adquirir un bien o para la prestación de un servicio durante un mismo lapso”*<sup>36</sup>. Adicionalmente, en la LISLR en el Capítulo II, de los Costos y de la Renta Bruta, el Legislador realiza un estudio sistemático de los conceptos aquí incluidos.

Por otro lado, las deducciones son *“egresos causados o pagados, no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir enriquecimiento, los cuales pueden restarse de la renta bruta, a los fines de obtener el enriquecimiento neto”*<sup>37</sup>. En la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el Capítulo III, se detallan todas las deducciones permitidas por ley y los presupuestos necesarios para la obtención de este beneficio.

La alícuota impositiva de este tributo se encuentra regulada en el Artículo 50 y siguientes de la Ley. En este sentido, una vez determinado el enriquecimiento neto o renta gravable obtenido por un contribuyente en un determinado ejercicio fiscal, es necesario aplicarle a los fines determinar la obligación pecuniaria la alícuota correspondiente. Esta alícuota puede estar contenida en lo que la propia Ley denomina “tarifas” o puede ser una alícuota distinta, previstas para supuestos específicos.

En efecto, en la Ley se establecen tres tipos de “Tarifas”, las números 1 y 2, que tienen como elemento coincidente su aplicación progresiva, y, la Tarifa Nro. 3, que es de tipo proporcional.

---

<sup>36</sup> Candal Iglesias, Manuel. *Régimen aplicable a sociedades en Venezuela*. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas. 2009, p 343.

<sup>37</sup> Candal Iglesias, Manuel. *Régimen aplicable a sociedades...* op. cit. N° 36, p. 345.

De acuerdo con Dugarte Lobo *“Las tarifas de Tipo Progresivo, son denominadas así, ya que dicho con palabras simples, la alícuota impositiva aumenta, en la medida que el quantum de la base gravable es mayor, ya que la presunción técnica, asociada a los principios de Justicia y de Capacidad Contributiva, reza que en la medida que el contribuyente posee mayor renta gravable o base imponible. En esa medida está la capacidad de afrontar mayor carga tributaria y por ende, la alícuota debe ser mayor”*<sup>38</sup>.

Significa entonces que las tarifas 1 y 2 esta diseñadas por varios tramos que tienen asignadas distintas alícuotas, y que aumentan en la medida que el enriquecimiento neto del contribuyente es mayor, no obstante, cada segmento del enriquecimiento debe ser gravado con la alícuota asociada a dicho tramo.

Adicionalmente, observamos que el monto de los enriquecimientos netos anuales o renta gravable de un contribuyente deberá convertirse a unidades tributarias (U.T.)<sup>39</sup>, para posteriormente gravar ese enriquecimiento en forma progresiva de acuerdo con la alícuota establecida en cada tramo. La tarifa Nro. 1 es aplicable a las personas naturales residentes y a sus asimiladas, por todos aquellos enriquecimientos obtenidos, distintos a regalías y otras participaciones análogas obtenidas por la explotación de minas y por los enriquecimientos que así mismo obtengan por la cesión de las referidas regalías y participaciones.

Por su parte, la Tarifa Nro. 2, es aplicable a las compañías anónimas y aquellos contribuyentes que se asimilen a estas, y desarrollen actividades distintas a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas. De igual

---

<sup>38</sup> Dugarte, Lobo. Antonio. *Manual Venezolano de Derecho Tributario...* op. cit. Nro. 34, p. 136.

<sup>39</sup> Valor Actual U.T. Bs. 177 de conformidad con la G.O. Nro. 40.846 de fecha 11 de febrero de 2016.

forma, es aplicable a las sociedades extranjeras, y también lo será a las entidades jurídicas o económicas referidas en el literal “e” del Artículo 7 de la Ley.

La Tarifa Nro. 3 que como ya señalamos es de tipo proporcional, contiene alícuotas únicas aplicables al tipo de enriquecimiento del que se trate y no son variables. Este tipo de alícuotas no toman en consideración el principio de capacidad contributiva ni mucho menos los principios de justicia y equidad, dado que la alícuota se mantiene inmutable.

Esta tarifa es aplicable a dos tipos de enriquecimientos a los contribuyentes distintos de las personas naturales y de sus asimilados, que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas y las personas naturales y los contribuyentes asimilados a éstas, por las regalías y demás participaciones análogas provenientes de la explotación de minas y por los enriquecimientos derivados de la cesión de tales regalías y participaciones. En este caso se le aplica una “tasa”<sup>40</sup> del 60%.

Asimismo, será aplicable a los contribuyentes distintos de las personas naturales y de sus asimilados, que no se dediquen a la explotación de minas, de hidrocarburos y de actividades conexas, para este caso, la alícuota (tasa) es del 50%.

---

<sup>40</sup> El Artículo 53 de la LISLR 2015, hace expresa mención la sujeción del pago de una “tasa”, no obstante, la posición de la doctrina ha sido de rechazar el uso del mencionado término, pues de lo que se trata realmente es la aplicación de una alícuota impositiva, tomando en consideración las diferenciación establecida en el punto 1 del presente trabajo especial de grado.

Finalmente, sobre este punto conviene señalar que la Ley prevé otras tarifas impositivas aisladas que son aplicables a ciertos supuestos de hecho, estas alícuotas tienen como nota coincidente que son proporcionales, es decir, inmutables y no toman en consideración el monto de la base sometida a la imposición, tales como la alícuota de 4,95% a los enriquecimientos netos de préstamos y otros créditos concebidos por instituciones financieras constituidas en el exterior<sup>41</sup>, el 34% a las ganancias obtenidas por juegos y apuestas<sup>42</sup> y el 16% a los premios de loterías y de hipódromos<sup>43</sup>, entre otras.

Luego de realizar algunas consideraciones sobre las alícuotas impositivas previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, conviene hacer referencia a los desgravámenes establecidos en la norma, los cuales serán de utilidad a los fines del presente trabajo especial de grado.

Los desgravámenes son utilizados en materia tributaria únicamente en referencia a las personas naturales, por ello, la doctrina ha rechazado categóricamente la inclusión de esta institución jurídica para cuando se trata de gastos o deducciones de personas jurídicas o sus asimiladas, por ejemplo como sucede en la Ley Orgánica del deporte, Actividad Física y Educación Física<sup>44</sup>, hace referencia en el artículo 68 que: *“(...)El aporte a cargo de las empresas u otras organizaciones indicadas en este artículo, será el uno por ciento (1%) sobre la utilidad neta o ganancia contable anual, cuando ésta supere las veinte mil Unidades Tributarias (20.000 U.T); y se realizará de acuerdo con los parámetros que defina el Reglamento de la presente Ley o en normas emanadas del Ministerio del Poder Popular con competencia en*

---

<sup>41</sup> Artículo 52, Párrafo Segundo de la LISLR 2015.

<sup>42</sup> Artículo 61 LISLR 2015.

<sup>43</sup> Artículo 62 LISLR 2015.

<sup>44</sup> Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física, publicada en G.O. N° 39.741 del 23 de agosto de 2011.

*materia de deporte, actividad física y educación física. Este aporte no constituirá un desgravamen al Impuesto Sobre la Renta.”*

De acuerdo con Candal Iglesias, los desgravámenes son “*cantidades pagadas durante el ejercicio gravable, que se permiten deducir al enriquecimiento global neto fiscal para llegar al enriquecimiento gravable*”<sup>45</sup>

La LISLR 2015, en su artículo 57 establece lo siguiente:

**“Artículo 57.** *Las personas naturales residentes en el país, gozarán de los desgravámenes siguientes:*

- 1. Lo pagado a los institutos docentes del país, por la educación del contribuyente y de sus descendientes no mayores de veinticinco (25) años. Este límite de edad no se aplicará a los casos de educación especial.*
- 2. Lo pagado por el contribuyente a empresas domiciliadas en el país por concepto de primas de seguro de hospitalización, cirugía y maternidad.*
- 3. Lo pagado por servicios médicos, odontológicos y de hospitalización, prestados en el país al contribuyente y a las personas a su cargo, a que se contrae el artículo 61 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.*
- 4. Lo pagado por concepto de cuotas de intereses en los casos de préstamos obtenidos por el contribuyente para la adquisición de su vivienda principal o de lo pagado por concepto de alquiler de la vivienda que le sirve de asiento permanente del hogar. El desgravamen autorizado no podrá ser superior a mil unidades tributarias (1.000 U.T.) por ejercicio en el caso de cuotas de intereses de préstamos obtenidos por el contribuyente para la adquisición de su vivienda principal o de ochocientas unidades tributarias (800 U.T.) por ejercicio en el caso de lo pagado por concepto de alquiler de la vivienda que le sirve de asiento permanente del hogar. (...)”*

---

<sup>45</sup> Candal Iglesias, Manuel. *Régimen aplicable...* op. cit N° 36, p. 346.

La justificación de los mencionados desgravámenes radica en el reconocimiento por parte del legislador de algunos gastos en los cuales puede incurrir una persona natural que son esenciales para su subsistencia, y, en salvaguarda de los principios que orientan la tributación, se les permite su disminución a los fines de determinar el enriquecimiento neto del contribuyente.

De igual forma, el legislador estableció los requisitos de procedencia para la aplicación de los desgravámenes permitidos. En este sentido, señala la norma que los desgravámenes no procederán cuando se hayan podido deducir como gastos o costos, a los efectos de determinar el enriquecimiento neto del contribuyente, esta disposición tiene como fundamento que el contribuyente no efectúe una doble deducción o imputación al enriquecimiento.

Por otro lado, los desgravámenes autorizados deberán corresponder a pagos efectuados por el contribuyente dentro del año gravable y los comprobantes respectivos de dichos pagos, deberán ser anexados a la declaración anual de rentas, razón por la cual, no procederán los desgravámenes de las cantidades reembolsables al contribuyente por el patrono, contratista, empresa de seguros o entidades sustitutivas. Además, cuando varios contribuyentes concurren al pago de los servicios a que se refieren los numerales 1 y 2 del Artículo, los desgravámenes por tales conceptos se dividirán entre ellos.

A los fines del goce de los desgravámenes, se considerarán realizados en la República Bolivariana de Venezuela, todos los gastos a que se refieren los numerales del Artículo, hechos fuera del país, por funcionarios

diplomáticos o consulares de la República Bolivariana de Venezuela acreditados en el exterior.

Por último, las personas naturales pueden optar por el desgravamen único equivalente a setecientos y setenta y cuatro unidades tributarias (774 U.T) establecido en el Artículo 61 de LISLR 2015. Al adoptar esta modalidad de desgravamen la persona natural no podrá aplicar lo previsto en el Artículo 60 correspondiente a los desgravámenes específicos.

Adicionalmente, la LISLR establece las rebajas de impuesto que son de aplicación tanto para personas naturales o jurídicas. De acuerdo con Castillo Carvajal *“Las rebajas como incentivos fiscales, entran en conjunción dentro de la ecuación de la determinación del impuesto a pagar, una vez está determinada la renta gravable, es aplicada la tarifa del que se trate, y se obtiene el monto preliminar del impuesto a pagar”*<sup>46</sup>. Las rebajas de impuesto se encuentran establecidas en los artículos 59 y 60 de la Ley.

En este sentido, señala la norma que: *“las personas naturales residentes en el país, gozarán de una rebaja de impuesto de diez (10) unidades tributarias (U.T.) anuales. Además, si tales contribuyentes tienen personas a su cargo, gozarán de las rebajas de impuesto siguientes:*

- 1. Diez unidades tributarias por el cónyuge no separado de bienes.*
- 2. Diez unidades tributarias por cada ascendiente o descendiente directo residente en el país. No darán ocasión a esta rebaja los descendientes*

---

<sup>46</sup> Castillo Carvajal, *Manual Venezolano de Derecho Tributario...* op. cit N° 34, p. 129.

*mayores de edad a menos que estén incapacitados para el trabajo, o estén estudiando y sean menores de veinticinco (25) años.”*

La rebaja concedida en el numeral 1, no procederá cuando los cónyuges declaren por separado. En este caso, sólo uno de ellos podrá solicitar rebaja de impuesto por concepto de cargas de familia. Por otro lado, cuando varios contribuyentes concurren al sostenimiento de algunas de las personas a que se contrae el numeral 2, las rebajas de impuesto se dividirán entre ellos.

Es importante señalar que aun cuando el régimen de desgravámenes aplicable todos los asalariados, lo que se pretende es facilitar la labor de recaudación por parte del fisco nacional, sin embargo, esta figura ha sido altamente cuestionada pues no parece medir la verdadera capacidad contributiva de este tipo de contribuyentes, ya que los coloca en una situación igualitaria sin que ello sea necesariamente de ese modo.

## **2. Antecedentes legislativos del tratamiento legal de la determinación de la renta de los asalariados**

La norma contenida en el Artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, encuentra su antecedente en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942. Esta Ley adoptó un sistema mixto cédular global, en el cual las rentas se clasificaban por cédulas gravadas con tarifas proporcionales. Tal como comenta Emilio J. Roche, en la Relatoría General de las jornadas XII de Derecho tributario de la AVDT<sup>47</sup>, la LISLR 1942 regulaba todo lo relacionado

---

<sup>47</sup> Roche, Emilio. *70 años del Impuesto sobre la Renta. Libro homenaje a Dr. Armando Montilla*. Asociación de Derecho Tributario (AVDT). Tomo I. Caracas. 2013, p. 80.

con las rentas pertenecientes a la cédula de sueldos, pensiones y otras remuneraciones. El Artículo 20 de la LISLR 1942, establecía lo siguiente:

**“Artículo 20:** *El impuesto gravará a una rata proporcional de uno y medio por ciento (1 ½%) los sueldos, salarios, emolumentos, viáticos, dietas, gastos de representación, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones no gravadas en los Capítulos anteriores, pero cuando se trate de remuneraciones accidentales obtenidas por personas que no residan en el país, la rata será de tres por ciento (3%).*

*Parágrafo primero: cuando estas rentas no sean mayores de mil bolívares (Bs. 1.000) mensuales, sus titulares estarán exentos del pago del impuesto por la primera fracción de quinientos bolívares (Bs. 500); pero cuando se trate de remuneraciones accidentales obtenidas por personas que no residan en el país no se admitirá esta exención.*

*Parágrafo Segundo: A los fines del parágrafo anterior se totalizarán las diferencias remuneraciones y pensiones de una misma persona.”*<sup>48</sup>

Por su parte, el Artículo 116 del Reglamento de la LISLR 1942 incluyó en el literal a), además de los ingresos señalados en el Artículo 20 de la Ley, los siguientes ingresos: comisiones, raciones, aguinaldos, participaciones de utilidades, y demás remuneraciones que percibiesen las personas que prestasen servicios bajo relación de dependencia. De igual forma, el numeral 1 del artículo 5 del Reglamento de la Ley, consideró enriquecimientos o rentas líquidas o netas a los sueldos, pensiones y remuneraciones.

Los cambios legislativos ocurridos en la LISLR mantuvieron casi sin ningún tipo de alteración la base imponible para la determinación de la renta de los asalariados, es decir, tomando como base el salario integral devengado, no obstante, fueron excluidos los viáticos y gastos de representación.

---

<sup>48</sup> Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela Nro. 20.851 de fecha 17 de julio de 1942.

Ahora bien, para realizar el análisis de los cambios recientes en la base imponible de la renta de los asalariados conviene hacer referencia a lo previsto en los Artículos 16 y 31 de la LISLR 2007, los cuales señalaban lo siguiente:

**“Artículo 16.** *El ingreso bruto global de los contribuyentes, a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, estará constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo lo que en contrario establezca la Ley. (...)*

**Parágrafo Cuarto:** *Los viáticos obtenidos como consecuencia de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, se excluirán a los fines de la determinación del ingreso bruto global a que se refiere el encabezamiento de este artículo siempre y cuando el gasto esté individualmente soportado con el comprobante respectivo y sea normal y necesario. También se excluirán del ingreso bruto global los enriquecimientos sujetos a impuestos proporcionales.*

**Artículo 31.** *Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley.” (Destacado Propio)*

Del contenido de ambos artículos se puede señalar que el ingreso bruto global de las personas naturales estaba constituido, entre otros conceptos, por las rentas o ingresos regulares o accidentales producidos por el trabajo de relación de dependencia, por lo que cualquier tipo de remuneración, regular o accidental, obtenida por un trabajador distinta a los viáticos, era considerado sujeto al pago del impuesto sobre la renta.

De acuerdo con Emilio J. Roche *“Los ingresos brutos a los que hace referencia el artículo 16, como regla general, admiten costos y deducciones a los fines de la determinación del monto a pagar por concepto de impuesto sobre la renta (Ley de 2007, artículos 21 y 27). No obstante, y como excepción a la referida regla, el artículo 31 de la Ley de 2007 estableció una presunción, que no admite prueba en contrario, en virtud de la cual las cantidades correspondientes a sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidas por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia constituirán, a los efectos de la Ley de 2007, enriquecimientos no susceptibles de admitir costos y deducciones.”*<sup>49</sup>

En tal sentido, tanto los artículos 16 y 31 de la LISLR 2007, así como las demás leyes que regulaban este tributo desde sus inicios, ratificaban que la base imponible para la determinación de la renta de los asalariados estaba determinada por la totalidad de los ingresos brutos, incluyendo a tales efectos cualquier remuneración pagada por el empleador con ocasión de la relación laboral, es decir, el salario integral, con excepción de los conceptos expresamente exentos, como las indemnizaciones, o no sujetos, como los viáticos, a los cuales se le deducirían los desgravámenes y las rebajas personales anteriormente señaladas.

De acuerdo con la doctrina, la tributación de las personas naturales y herencias yacentes, guarda vinculación con la noción de “mínimo vital de existencia”, visto que de acuerdo con Cencerrado Millán, *“(…) el mínimo vital constituye, a nuestro juicio, el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente*

---

<sup>49</sup> Roche, Emilio. *70 años del Impuesto sobre...* op. cit. N° 47, p. 79.

*impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y correlativamente, exime de legítimamente del deber de contribuir a los titulares de riqueza*<sup>50</sup> actualmente, se encuentra fijado en un mil unidades tributarias (1.000 UT), para el caso de enriquecimientos globales netos y mil quinientas unidades tributarias (1.500 UT) para el caso de ingresos brutos.

En este orden de ideas, el Artículo 77 de la LISLR 2015 establece que lo siguiente:

**“Artículo 77.** *Las personas naturales residentes en el país y las herencias yacentes que obtengan un enriquecimiento global neto anual superior a mil unidades tributarias (1.000 U.T.) o ingresos brutos mayores de mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.) deberán declararlos bajo juramento ante un funcionario, oficina o por ante la institución que la Administración Tributaria señale en los plazos y formas que prescriba el Reglamento.*

*Igual obligación tendrán las personas naturales que se dediquen exclusivamente a la realización de actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario y obtengan ingresos brutos mayores de dos mil seiscientos veinticinco unidades tributarias (2.625 U.T.).*

*Las compañías anónimas y sus asimiladas, sociedades de personas, comunidades y demás entidades señaladas en los literales c y e del artículo 7º del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, deberán presentar declaración anual de sus enriquecimientos o pérdidas, cualquiera sea el monto de los mismos.*

**Parágrafo Único:** *A los fines de lo previsto en este artículo, se entenderá por actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario, las que provengan de la explotación directa del suelo o de la cría y las que se deriven de la elaboración complementaria de los productos que obtenga el agricultor o el criador, realizadas en el propio fundo, salvo la*

---

<sup>50</sup> Cencerrado Millán, Emilio. *El mínimo exento en el sistema tributario español*. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y sociales, S.A., Madrid, Barcelona. 1999, p.63.

*elaboración de alcoholes y bebidas alcohólicas y de productos derivados de la actividad pesquera.”*

En razón a lo anterior, el legislador estableció un “mínimo vital” a los efectos de determinar si una persona natural es considerada contribuyente del impuesto sobre la renta, con el objeto de proteger y asegurar que las personas naturales puedan cubrir los gastos necesarios para su subsistencia, y adicionalmente, puedan ahorrar los fondos suficientes para superarse.

El límite impuesto por el legislador, de 1.000 UT o 1.500 UT, ha tenido como fin asegurar que tales ingresos se encuentren excluidos del plano de la tributación, no constituyendo una opción para el legislador incidir en ellos a través de la imposición de tributos. En definitiva, no se trataría de un supuesto de exención, sino de un supuesto de no sujeción o inmunidad tributaria, en el cual no puede incidir la tributación.

No obstante, como se analizará en el siguiente Capítulo, los postulados para la determinación de la renta de los asalariados cambiaron radicalmente con la interpretación realizada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007 y posteriores aclaratorias a los fines de salvaguardar los derechos de los trabajadores.

### **3. Análisis de la Sentencia N° 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007 y las posteriores Sentencias Aclaratorias, ponencia Magistrado Jesús E. Cabrera Romero.**

En primer término es necesario indicar, que a través de Sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007 y la Sentencia Aclaratoria N° 390 de fecha 09 de marzo de 2007, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia modificó el régimen fiscal aplicable a los trabajadores bajo relación de dependencia, a pesar de que como señala Abache Carvajal *“no tiene poderes normativos que justifiquen lo que hizo, esto es (...) reescribir el artículo 31 de la LISLR (falla en la justificación externa del argumento: error en la selección de la premisa normativa), sino que –en todo caso—se ha auto atribuido tales poderes a través –y en contra—de su jurisprudencia para actuar como «Legislador Positivo» y, de esta manera, interferir en la legislación existente”*<sup>51</sup>

Para entender el alcance de esta modificación, es necesario comenzar por hacer referencia que la Sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007, dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia con ocasión a la acción de nulidad interpuesta el 19 de diciembre de 2001 contra los Artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto N° 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.390 Extraordinario, de 22 de octubre de 1999, mediante la cual se interpretó el sentido y alcance del Artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ordenándose su publicación en la Gaceta Oficial como “Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que interpreta constitucionalmente el sentido y alcance del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta”.

Al margen de los comentarios que realizaremos sobre lo dicho por la Sala y vinculado con la determinación de la renta por parte de los asalariados,

---

<sup>51</sup> Abache Carvajal, Serviliano. *Sobre las falacias, justicia constitucional y Derecho tributario*. Librería Álvaro Nora. Caracas 2015, p. 106.

como punto previo conviene indicar que el objeto principal y único del Recurso de Nulidad interpuesto por los recurrentes versaba sobre la nulidad de los artículos vinculados sobre el gravamen sobre los dividendos (Impuesto a las Ganancias de Capital), a lo cual la Sala en virtud de las reformas legales ocurridas, declaró la pérdida del interés procesal y declaró la inadmisión del Recurso tal como a continuación se señala:

*“Ahora, sólo resta verificar si las normas impugnadas preservan sus efectos de modo que amerite un pronunciamiento de fondo de la Sala. En este sentido, más allá de las denuncias abstractas planteadas por la parte actora, no surge de sus afirmaciones que de preservar sus efectos, los fundamentos de la nulidad pudieran ser aplicables en la actualidad, por lo que si bien -como antes se analizó- ella detentó inicialmente suficiente legitimación para intentar la demanda de autos, de forma sobrevenida perdió interés en el presente proceso, por las razones que se han expuesto y, en tal virtud, debe declararse inadmisibile la acción que dio lugar a esta causa. Así se decide.*

*Como consecuencia de este pronunciamiento, nada tiene la Sala que decir respecto del resto de las denuncias planteadas.”*

Luego de haber realizado la anterior precisión, se comenzará por analizar los elementos de juicio que fueron tomados en consideración por la Sala Constitucional a los fines de justificar su interpretación y elaboración del Artículo, a continuación un resumen que son una transcripción exacta al contenido de la Sentencia:

- a. *“El sistema tributario, como conjunto que regula los instrumentos de política tributaria y las relaciones entre los sujetos que lo conforman (por un lado, los ciudadanos entre quienes se reparte la carga tributaria; por el otro, los entes públicos autorizados para ejercitar tal exacción), está ordenado a lograr los cometidos esenciales enunciados en tales disposiciones: la protección de la economía nacional (que sirve de base a las denominadas finalidades extrafiscales de los tributos) y la mejora de la calidad de vida de los ciudadanos (que da cuenta de la finalidad redistributiva de la imposición)”.*
- b. *“La noción de justa distribución de las cargas públicas, se enlaza directamente con el deber constitucional que tienen todos los*

ciudadanos de contribuir con su sostenimiento, consagrado en el artículo 133 del Texto Fundamental”.

- c. *“De esa sencilla y concentrada conjugación, se extraen los caracteres esenciales de los tributos que, íntimamente vinculados entre sí, sirven de base para materializar la exigencia axiológica de la justicia tributaria: generalidad (todos deben soportar las cargas tributarias), igualdad (al momento de contribuir, se proscribiera la discriminación) y capacidad contributiva (que actúa como gozne entre la generalidad y la igualdad, como herramienta de medición concreta de la aptitud económica -absoluta o relativa- del contribuyente). En síntesis, señala la Sala que todos deben pagar tributos, conforme su capacidad.”*
- d. *“La compleja noción de capacidad contributiva, lleva dentro de sí varios contenidos. Ella se enlaza directamente con la exigencia de progresividad del sistema tributario: el conjunto de instrumentos de política tributaria debe gravar en menor proporción a los contribuyentes de menores recursos. El sistema será regresivo si, por el contrario, los ciudadanos con menor dotación soportan el mayor peso de las cargas que el Estado impone por la vía impositiva.”*
- e. *“La capacidad contributiva, a su vez, se traba con la prohibición constitucional de confiscación, como corolario -en el campo tributario- del derecho fundamental a la propiedad y, en esa medida, límite al ejercicio de las potestades de exacción.”*
- f. *Si bien es cierto que el tributo puede ser exigido coactivamente por el Estado, pero -dado que la capacidad contributiva es única- el sistema globalmente considerado y, con mayor razón, los tributos que lo conforman, deben procurar una justa incidencia en esa manifestación de riqueza, pero jamás propender a su minimización o aniquilación total.*
- g. *“Del otro lado la relación jurídica tributaria, nuestra Carta Magna elevó a rango constitucional el principio de eficiencia del sistema tributario, como parámetro de operatividad administrativa, que apunta a la necesidad de que cada unidad monetaria recaudada se haga al mínimo coste posible, lo que supone la implantación de aquellos tributos de fácil recaudo y control. Este principio, en el esquema descrito, tiene un carácter instrumental, en la medida en que se ordene a la satisfacción de las comentadas finalidades esenciales de la tributación. La optimización de la recaudación, por sí sola, desvinculada de su noble cometido, no rebasa de ser una medida de la eficacia de la Administración.”*
- h. *“En criterio de la Sala, el debate en torno a tales límites, resulta harto complejo si se ha de efectuar sobre una base abstracta, pues se corre el riesgo de entorpecer el funcionamiento de políticas fiscales que no compete a los jueces implementar; pero tal análisis deviene en exigencia indispensable de cara a un caso concreto, con márgenes más tangibles, pues a ellos les corresponde asegurar y hacer efectivos*

*-en última instancia- no ya una decisión legislativa, sino un mandato constituyente.”*

Con base en los elementos de juicio anteriormente señalados, la Sala Constitucional al revisar el contenido del Artículo 31, estableció que el Impuesto sobre la Renta de los trabajadores bajo relación de dependencia sólo debía gravar las remuneraciones otorgadas en forma regular y permanente, que constituyen el denominado salario normal, de acuerdo con lo establecido en el Segundo Párrafo del Artículo 133 de entonces vigente LOT, excluyendo entonces los beneficios remunerativos marginales otorgados en forma accidental.

Se desprende del contenido del fallo, que la intención de la Sala Constitucional del Máximo Tribunal era la de proteger el salario de quienes prestan servicios personales bajo relación de dependencia, y por ello, como fundamento de la modificación del referido Artículo 31, estableció que:

*“En consideración al criterio esbozado, la Sala es de la opinión que la norma que estipula los conceptos que conforman el enriquecimiento neto de los trabajadores, puede ser interpretada conforme a los postulados constitucionales, estimando que éste sólo abarca las remuneraciones otorgadas en forma regular (salario normal) a que se refiere el párrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, con ocasión de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, excluyendo entonces de tal base los beneficios remunerativos marginales otorgados en forma accidental, pues de lo contrario el trabajador contribuyente perdería estas percepciones –si no en su totalidad, en buena parte- sólo en el pago de impuestos.*

*Por tal razón, con el objeto de adecuar el régimen impositivo a la renta aplicable a las personas naturales con ocasión de los ingresos devengados a título salarial, con los presupuestos constitucionales sobre los que se funda el sistema tributario; ponderando, por una parte, el apego al principio de justicia tributaria y, por la otra, la preservación del principio de eficiencia presente en tales normas, en los términos bajo los cuales han sido definidos a lo largo de este fallo,*

esta Sala Constitucional modifica la preposición del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el siguiente sentido:

**‘Artículo 31. Se consideran como enriquecimientos netos los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley.**

**A los efectos previstos en este artículo, quedan excluidos del salario las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial» (Subrayados de la nueva redacción).”**<sup>52</sup>

En definitiva, la Sala Constitucional modificó la base imponible para el cálculo del impuesto sobre la renta de las personas naturales bajo relación de dependencia.

La interpretación realizada por la Sala Constitucional, fue objeto de críticas por parte de la doctrina, quienes han señalado que: *“Con la indicada modificación jurisprudencial de la LISLR, expresamente proscrita por mandato del artículo 3 del Código Orgánico Tributario, la Sala Constitucional cambió la medida de lo imponible, esto es, la base de cálculo del impuesto en cabeza de los trabajadores, que representa un elemento integrador del tributo o constitutivo del tributo a tenor del citado artículo 3 eiusdem, cuya regulación le corresponde de manera exclusiva a la ley por mandato del principio de legalidad y reserva legal tributaria (no taxation without representation), por lo que, adicionalmente, tuvo lugar una franca conculcación del artículo 317 de la Constitución y, en consecuencia, de la libertad individual.”*<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> Sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007 SC-TSJ Magistrado Ponente Jesús Eduardo Cabrera Romero.

<sup>53</sup> Abache Carvajal, Serviliano. *Sobre las falacias...* op. cit. Nro. 51, p. 128

Por su parte, Palacios Márquez ha señalado que: *“Cuando la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en afán de evaluar el sistema tributario mediante una ponderación de valores y principios, lo que pretende justamente mantener la justicia y la consulta a la capacidad contributiva dentro de la instrumentalidad de la progresividad y del tipo de impuesto para evitar de esta forma que la tributación sea irracional excesiva o confiscatoria. (...) Por otro lado, es la única forma de darle rango y garantía de norma orgánica al artículo 133 al atribuirle a ese dispositivo el carácter de desarrollo e interpretación directa al artículo 91 constitucional y la incorporación efectiva al Derecho interno de los convenios y acuerdos internacionales celebrados por Venezuela en materia de derechos fundamentales, específicamente, aquel que tiene que ver con la protección del salario, erigiendo de esta forma un límite al ejercicio del poder público normativo en materia tributaria.”*<sup>54</sup>

Como consecuencia de lo anterior, la base imponible para la determinación del impuesto sobre la renta de los asalariados, por mandato de la Sala Constitucional, estaría representada por el salario normal devengado por los trabajadores de conformidad con lo previsto en el Artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, y que corresponda con la noción de conmutabilidad, esto es, la relación recíproca entre la remuneración (causa) y la prestación del servicio (efecto).

La decisión en comentarios fue objeto de una primera solicitud de aclaratoria, vinculada con su aplicación en el tiempo y sobre algunas percepciones accidentales excluidas de la base imponible, sobre este

---

<sup>54</sup> Palacios Márquez, Leonardo. *“El salario normal como magnitud que conforma la base de cálculo de la imposición a la renta con ocasión al Contrato de Trabajo bajo relación de dependencia en Venezuela”*. Revista de Derecho Tributario (AVDT), N° 126. Caracas. Legislación Económica C.A., 2010, pp. 84-85

particular la Sala mediante Sentencia Nro. 390 de fecha 9 de marzo de 2007 señaló lo siguiente:

*“De allí que, aun cuando la lógica jurídica, no deja dudas acerca de que la interpretación que ha hecho la Sala, en forma vinculante, del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, tiene efectos ex nunc, esto es, a partir de la publicación del fallo que la contiene en la Gaceta Oficial de la República, lo cual se hizo en la N° 38.635 del 1 de marzo de 2007, tratándose la materia vinculada a dicha interpretación a la tributaria, la cual se rige por períodos fiscales anuales, esta Sala –en aras de la certeza jurídica que debe a los justiciables y a la administración fiscal- aclara el aspecto relacionado a la aplicación en el tiempo de la interpretación efectuada en el fallo N° 301 del 27 de febrero de 2007, señalando expresamente la misma no es aplicable al período fiscal correspondiente al año 2006 pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación, de modo que la interpretación efectuada del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se aplicará, a partir del ejercicio fiscal siguiente, de acuerdo a lo establecido en la normativa del Código Orgánico Tributario vigente y la legislación sobre impuesto sobre la renta, la cual no ha sido modificada. Así se decide.”* (Destacado Propio)

Sobre las percepciones accidentales excluidas de la base imponible, la Sala consideró que:

*“Encuentra la Sala que la decisión es precisa, clara y positiva, pues efectivamente lo accidental se contrapone a regular y permanente, por lo que –independientemente- del nombre que pueda dársele a una determinada remuneración, no puede afirmarse, como lo sostiene los representantes judiciales del SENIAT, que dicha interpretación “[...]podría estimular la elusión (sic) fiscal”, en todo caso sería la evasión al pago de los tributos, pues el quid para su inclusión o exclusión a los efectos del cálculo de la base imponible obedece a su forma de ocurrir, o de percibirse, sin que pueda existir elusión alguna proveniente del fallo ya que los pagos salariales regulares, no pueden sustituirse con bonos u otro tipo de remuneración.*

*Resalta la Sala, 1) que esta decisión se refiere al régimen impositivo de los asalariados, esto es, de quienes perciben un salario por la prestación de un servicio; y 2) que los bonos y otras remuneraciones no regulares ni permanentes, no son pechables al no estar incluidas en el salario normal.*

*Y ello es perfectamente constatable de los comprobantes que se emiten a los trabajadores con indicación de las remuneraciones sean éstas regulares y permanentes (por ejemplo, prima de antigüedad, prima de profesionalización, dietas por mencionar algunas) o accidentales (por ejemplo, bono por productividad).*

*De allí que resulta redundante explicar con otras palabras o estableciendo denominaciones concretas a las remuneraciones incluidas o excluidas, pues ello depende de la regularidad o en su caso de la eventualidad con que se perciba, para la aplicación de lo estipulado en el fallo N° 301 del 27 de febrero de 2007; fallo que – contrariamente- a lo afirmado en el escrito presentado por el Gerente General de Servicios Jurídicos del SENIAT y por los demás apoderados judiciales de dicho organismo, i) no se aleja de los principios constitucionales, menos aún del referido a la igualdad social; ii) no apunta hacia un retroceso en la concepción de salario ni propende a la evasión fiscal; y iii) no lesiona la política económica y tributaria del Estado, pues si se hace una lectura detenida de su motiva, se constata que los principios que inspiran a tal decisión, son eminentemente constitucionales (justa distribución de las cargas públicas, capacidad contributiva, entre otros)”.*

Posteriormente, fue solicitada una segunda aclaratoria sobre los mismos particulares, y mediante Sentencia Nro. 980 de fecha 17 de junio de 2008, la Sala señaló que las remuneraciones que deben considerarse regulares y permanentes están claramente establecidas en el Parágrafo Segundo del Artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, que se refieren al salario normal.

Como corolario a lo anterior, los contribuyentes se acogieron al mandato dado por la Sala Constitucional y procedieron a realizar sus declaraciones de renta en los términos ahí expuestos, sin embargo, como se analizará en el punto siguiente, este criterio fue objeto de análisis por parte de la Administración Tributaria tal como a continuación se analizará.

#### 4. Criterios de la Administración Tributaria. Consultas Tributarias sobre la interpretación realizada por la Sala Constitucional.

Con ocasión a la interpretación realizada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que derivó en una nueva redacción del Artículo 31 de la LISLR 2007, la Administración Tributaria a pesar de cómo señalamos, consideraban que el cambio de la norma “*podría estimular la elusión (sic) fiscal*”, mediante consultas presentadas por los contribuyentes, quiso incluir conceptos salariales que tanto la doctrina como la jurisprudencia habían señalado categóricamente, que no forman parte del salario normal de los trabajadores.

En este orden de ideas, mediante Consulta 41673 de la Gerencia Jurídico Tributario del SENIAT, se sostuvo que:

*“Ahora bien, es oportuno referirse a las horas extras y al respecto, se debe aclarar que las mismas forman parte del salario normal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, que establece: “...Se entiende por **salario la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, que corresponda al trabajador por la prestación de su servicio y, entre otros, comprende las** comisiones, primas, gratificaciones, participación en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, **horas extras** o trabajo nocturno, alimentación y vivienda...”, y visto que en la Sentencia antes citada sólo se excluyen a los fines de la determinación del enriquecimiento neto de los trabajadores bajo relación de dependencia, aquellos enriquecimientos obtenidos de manera accidental y eventual, deben entonces considerarse como parte de la base imponible para el Impuesto sobre la Renta.”*<sup>55</sup>(Negrillas de la Consulta original).

---

<sup>55</sup> N° de Consulta DCR-5-41673 Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT Consultada en Línea portal del SENIAT [http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR\_CONTENIDO\_SENIAT/02NORMATIVA\_LEGAL/2-3.html], [consultado en enero 2016]

En mismo este orden, y, como señala D´ Vivo Yusti:

*“(...) en el mes de enero de 2009 apareció una reseña en el portal de Internet del SENIAT en la que se citan declaraciones dadas por el ciudadano Superintendente de esa Administración Tributaria, en relación a la declaración y liquidación del Impuesto sobre la Renta de los trabajadores bajo relación de dependencia. De tales declaraciones, se desprende que a juicio de la Administración Tributaria forman parte del salario normal a los fines del gravamen del impuesto sobre la renta, y por ende deberían ser declarados como ingresos percibidos durante el ejercicio fiscal 2008 “... todo bono que es pagado de manera regular y permanente a partir de un año o más (vacaciones, de fin de año, de productividad, entre otros...” y que “...se incluyeran tanto los pagos producto de su sueldo o salario, que se perciben de manera semanal, quincenal y mensual, como las cancelaciones trimestrales o anuales que correspondan a montos que se repitan anualmente y que se consideren objeto o consecuencia del desempeño de sus funciones durante año, es decir, vacaciones aguinaldos, utilidades, bonos fijos y primas entre otros...”<sup>56</sup>*

La Contraloría General de la República por su parte, mediante Memorando N° 04-00-140 del 16 de marzo de 2009, en aras de fijar posición acerca del contenido y alcance del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, señaló lo siguiente:

*“1. Esta Dirección General de los Servicios Jurídicos, confirma su respeto al criterio vinculante del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, referente al contenido y alcance del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, criterio que se corresponde con la intención del legislador laboral, al disponerlo expresamente en el Parágrafo Cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo.*

*2. El impuesto sobre la renta de los asalariados, se determinará tomando en consideración el salario normal devengado por el trabajador, excluyendo de la base imponible para el cálculo de este impuesto, los beneficios remunerativos marginales otorgados en forma accidental, es decir, los percibidos de una manera no regular,*

---

<sup>56</sup> D´ Vivo, Karla del Valle. “Definición del salario normal a efectos de la tributación de los trabajadores bajo relación de dependencia”. 70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, Caracas, Editorial Torino, 2013. pp. 536-537.

*tales como por ejemplo el bono vacacional, la bonificación de fin de año y el bono fiscal, entre otros.*

*3. Los responsables de efectuar las retenciones a los pagos por concepto de sueldos y salarios, deben adecuarse al nuevo contenido del citado artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, aplicable para el ejercicio fiscal del año 2008, tal y como se ratificó en la Providencia dictada por el SENIAT, N° SNAT 2008 02496, en la cual se señaló*

*“Que en fecha 17 de julio de 2008, se publicó en el portal informático del Tribunal Supremo de Justicia la sentencia N° 980, dictada por la Sala Constitucional del referido Tribunal, la cual aclaró que: “la interpretación constitucional efectuada en la sentencia N° 301 del 27 de febrero de 2007, se aplica a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 2008, cuya declaración definitiva se efectuará hasta el 31 de marzo de 2009.”<sup>57</sup>*

Como se puede apreciar, la Administración Tributaria pretendió desconocer lo dicho por la Sala Constitucional al incluir conceptos salariales que se escapan de la esfera del Salario Normal, adicionalmente, se evidenció una dicotomía entre lo dicho por el Gerente de Servicios Jurídicos y lo establecido por la Contraloría General de la República, situación que generó sin lugar a dudas una situación de inseguridad jurídica tanto para los trabajadores como sus patronos, en carácter de agentes de retención.

Es importante señalar que si bien muchos contribuyentes se acogieron la interpretación normativa y correctiva del texto legal realizada por la suprema Sala, otros se vieron obligados a desconocer el fallo bien por mandato de la Administración Tributaria, bien por haber sido obligados por los pagadores (patronos).

---

<sup>57</sup> Dictámenes de la Dirección General de Servicios Jurídicos de la Contraloría General de la República. 2009-2010. N° XXI. Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela, pp. 271-272

### **Capítulo III. Implicaciones del Derecho laboral necesarias para realizar la determinación de la renta de las personas naturales bajo relación de dependencia**

#### **1. Desarrollo de Derechos laborales previstos en la Constitución:**

La CRBV de 1999 introdujo cambios significativos e innovadores en el constitucionalismo social, los cuales profundizaron las bases del derecho sustantivo en materia laboral, al positivizar los avances jurisprudenciales que habían sido preceptuados por el Máximo Tribunal de Justicia.

En la Carta fundamental, se declara el derecho al trabajo de todo ciudadano, asimismo, se establece que el Estado garantizará la adopción de las medidas necesarias a los fines de que toda persona puede obtener ocupación productiva, que le proporcione una existencia digna y decorosa y le garantice el pleno ejercicio de este derecho.

El fin del Estado debe ser fomentar el empleo, pues el trabajo es considerado como “*un hecho social y gozará de la protección del Estado. La ley dispondrá lo necesario para mejorar las condiciones materiales, morales e intelectuales de los trabajadores y trabajadoras*”.<sup>58</sup> Para el cumplimiento de esta obligación por parte del Estado, el Constituyente estableció los siguientes principios:

1. Ninguna ley podrá establecer disposiciones que alteren la intangibilidad y progresividad de los derechos y beneficios laborales. En

---

<sup>58</sup> Artículo 89 de la Constitución Bolivariana de Venezuela.

las relaciones laborales prevalece la realidad sobre las formas o apariencias.

2. Los derechos laborales son irrenunciables. Es nula toda acción, acuerdo o convenio que implique renuncia o menoscabo de estos derechos. Sólo es posible la transacción y convenimiento al término de la relación laboral, de conformidad con los requisitos que establezca la ley.

3. Cuando hubiere dudas acerca de la aplicación o concurrencia de varias normas, o en la interpretación de una determinada norma se aplicará la más favorable al trabajador o trabajadora. La norma adoptada se aplicará en su integridad.

4. Toda medida o acto del patrono contrario a esta Constitución es nulo y no genera efecto alguno.

5. Se prohíbe todo tipo de discriminación por razones de política, edad, raza, sexo o credo o por cualquier otra condición.

6. Se prohíbe el trabajo de adolescentes en labores que puedan afectar su desarrollo integral. El Estado los o las protegerá contra cualquier explotación económica y social.

Por otro lado, la Constitución deja a la Ley el establecimiento de un salario justo, y a asegurar a todo trabajador un salario mínimo, tal como se consagra en el Artículo 91 el cual establece lo siguiente:

**“Artículo 91.** *Todo trabajador o trabajadora tiene derecho a un salario suficiente que le permita vivir con dignidad y cubrir para sí y su familia las necesidades básicas materiales, sociales e intelectuales. Se garantizará el pago de igual salario por igual trabajo y se fijará la participación que debe corresponder a los trabajadores y trabajadoras en el beneficio de la empresa. El salario es inembargable y se pagará periódica y oportunamente en moneda de curso legal, salvo la excepción de la obligación alimentaria, de conformidad con la ley.*

*El Estado garantizará a los trabajadores y trabajadoras del sector público y del sector privado un salario mínimo vital que será ajustado cada año, tomando como una de las referencias el costo de la canasta básica. La Ley establecerá la forma y el procedimiento.”*

Adicionalmente, se consagran disposiciones en las que se establece que los trabajadores tienen derecho a prestaciones sociales que les recompensen la antigüedad en el servicio y los amparen en caso de cesantía. La Ley garantizará la estabilidad en el trabajo y dispondrá lo conducente para limitar toda forma de despido no justificado. Se dispone además, el derecho a constituir libremente las organizaciones sindicales que estimen convenientes para la mejor defensa de sus derechos e intereses, así como a afiliarse o no a ellas, de conformidad con la Ley.

En definitiva, la Constitución consagró un catálogo de principios que serían de inspiración para la promulgación de Leyes en la materia, que deberían desarrollar los postulados constitucionales, siendo que cualquier norma que violente estos principios debería ser declarada inconstitucional.

Sobre este particular, La Sala de Casación Social mediante Sentencia N° 989 de fecha 17 de mayo de 2007, estableció lo siguiente:

*“En este orden de ideas, se debe dar especial consideración al trabajador como débil jurídico y económico, y al trabajo como hecho social que goza de la protección especial del Estado y que se rige por una serie de principios tales como la intangibilidad y la progresividad de los derechos de los trabajadores y el in dubio pro operario, entre otros.*

*De manera que, considera la Sala, los privilegios y prerrogativas deben encontrar el justo límite que permita el equilibrio entre el denominado interés general y la correlativa responsabilidad del*

*Estado con los derechos y garantías que constitucionalmente corresponden a los trabajadores.*

*Sentado lo anterior, observa la Sala que los vocablos intangibilidad y progresividad comprenden dos acepciones apartes. La intangibilidad puede entenderse adjetivamente en el sentido que no debe ni puede tocarse; la progresividad se entiende como cualidad de progresivo que significa que avanza, favorece el avance o lo procura o que progresa o aumenta en cantidad o perfección. De allí que, los derechos de los trabajadores en cuanto intangibles no pueden alterarse o modificarse luego de haberse establecidos; y que de modificarse se debe favorecer su avance o progreso.*

*De este modo, dentro de los fundamentos esenciales de los derechos de los trabajadores hay que resaltar la irregresividad y su correlativa progresividad. La legislación laboral debe desarrollar el beneficio en caso de haber alteración en las normas protectoras de los trabajadores.*

*La intangibilidad y progresividad en el orden constitucional se relaciona íntimamente con el principio interpretativo in dubio pro operario, por lo que el significado y alcance dado debe efectuarse de la manera más favorable para el trabajador. Así las cosas, esta Sala, en consideración de lo expuesto, observa que, garantizar y facilitar el acceso de los trabajadores a la justicia, ha sido considerado como un elemento esencial del Derecho Procesal del Trabajo como Derecho Social.”*

En definitiva, los preceptos constitucionales son de vital importancia para analizar la imposición de la renta de los asalariados, pues no sólo debe verificarse los postulados tributarios, sino que se deben respetar los dogmas establecidos en materia laboral pues como se señaló anteriormente, se debe dar especial consideración al trabajador como débil jurídico y económico, y tal como apunta Palacios Márquez:

*“Así las cosas, dada la operatividad inmediata de las normas constitucionales y el carácter preeminente de los derechos humanos, al legislador tributario nacional le está vedado el ejercicio de una pretendida discrecionalidad intraconstitucional en cuanto a la adopción de un concepto de salario como elemento integrador de los hechos imponibles vinculados a la relación laboral que afecte o pueda*

*afectar la condición del trabajador bajo relación de dependencia; la discrecionalidad intraconstitucional sólo le está dada al momento de proceder a la creación de un tributo cuya “creación, organización, recaudación, administración y control” le está asignado originariamente al Poder Nacional o aquellos otros que le corresponden por su índole o naturaleza o por no estar “atribuidos a los Estados o Municipios por (la) Constitución o por la ley.”<sup>59</sup> (Destacado Propio)*

Asimismo, la CRBV y la LOTT, consagran una cláusula de irrenunciabilidad de las normas dictadas en protección a los trabajadores. Tal como señala Bruzual Báez *“Basado en el principio del carácter de orden público que tiene las disposiciones laborales, no relajables entre las partes y de la obligatoria aceptación y aplicación como beneficios y derechos mínimos de los trabajadores, las Constituciones de 1947, 1961 y 1999, consagraron una regla fundamental de nuestra disciplina, el principio de irrenunciabilidad de los derechos y beneficios laborales, recogidas también en las diferentes leyes laborales que hemos tenido.”<sup>60</sup>*

Por otro lado, se ha considerado como innovador en la CRBV, la incorporación del principio de favor o pro operario, según el cual, en caso de conflictos de leyes, prevalecerán las normas del trabajo y si hubiere dudas, se aplicará la más favorable al trabajador. Este principio se encuentra consagrado en el artículo 89 Constitucional y 18 de la LOTT, disponiendo que la interpretación y aplicación de la Ley estará orientada por este principio, referido a que en caso de dudas acerca de la aplicación o concurrencia de varias normas o en la interpretación de una determinada norma se aplicará la más favorable al trabajador.

---

<sup>59</sup> Palacios Márquez, Leonardo. *“El salario normal como...op. Cit. N° 54, p. 69*

<sup>60</sup> Bruzual Báez, Gilberto. *Manual de Derecho Individual del Trabajo. Nueva LOTT. Ediciones Paredes. Caracas, 2013, p.46.*

Señala Bruzual Báez que: “*conserva la obligación de aplicar en su integridad la norma adoptada, artículo que acoge la teoría del Conglomerado de los Institutos del Derecho del Trabajo, que implica el estudio y análisis de cada una de las disposiciones en conflicto, relación la respectiva comparación entre las mismas. El operador de la norma (...) deberá preferir en su integridad, el beneficio o el régimen más favorable al trabajador, como sucede con frecuencia en los regímenes de comparación entre las convenciones colectivas y leyes laborales*”<sup>61</sup>

De acuerdo con Rafael Alfonzo-Guzmán<sup>62</sup>, el principio de favor, concreta su finalidad en tres aplicaciones:

- a. En caso de conflicto de leyes, prevalecen las del trabajo, sustantivas o de procedimiento.
- b. En caso de conflicto de normas, ha de aplicarse la más favorable al trabajador, y
- c. En el supuesto de incerteza del juez entre dos declaraciones posibles derivadas de una misma norma, ha de preferir la interpretación que más beneficia al trabajador.

Por otro lado, es importante hacer referencia, entre otros principios importantes del derecho laboral, al referido al principio de progresividad de los derechos laborales, el cual evoca que la legislación laboral no deberá ser estática, en este sentido, la propia Constitución impone al legislador el deber de progresividad de los beneficios y derechos laborales, procurando siempre aumentar, avanzar, mejorar significativamente los derechos, desde el punto de vista cualitativos y cuantitativos. Este principio se encuentra regulado en el primer aparte del Artículo 89 de la CRBV, y, desarrollado por el legislador patrio en los Artículos 18 y 434 de la LOTT.

---

<sup>61</sup> Bruzual Báez, Gilberto. *Manual de Derecho Individual...* op. cit. N° 60, p. 51

<sup>62</sup> Alfonzo-Guzmán, Rafael. *Nueva didáctica del Derecho del Trabajo*. Décima Edición. Caracas 1999, p.150

Bruzual Báez ha señalado que “*Los principios de intangibilidad y progresividad se incorporan en forma expresa en el artículo 18.2 de la LOTTT, al señalarse que la interpretación y aplicación de la Ley estará orientada por los principios de intangibilidad y progresividad de los derechos y beneficios laborales, por lo que sufrirían desmejoras y tenderán a su progresivo desarrollo*”.<sup>63</sup>

En definitiva, tal y como hemos señalado, la Constitución en materia laboral desarrolló los preceptos laborales con el fin de afianzar la políticas de protección al trabajador y centrar el estudio del trabajo como “hecho social”.

## **2. Definición de Salario: Normal e integral. Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores, y las Trabajadoras. Criterios jurisprudenciales sobre el salario normal e integral.**

Ya hemos destacado la importancia que la CRBV reconoce a los derechos de los trabajadores, y, en tal sentido, en el preámbulo de la Constitución se consagra entre sus principios fundamentales, el derecho a la vida, al trabajo, a la cultura a la educación a la justicia social y a la igualdad sin discriminación alguna. Por tal motivo, el Constituyente ha destacado la importancia de contar con una remuneración suficiente para cubrir con las necesidades básicas. De este modo, una de las máximas del derecho laboral, consagrada en la propia Constitución, es que “igual salario para igual trabajo”, que tiene su fundamento en el principio del preámbulo de la Norma Suprema que hace mención a la igualdad social y jurídica.

---

<sup>63</sup> Bruzual Báez, Gilberto. *Manual de Derecho Individual...* op. cit. N° 60, p. 44

Como ya se ha señalado, tanto la CRBV como la LOTTT han establecido que el derecho al salario es irrenunciable, debiendo ser justo y digno para garantizar el desenvolvimiento del individuo en sociedad.

El Artículo 91 de la CRBV de 1999 establece que todo trabajador tiene derecho a un salario suficiente que le permita vivir con dignidad y cubrir para sí y su familia las necesidades básicas materiales, sociales e intelectuales.

En la exposición de motivos de la LOTTT, se señala que dicha Ley: *“...incorpora la noción de que la riqueza es un producto social generado principalmente por los trabajadores y las trabajadoras y por tanto se establece que su justa distribución debe garantizar una vida digna junto a sus familias. En la misma línea, atribuye al Estado la responsabilidad de proteger el salario, así como proteger y fortalecer el ingreso familiar, en corresponsabilidad con la sociedad y las organizaciones del Poder Popular, para lo cual el Ejecutivo podrá, entre otras medidas, decretar aumentos salariales, realizando amplias consultas y conociendo las opiniones de las distintas organizaciones sociales e instituciones en materia socioeconómica (...)”* (Destacado Propio)

El Artículo 104 de la LOTTT señala que:

**“Artículo 104:** *Se entiende por salario la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en moneda de curso legal, que corresponda al trabajador o trabajadora por la prestación de su servicio y, entre otros, comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participación en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extraordinarias o trabajo nocturno, alimentación y vivienda.*

*Los subsidios o facilidades que el patrono o patrona otorgue al trabajador o trabajadora, con el propósito de que éste o ésta obtenga bienes y servicios que le permitan mejorar su calidad de vida y la de su familia tienen carácter salarial”.*

De acuerdo con Rafael Alfonzo-Guzmán el salario: *“es la remuneración en dinero, o parcialmente en dinero y en especie, que el trabajador percibe regularmente de su patrono por la labor ordinaria convenida, cuando la ejecuta efectivamente y en las ocasiones en que, por disposición de la Ley, los contratos o la costumbre, tiene derecho de no trabajar.”*<sup>64</sup>

Señala el autor que uno de los elementos fundamentales es la *“disponibilidad patrimonial”* de la prestación salarial, también, deben ser percepciones inmediatas o directas por la ejecución de la labor ejecutada, proporcional al esfuerzo realizado y el patrono está la obligación de garantizar el pago correspondiente.

Como corolario de lo anterior, Rafael Alfonzo-Guzmán ha indicado que: *“A pesar de que la doctrina mayormente compartida coincide en señalar las indicadas cualidades como propias del salario, ello no es absolutamente acertado, desde luego que dichas cualidades se encuentran también en el objeto de la obligación del trabajador (que sirve al salario de contraprestación en un contrato sinalagmático perfecto y de ejecución duradera como es el contrato de trabajo), y en muchas otras prestaciones de carácter civil: por ejemplo, el canon de arrendamiento.”*<sup>65</sup>

La característica esencial del salario, se encuentra vinculada con la naturaleza alimentaria, personal y familiar de esa prestación. Por esa razón, la legislación especial en la materia considera retenible sólo un porcentaje parcial por el patrono para el pago de deudas previamente asumidas por el

---

<sup>64</sup> Alfonzo-Guzmán. Rafael. *Nueva didáctica del Derecho...* op. cit N° 62, p. 162.

<sup>65</sup> Alfonzo-Guzmán. Rafael. *Nueva didáctica del Derecho...* op. cit. N° 62, p. 163.

trabajador<sup>66</sup>. Asimismo, el salario se considera inembargable y es un crédito privilegiado sobre los bienes muebles e inmuebles del patrono, por lo que debe ser líquido y exigible, es decir, debe corresponder a un importe determinado y no sujeto a condición ni a término que obstaculice la acción del acreedor.

El Convenio de la Organización Internacional del Trabajo N° 95 sobre la protección del salario, ratificado por Venezuela en fecha 27 de agosto de 1981, definió el salario como:

*“(...) la remuneración o ganancia, sea cual fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, fijada por acuerdo o por la legislación nacional, y debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que este último haya efectuado o deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar.”<sup>67</sup>*

En definitiva, el salario puede ser considerado como las percepciones o retribuciones recibidas por el trabajador producto de la labor realizada.

Adicionalmente, la LOTTT le otorga carácter salarial a los subsidios o facilidades que el patrono le da al trabajador por la prestación del servicio, lo que no se basa en el principio conmutativo del salario sino como un complemento para la satisfacción de las necesidades del trabajador y su familia; a pesar de que la Sala de Casación Social durante más de una década

---

<sup>66</sup> Artículo 125 LOTTT: “El o la cónyuge o la persona en uniones estable de hecho con el trabajador o trabajadora y que pueda acreditar esa condición con cualquier medio de prueba, por razones de interés familiar o social y cuando haya hijos menores, podrá solicitar ante los tribunales de protección integral de los niños, niñas y adolescentes autorización para recibir del patrono o patrona, lo que legalmente le corresponda del salario devengado por el trabajador o trabajadora. Esta disposición será aplicable al pago de prestaciones sociales y cualquier otro beneficio a favor del trabajador o trabajadora, conforme a la ley.”

<sup>67</sup> Ley Aprobatoria del Convenio N° 95 y la Recomendación 85, Relativo a la Protección del Salario, publicada en G.O. N° 2.848 Extraordinario del 27 de agosto de 1981.

había sentado el criterio de que tales beneficios no revestían carácter salarial<sup>68</sup>.

Luego de haber analizado la noción de salario a la luz de lo establecido por la doctrina, las normas internacionales de aplicación en nuestro país y lo dispuesto en la LOTTT, analizaremos las clases de salarios, específicamente qué ha de entenderse por salario normal y salario integral, pues ambos conceptos son claves en el desarrollo del presente trabajo, visto que son la base imponible para la determinación de la renta de los asalariados.

## 2.1 Salario Normal

De acuerdo con la doctrina, la noción de salario normal no se encontraba regulada en la Ley Orgánica del Trabajo de 1990<sup>69</sup>, sin embargo, en el Reglamento de la Ley Orgánica del Trabajo sobre Remuneración<sup>70</sup>, se definía que ha de entenderse por salario normal, tal como se señala a continuación:

*“Artículo 1: Cuando la Ley establezca como base de cálculo el salario normal, se entenderá por tal la remuneración devengada por el trabajador en forma regular y permanente, como retribución por la labor prestada, excluyendo los siguientes ingresos:*

- a) Los percibidos por labores distintas a la pactada.*
- b) Los considerados por la Ley como de carácter no salarial.*
- c) Los esporádicos o eventuales.*
- d) Los provenientes de liberalidades del patrono.*

*Para el cálculo del monto correspondiente a cualquiera de los conceptos que integran el salario normal, ninguno de ellos será tomado en consideración para producir efectos sobre sí mismo”*

---

<sup>68</sup> Sentencia SCS N° 631 de fecha 2/10/2003, caso Gustavo Toro Hardy contra Banco Hipotecario Consolidado, C.A. Sentencia SCS N° 1630 de fecha 13/12/2004, caso: Juan Carlos Figueredo contra Mc Cann-Erickson Publicidad de Venezuela, S.A., entre otras.

<sup>69</sup> Publicada en la G.O. Nro. 4.240 Extraordinario del 20 de diciembre de 1990.

<sup>70</sup> Decreto N° 2.483, publicado en la G.O. N° 35.044 del 08 de septiembre de 1992.

Posteriormente, mediante el Decreto Nro. 2751<sup>71</sup> modifica el mencionado Reglamento Parcial, y limitó la definición de salario normal, estableciendo que:

**“Artículo 1:** *Cuando la Ley establezca como base de cálculo el salario normal, se entenderá por tal, la remuneración devengada por el trabajador en forma regular y permanente, durante su jornada ordinaria de trabajo como retribución por la labor prestada, excluyendo los siguientes ingresos:*

- a) Los percibidos por labores distintas a la pactada.*
- b) Los considerados por la Ley como de carácter no salarial.*
- c) Los esporádicos o eventuales.*
- d) Los provenientes de liberalidades del patrono.*

*Para el cálculo del monto correspondiente a cualesquiera de los conceptos que integran al salario normal, ninguno de ellos será tomado en consideración para producir efectos sobre sí mismo”*

El Reglamento de 1993 quiso excluir del concepto de salario normal, las horas extraordinarias del trabajo. La referida exclusión podría parecer teóricamente innecesaria, pues de conformidad con la Ley, el pago de horas extraordinarias no debería ser considerado como regular ni permanente, ya que las mismas están limitadas. De acuerdo con D´ Vivo Yusti “(...) *el Reglamento de la Ley Orgánica del Trabajo sobre Remuneraciones de 1993 dispuso –y así se desprende de su propio texto- la definitiva exclusión de la noción de salario normal de aquellas remuneraciones que no se adapten a condiciones de periodicidad, regularidad y permanencia. Esta exclusión reforzó la idea de que todo pago de carácter no regular ni permanente, accidental y/o eventual no formaba parte del salario normal”*<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> Decreto N° 2751, publicado en G.O N° 35.134 del 19 de enero de 1993.

<sup>72</sup> D´ Vivo, Karla del Valle. “Definición del salario normal...op. cit. 56, p. 539

Seguidamente, en la reforma parcial de la LOT de 1990 se definió lo que ha entenderse por salario normal, sustituyéndose así la definición realizada por el Reglamento, este sentido, se estableció que el salario normal era la remuneración devengada por el trabajador en forma regular y permanente con ocasión a la prestación de sus servicios, excluyendo cualquier tipo de percepción de carácter accidental.

La vigente Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, consagra en el Artículo 104 la definición del salario normal en los siguientes términos:

*“(…) A los fines de esta Ley se entiende por salario normal, la remuneración devengada por el trabajador o trabajadora en forma regular y permanente por la prestación de su servicio. Quedan por tanto excluidos del mismo las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestaciones sociales y las que esta Ley considere que no tienen carácter salarial. Para la estimación del salario normal ninguno de los conceptos que lo conforman producirá efectos sobre sí mismo. “*

De este modo, tal como se señala Juan García Vara: *“el salario normal está compuesto por los ingresos, provechos o ventajas que recibe el trabajador, de forma regular, periódica, habitual, permanente, por causa de su labor, por la prestación de servicios”*.<sup>73</sup>

Por su parte, la Sala de Casación Social, en los años precedentes a la entrada en vigencia de la LOTTT, había delimitado el concepto del salario normal, señalando que elementos debían ser incorporados dentro de aquél.

En este sentido, había señalado la Sala de Casación Social que a los efectos de establecer el alcance de la noción de salario normal debía tomarse

---

<sup>73</sup> García Vara, Juan. Sustantivo Laboral en Venezuela. Caracas. Librería Jurídica Álvaro Nora. 2012, p. 135

en consideración, como elemento de referencia, la noción amplia de salario, esto es, el salario integral, consagrado en el Artículo 133 de la derogada LOT, estipulación que hoy en día la encontramos regulada en el ya citado Artículo 104 de la LOTT, y, que estaba conformada por todos los ingresos, provecho o ventaja que perciba el trabajador por causa de su labor, para luego filtrar, en cada caso concreto, todos sus componentes no habituales, y obtener de esa forma los elementos que integran el salario normal. Siendo la característica determinante de ello, la regularidad y permanencia con que se percibía un determinado beneficio y que éste se percibía por causa de la labor del trabajador.

La Jurisprudencia Laboral ha señalado que la noción de “regular y permanente” debía considerarse todo aquel ingreso percibido en forma periódica por el trabajador, aunque se pagase en lapsos de tiempo mayores a la nómina de pago cotidianamente efectiva, es decir, era considerado como salario normal aquellos pagos como bonos e incentivos, hechos bimensual, semestral o anualmente, pero en forma reiterada y segura.

De tal manera que el salario normal, causado en la jornada ordinaria de cada trabajador debía entenderse como el que estaba integrado por todas aquellas percepciones que habitualmente eran devengadas por él, en forma regular, permanente y segura por la prestación de su servicio, independientemente de la duración de su jornada.

En términos generales, las percepciones que recibían los trabajadores por concepto de utilidades, bono vacacional y bono por cumplimiento de objetivos, o de producción, o similares no formaban parte del salario normal, siempre y cuando dichas percepciones no reunieran las características

determinantes del salario normal: regularidad y permanencia por causa de la labor del trabajador.

Finalmente, conviene traer a colación fallo de la Sala de Casación Social donde se refieren al concepto de salario normal:

*“En sentencia de fecha 30 de julio de 2003, caso Febe Briceño de Haddad contra Banco Mercantil, C.A. S.A.C.A., la Sala de conformidad con lo establecido en los fallos de esta Sala del 10 de mayo de 2000 y 17 de mayo de 2001, señaló que:*

*El “salario normal” estaba constituido por el conjunto de remuneraciones de naturaleza salarial percibidas por el trabajador de manera habitual, es decir, en forma regular y permanente, y que efectivamente ingresan a su patrimonio, brindándole una ventaja económica.*

*En los fallos mencionados se estableció que la forma acertada de determinar el “salario normal” de un trabajador, consiste en tomar como referencia el salario en su noción amplia, conocida como “salario integral”, consagrado en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo promulgada el 27 de noviembre de 1990, conformado por todos los ingresos, provechos o ventajas que percibe el trabajador por “causa de su labor” y que ingresan en realidad y de manera efectiva a su patrimonio, para luego filtrar en cada caso concreto, todos sus componentes no habituales, no percibidos en forma regular y permanente. Fijándose de esta manera el “salario normal”.*

*Hay que indicar igualmente que por “regular y permanente” debe considerarse todo aquel ingreso percibido en forma periódica por el trabajador, aunque se paguen en lapsos de tiempo mayores a la nómina de pago cotidianamente efectiva, es decir, son “salario normal” aquellos pagos como bonos e incentivos, hechos bimensual, semestral o anualmente, pero en forma reiterada y segura.*

*Así pues, salario normal es todo lo que percibe el trabajador de manera habitual, es decir, con carácter regular y permanente, por la prestación de sus servicios, salvo las percepciones de carácter accidental y las que la ley considere que no tienen carácter salarial, entendiéndose por “regular y permanente” todo aquel ingreso percibido en forma periódica por el trabajador, aunque se paguen en lapsos de tiempo mayores a la nómina de pago cotidianamente efectiva, pero en forma reiterada y segura.”<sup>74</sup>*

---

<sup>74</sup> Sentencia N° 877 SCS 14/07/2014 Caso: Giulio Mettimano Timoteo contra Constructora Vialpa, S.A.

En conclusión, atendiendo a la jurisprudencia y la normativa laboral el salario normal está constituido por todos los ingresos recibidos por el trabajador por la prestación de sus servicios en forma periódica aunque se pague en lapsos de tiempo mayores del pago recibido mensualmente, siempre que sea de forma reiterada y segura.

## **2.2 Salario Integral**

El Salario integral como ha señalado Rafael Alfonzo-Guzmán *“ha sido definido por la jurisprudencia del Ministerio del Trabajo ‘como aquél que comprende todos los conceptos contemplados de modo enunciativo en el artículo 106 del Reglamento de la Ley del Trabajo’, equivalente al actual 133 de la L.O.T”*<sup>75</sup>

La Jurisprudencia ha indicado que el salario integral está conformado por cualquiera de las prestaciones que reciba el trabajador en forma regular y permanente con ocasión a la prestación del servicio, esto es: salario normal, más las derivadas de la prestación de antigüedad, y con la inclusión de las alícuotas de bono vacacional y utilidades.<sup>76</sup>

Bruzual Báez, haciendo referencia al salario integral ha señalado que *“recordando que cuando el legislador o el convenio no lo especifica o califica como salario normal, la base para calcular un derecho laboral deberá entenderse como “salario integral”, devengado en un momento determinado, es decir, que se incluye todo lo que sea salario (normal o no, accidental, etc).”*

---

<sup>75</sup> Alfonzo-Guzmán. Rafael. *Nueva didáctica del Derecho*...op. cit. N° 62, p. 173.

<sup>76</sup> Sentencia N° 1901 SCS de fecha 16/11/2006, caso: Antonio Testa Dominicancela contra Coca-Cola Femsa de Venezuela, S.A

Finalmente, la Sala de Casación Social se ha pronunciado sobre el concepto del salario integral indicando que:

*“La definición de “salario normal” toma en consideración, como eje de referencia, la noción amplia de salario contenida en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo vigente a partir de 1991, y que está conformado por todos los ingresos, provecho o ventaja que perciba el trabajador por “causa de su labor” en forma regular y permanente.*

*De modo que si el trabajador recibe primas, comisiones, premios o incentivos en forma constante y con regularidad, tales conceptos conforman el “salario normal” y el “salario integral”, está conformado por cualquiera de las prestaciones establecidas que reciba el trabajador en forma regular y permanente con ocasión a la prestación del servicio - “salario normal”-, más las derivadas de la prestación de antigüedad, y con la inclusión de las alícuotas de bono vacacional y utilidades; tal como lo asentó esta Sala, en sentencia N° 1901 de fecha 16 de noviembre de 2006 (caso: Antonio Testa Dominicancela, contra la sociedad mercantil Coca-Cola Femsa de Venezuela, S.A):*

*(...) todo lo que perciba el trabajador de manera habitual con motivo de los servicios prestados, en su respectiva jornada personal, no sujeta a una calificación especial prevista en la Ley que permita afirmar lo contrario, debe entenderse que corresponde a retribución de su trabajo ordinario, y en tal sentido, formará parte tanto del salario integral como del salario normal.”<sup>77</sup> (Destacado Propio)*

### **3. Beneficios sociales de carácter no remunerativo previstos en el Artículo 105 de la LOTTT.**

La LOTTT, establece un conjunto de beneficios sociales de carácter no remunerativos, los cuales no revisten carácter salarial, deben ser cubiertos por los patronos y que tienen como objetivo brindarle a los trabajadores “subsídios” o “ayudas” para sí y para su familia.

---

<sup>77</sup> Sentencia N° 1058 SCS de fecha 10/10/2012 caso: Zoila Juanita García De Moreno vs. Contraloría del Estado Anzoátegui

Los beneficios sociales no remunerativos fueron incorporados en la reforma ocurrida a la LOT de 1997, específicamente en el Artículo 105 de la LOTT, según el cual:

**“Artículo 105:** *Se entienden como beneficios sociales de carácter no remunerativo:*

- 1.- *Los servicios de los centros de educación inicial.*
- 2.- *El cumplimiento del beneficio de alimentación para los trabajadores y las trabajadoras a través de servicios de comedores, cupones, dinero, tarjetas electrónicas de alimentación y demás modalidades previstas por la ley que regula la materia.*
- 3.- *Los reintegros de gastos médicos, farmacéuticos y odontológicos.*
- 4.- *Las provisiones de ropa de trabajo.*
- 5.- *Las provisiones de útiles escolares y de juguetes.*
- 6.- *El otorgamiento de becas o pago de cursos de capacitación, formación o de especialización.*
- 7.- *El pago de gastos funerarios.*

*Los beneficios sociales no serán considerados como salario, salvo que en las convenciones colectivas o contratos individuales de trabajo, se hubiere estipulado lo contrario.”*

Dentro de los beneficios previstos en la norma se encuentran la entrega de becas escolares, la entrega de beneficios de alimentación, de ayudas farmacéuticas, otorgamiento de becas o pago de cursos de capacitación, entre otros. Asimismo, se dispone expresamente que estos beneficios no tendrán carácter salarial.

Presumimos que la razón por la cual el Legislador consideró que estos beneficios no revisten carácter salarial, se fundamenta en la idea que estos beneficios son verdaderas ayudas que recibe el trabajador para sí y su familia, y, no tienen ningún impacto en el cálculo de las prestaciones sociales, creando

así una identificación del trabajador con la empresa, es decir, son beneficios que le confieren de forma adicional y no con ocasión a la contraprestación de los servicios.

Algunos juristas consideran que la enumeración realizada en el Artículo 105 de LOTTT es taxativa mientras otros consideran que es un listado meramente enunciativo, en aras del respeto al principio de progresividad de los derechos laborales. De acuerdo con Bruzual Báez, considera que tales beneficios, su interpretación (no salarial) es de carácter restrictivo. Por otro lado, los subsidios los cuales forman también parte de los beneficios sociales, no están contemplados en la Ley en forma específica.

El elemento coincidente entre los subsidios (Artículo 104 Segundo Párrafo LOTTT) y los beneficios sociales de carácter no remunerativos (Artículo 105 de la LOTTT), es que ambos son recibidos por el trabajador pero no están directamente vinculados por la prestación de sus servicios.

La razón por la cual hemos considerado necesario hacer mención en el presente trabajo a estos beneficios sociales no remunerativos obedece a que en la LISLR vigente, como explicaremos, se incluyen dentro la base imponible para el cálculo del impuesto sobre la renta de las personas bajo relación de dependencia aun cuando no necesariamente representan incrementos de patrimonio para los trabajadores.

En efecto la Ley vigente pretende gravar toda “*contraprestación o utilidad, regular o accidental, derivada de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, independientemente de su carácter salarial”, con lo cual, pareciera que la intención del legislador es considerar que si un*

trabajador recibe de manera regular o accidental esta clase de beneficios sociales, los cuales sin lugar a dudas pueden ser valorables en dinero, existe la obligación de incluirlos dentro de la autodeterminación del ISLR.

Finalmente, consideramos importante traer a colación un resumen de lo dicho por la Sala de Casación Social y la Sala Constitucional sobre esta institución:

*“En efecto, la Sala de Casación Social en diversos casos, le ha otorgado carácter no salarial a beneficios concedidos a los trabajadores no por la prestación del servicio, sino en virtud de la existencia de la relación de trabajo, ampliando de manera significativa el ámbito de aplicación de la referida disposición, incluso, mediante una interpretación contraria a ley, llegó a otorgarle carácter no salarial a beneficios que la propia ley se lo atribuía, como es el caso de los subsidios o facilidades que el patrono pudiese otorgar a los trabajadores con la finalidad de que estos obtengan bienes o servicios, que le permitan mejorar su calidad de vida y la de su familia. Así, dicha Sala en sentencia N.º 489, del 30 de julio de 2003 (caso: Febe Briceño De Haddad vs Banco Mercantil C.A. S.A.C.A), sobre el particular en referencia, sostuvo:*

*Por otra parte el artículo 133, Parágrafo Primero, de la Ley Orgánica del Trabajo vigente dispone que los subsidios o facilidades que el patrono otorgue al trabajador con el propósito de que éste obtenga bienes y servicios que le permitan mejorar su calidad de vida y la de su familia tienen carácter salarial.*

*Sin embargo, los subsidios son asignaciones que otorga el patrono, dentro del ámbito del contrato de trabajo, y que poseen un esencial carácter de ayuda, otorgados no por la prestación del servicio sino por la existencia del contrato de trabajo.*

*Sobre el particular estima la Sala de particular relevancia, a los fines de esclarecer el sentido y alcance del artículo 133, Parágrafo Primero, de la Ley Orgánica del Trabajo vigente del cual no sólo depende el carácter salarial o no de los tickets sino de todas las asignaciones no salariales, analizarla cuidadosamente tomando en consideración la definición de salario contenida en la primera parte del artículo 133 eiusdem, según la cual “...se entiende por salario la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, que corresponda al trabajador por la prestación de su servicio...”.*

Al confrontar ambos preceptos se evidencia que entre ellos hay una antinomia, toda vez que si los subsidios son una ayuda de carácter familiar que complementa el salario, no pueden, a la vez ser salario, de donde se infiere que el Parágrafo Primero del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo vigente, debe ser interpretado en el sentido de que los subsidios o facilidades que el patrono otorga al trabajador con la finalidad de obtener bienes y servicios para mejorar su vida y la de su familia no son salario, pues sería ilógico y jurídicamente imposible que los subsidios y facilidades referidos sean, al mismo tiempo, salario y complemento del salario. (Resaltado añadido).

En otros casos, la Sala de Casación Social le otorgó carácter de beneficios sociales no salariales, a conceptos que no encuadran en los supuestos contenidos en el referido parágrafo tercero del artículo 133 de la derogada Ley Orgánica del Trabajo, dándole, contrario al caso de autos, una interpretación amplia o extensiva a dicha disposición normativa (vid., a este respecto, entre otras, ss SCS n.os 859, del 2 de mayo de 2007 y 2316, del 15 de noviembre de 2007), como serían los beneficios de “plan de ahorro”, “servicios telefónicos” y “subsidio por luz eléctrica”. (Resaltado Propio)

#### **Capítulo IV. Determinación de la renta de los Asalariados con base en las LISLR 2014 y 2015.**

##### **1. Determinación de la renta de conformidad con el Artículo 31 de las LISLR 2014 y 2015**

Más allá del análisis que sería necesario realizar sobre su inconsulta y sobrevenida modificación por parte del Ejecutivo Nacional en el marco de la Ley Habilitante otorgada por el Parlamento Nacional de la LISLR, que sin lugar a dudas resulta inconstitucional por violentar lo previsto en el Artículo 317 de la CRBV e ilegal por vulnerar el precepto consagrado en el Artículo 3 del COT, pues, corresponde exclusivamente a una Ley Formal, emanada del Asamblea Nacional, el establecimiento de los tributos, limitaremos nuestro análisis a los cambios ocurridos en materia de ISLR, específicamente, lo relativo a la modificación de la base imponible para realizar el cálculo de la renta de los asalariados.

Como comentamos en los Capítulos anteriores, la SC del TSJ en aras de asegurar los principios de índole laboral (progresividad de los derechos trabajadores) y tributarios (principio de justicia tributaria, entre otros), modificó la base imponible para la determinación de la renta de los asalariados, estableciendo que debía de ser el Salario Normal.

A pesar de que se trataba de un criterio vinculante basado tanto en principios constitucionales y legales, aún vigentes, el Legislador habilitado en el 2014, ignoró la decisión de la SC del TSJ y reformó el Artículo 31 de la LISLR en los términos siguientes:

*“**Artículo 31.** Se considera como enriquecimiento neto toda contraprestación o utilidad, regular o accidental, derivada de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, independientemente de su carácter salarial, distintas de viáticos y bono de alimentación.*

*También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.”*

En la norma reformada se puede constatar que la nueva base imponible para la determinación del ISLR de los trabajadores bajo relación de dependencia es el “salario integral” de los trabajadores bajo relación de dependencia, contrario a la posición asumida por la SC del TSJ en el año 2007, pero el legislador fue incluso más allá de lo que disponía la LISLR de 2007, e incluyó a aquellas contraprestaciones que no tienen carácter salarial, con lo cual, cualquier remuneración recibida por el trabajador, distinta de viáticos, bonos de alimentación e indemnizaciones, expresamente excluidas por la Ley, estará sujeta al pago del ISLR.

Es importante señalar que algunos autores han considerado que de conformidad con el Segundo Párrafo del Artículo 104 de la LOTT, los beneficios sociales no remunerativos podrían ser considerados como parte del salario, pues la propia Ley hace mención a los subsidios o facilidades que el patrono otorgue al trabajador con el propósito de que éste obtenga bienes y servicios que le permitan mejorar su calidad de vida y la de su familia tienen carácter salarial.

El postulado anteriormente señalado, podría ratificar el argumento de incluir cualquier tipo de contraprestación, recibida de forma regular o accidentalmente, independientemente de su carácter salarial, dentro de la determinación del impuesto sobre la renta de las personas naturales bajo relación de dependencia.

Refiriéndose a los cambios realizados por el Legislador habilitado, señala Abache Carvajal que *“... al ratificarse el carácter conmutativo de la base de imposición, distintamente de haberse incluido expresamente las «inconstitucionalidades», según la Sala Constitucional- remuneraciones accidentales, lo cierto es que sólo tributarán dichas percepciones – así como las regulares- en tanto en cuanto sean conmutativas, esto es, siempre que exista una relación de reciprocidad entre la remuneración (causa) y la prestación del servicio (efecto), habida cuenta que el valor lingüístico de la norma se evidencia que toda «contraprestación» y «utilidad» sea regular o accidental, debe ser derivada de la prestación de servicios profesionales bajo relación de dependencia, para ser considera- a los fines de este artículo- enriquecimiento neto”*.<sup>78</sup>

---

<sup>78</sup> Abache Carvajal, Serviliano. *Sobre las falacias...* op. cit. Nro. 51, p. 364

En definitiva, lo que se pretende señalar es que la nueva redacción del Artículo 31 de la LISLR vigente, particularmente, la inclusión de aquellas contraprestaciones de carácter no salarial, podría generar diversas interpretaciones en cuanto a lo que estará o no gravado con el Impuesto sobre la Renta, en el caso de los trabajadores bajo relación de dependencia, lo cual no sólo afecta a los trabajadores sino también a los patronos.

Asimismo, somos del criterio que la inclusión de este tipo de beneficios sociales no remunerativos para el cálculo del impuesto sobre la renta de las personas bajo relación de dependencia, incrementa la base imponible de este tributo, incluyendo una serie de conceptos que pretenden favorecer las condiciones de vida de los trabajadores, lesionando gravemente sus derechos y la calidad de vida de la clase trabajadora.

Es importante hacer mención que actualmente, los precios del petróleo a nivel mundial han caído y la economía venezolana depende en su gran mayoría a los precios del crudo, razón por la cual, para el año 2015, la inflación anualizada fue de 180,7%<sup>79</sup>, el aumento de la unidad tributaria para el año 2016 publicado por la Administración Tributaria no se ajustó a la realidad económica que atraviesa el país y el salario mínimo no alcanza para cubrir la canasta alimentaria de los trabajadores.

Lo anterior guarda relación pues, como comentamos en capítulos anteriores, el ingreso obtenido por los trabajadores bajo relación de dependencia, solo puede ser sujeto a la aplicación de las rebajas previstas en la Ley o a los desgravámenes ya comentados, los cuales deberán ser

---

<sup>79</sup> Datos aportados por el Banco Central de Venezuela en su página web, consultado en línea <http://www.bcv.org.ve/>

calculados con base en la Unidad Tributaria, vigente para el ejercicio económico a declarar, siendo vedada la posibilidad de incluir costos o cualquier otra deducción consagrada en la Ley.

En efecto, vemos que ni las rebajas y ni los desgravámenes fueron objeto de reforma, siendo fundamental su adecuación a la realidad económica. Luego, si se quería revisar el régimen fiscal de los asalariados ha debido hacerse en forma integral, es decir, no solo incrementado los ingresos gravables.

Lo que pretendemos destacar es que el Legislador habilitado no solo ignoró una decisión vinculante de la SC del TSJ, sino además desconoció los postulados previstos tanto para el derecho laboral como tributario tales como el Principio de Progresividad y el Principio de especialidad de las leyes.

Tal como comenta Andrade Rodríguez: *“En muchas legislaciones – incluyendo la nuestra- se ha pretendido recoger la progresividad en la tributación del Impuesto sobre la renta mediante el establecimiento de una base de exención de un mínimo vital, combinándola con la aplicación de tarifas progresivas una vez superada la base de exención, bajo la consideración de que esta forma se garantizaría que paguen más quienes perciben mayores cantidades.”*<sup>80</sup> Este postulado no se verifica en la actualidad, pues la base de exención y el reconocimiento de los gastos necesarios para el cálculo del tributo no fueron objeto de reforma, y se mantuvieron estáticos los montos

---

<sup>80</sup> Andrade Rodríguez, Betty. *El Principio de progresividad en el régimen de tributación del Impuesto sobre la renta de las personas naturales*. X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tomo I. AVDT, Caracas, 2011, p. 329.

determinados, aunado al hecho que la unidad tributaria no se ajusta a la realidad económica.

Como bien señala Andrade Rodríguez: *“El hecho de que los factores señalados sean fijados en forma insuficiente implicará que los sectores con menores recursos deberán hacer sacrificios mayores de sus ganancias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”*.<sup>81</sup>

Visto lo anterior, conviene hacer mención al mínimo vital o mínimo de existencia, institución del derecho tributario que presupone la posibilidad del ciudadano de hacerse de los medios para su subsistencia, sin depender para ello del Estado. De acuerdo con Andrade Rodríguez *“Está representado por la esfera excluida de tributación que no evidencia una verdadera capacidad contributiva, dado que no implica la existencia de elementos excedentarios de la renta de los cuales extraerse una porción par la satisfacción de las necesidades colectivas. Este mínimo debe ser definido no en función de los gastos mínimos para la subsistencia, sino para una existencia digna, acorde con el esfuerzo de cada persona y permitiendo su desarrollo social, económico y educativo”*.<sup>82</sup>

Adicionalmente, la actual reforma legislativa ignoró lo previsto en la LOTTT, en cuyo Artículo 107 se dispone que:

**“Artículo 107:** *Cuando el patrono, patrona o el trabajador o trabajadora, estén obligados u obligadas a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará, considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó.”*

---

<sup>81</sup> Andrade Rodríguez, Betty. *El Principio de progresividad...* ob cit. N° 80, p. 329.

<sup>82</sup> Andrade Rodríguez, Betty. *El Principio de progresividad...* ob cit. N° 80, p. 330.

Consideramos que el contenido de la norma guarda vinculación con lo dicho anteriormente, pues el legislador patrio quiso asegurar los derechos de los trabajadores, gravando únicamente aquellos conceptos que recibe en forma regular y permanente, y excluyendo aquellos que recibe de forma accidental y esporádica, los cuales les permiten mejorar su calidad de vida y la de su familia.

## **2. Diagnóstico en el régimen de retenciones de conformidad con el Decreto 1.808 y su impacto debido a la inclusión de los beneficios no salariales.**

El Decreto N° 1.808 mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, tiene como objeto fundamental determinar la oportunidad legal para que el agente de retención practique la retención del impuesto al momento del pago o del abono en cuenta en los supuestos legales allí previstos, y, posteriormente, tiene obligación de enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales dentro de los plazos, condiciones y formas ahí consagrados.

En atención a lo anterior, tenemos que todos aquellos ingresos, regulares y accidentales, que sean percibidos en Venezuela con ocasión de los servicios bajo relación de dependencia (laborales) prestados en este país, son considerados enriquecimientos a la luz de la legislación impositiva, de obligatoria declaración, y por tanto gravables por el Impuesto sobre la Renta venezolano.

Por tal motivo, el trabajador que obtenga ingresos que sean superiores a las mil unidades tributarias (1.000 U.T.) serán gravables y sujetos a

retención en la fuente, tal y como lo dispone el artículo 2° del Decreto 1.808, el cual que expresa:

**“Artículo 2°.-** *En los casos de personas naturales residentes en el país, la retención del impuesto solo procederá si el beneficiario de las remuneraciones obtiene o estima obtener, de uno o más deudores a o pagadores, un total anual que exceda de mil unidades tributarias (1.000 U.T.)”.*

Para el caso en específico del salario, el mencionado Decreto 1.808, consagra además que el beneficiario de los pagos, en este caso, el trabajador, deberá suministrar a cada deudor o pagador, es decir, al patrono, toda la información necesaria para la determinación del porcentaje de retención, tal como se estipula en el Artículo 4 que a continuación se destaca:

**“Artículo 4.-** *Los beneficiarios de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares a que se contrae el artículo 2° y el parrafo segundo del artículo 3° de este Reglamento Parcial, deberán suministrar a cada deudor o pagador la siguiente información, en el formulario que edite o autorice, a tal efecto, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT.*

- 1) *La totalidad de las remuneraciones fijas, variables o eventuales a percibir o que estimen percibir de cada uno de sus deudores o pagadores;*
- 2) *Las cantidades que estimen desembolsar dentro del año gravable por concepto de desgravámenes de no optar por el desgravamen único; o*
- 3) *El desgravamen único equivalente a setecientos setenta y cuatro unidades tributarias (774 U.T.), en caso de optar por esta modalidad;*
- 4) *El número de personas que por constituir carga familiar les den derecho a rebajas de impuesto;*
- 5) *Las cantidades retenidas de más en años anteriores por concepto de impuesto sobre sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, no reintegradas ni compensadas o cedidas, correspondientes a derechos no prescritos;*
- 6) *El porcentaje de retención que deberá ser aplicado por el agente de retención, sobre cada pago o abono en cuenta que le efectúe. (...)*  
(Destacado Propio)

La información establecida en los numerales 1, 2 y 5, deberá expresarse en bolívares y en unidades tributarias, y deberá ser presentada antes del vencimiento de la primera quincena de cada ejercicio gravable y, en todo caso, antes de hacerse efectiva la primera remuneración en su condición de residente. Los datos suministrados por el trabajador y contenidos en el formulario de retención o (AR-I) deberán ser revisados por el Agente de Retención, quien en caso de observar errores materiales o de cálculo, deberá recalcular el porcentaje a retener y notificar al beneficiario.

Una vez obtenida la información correspondiente por parte del trabajador, el patrono deberá determinar el porcentaje de retención del impuesto, aplicable sobre cada pago o abono en cuenta a los beneficiarios el procedimiento siguiente:

1) Al total de la remuneración anual estimada menos los desgravámenes correspondientes, expresados en unidades tributarias, se le aplica la tarifa N° 1 prevista en el artículo 50 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

2) Al resultado determinado conforme al literal anterior, se le restarán: diez Unidades Tributarias (10 U.T.) por concepto de rebaja personal; el producto de multiplicar diez Unidades Tributarias (10 U.T.) por el número de cargas familiares permitidas por la Ley, y el monto de los impuestos retenidos de más expresados en unidades tributarias, a que se refiere el numeral 5 del artículo 4 de este Reglamento.

3) El resultado obtenido en el literal anterior, se multiplica por cien (100) y el producto se divide entre el total de la remuneración anual estimada, expresada en unidades tributarias (U.T.). El resultado así obtenido será el porcentaje de retención.

Cuando el trabajador no cumpla con la obligación de notificar al patrono el porcentaje de retención, el Agente de Retención, deberá sobre la base de la remuneración que estime pagarle o abonarle en cuenta en el ejercicio gravable, menos el desgravamen único y la rebaja personal establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta. El agente de retención deberá informar al beneficiario, por escrito, sobre los datos utilizados para determinar el porcentaje.

En caso de variación de la información el trabajador tendrá la obligación de determinar un nuevo porcentaje de retención de acuerdo con el procedimiento que se establece en el Artículo 7 del Reglamento.

Finalmente, y como complemento a lo expuesto en las líneas anteriores, en cuanto a la gravabilidad del salario y demás conceptos independientemente su carácter salarial<sup>83</sup>, serán gravados por EL ISLR cualquier concepto salarials y no salarial, debiendo el trabajador determinar el porcentaje a retener, y recayendo en cabeza del patrono, la obligación de cotejar la información entregada por el beneficiario, procediendo en este último caso, a la retención correspondiente cuando el empleado se estime recibirá más de mil Unidades Tributarias (1.000 U.T.) dentro del ejercicio fiscal, o sea determinado por aquél.

En el supuesto de que el patrono no haya practicado la retención correspondiente, bien porque el trabajador no informó correctamente sus ingresos o bien porque no se procedió a revisar correctamente los formularios de AR-I y retuvo un porcentaje menor, será solidariamente responsable con el

---

<sup>83</sup> Tales como: bonos, horas extras, vacaciones, gratificaciones, utilidades, entre otros conceptos, excepto viáticos y bono de alimentación.

trabajador por el impuesto retenido indebidamente o por la falta de retención correspondiente, y, será sancionado tal como lo estipula el Artículo 115 del COT que a continuación citamos:

**“Artículo 115.** *Los incumplimientos de las obligaciones de retener, percibir o enterar los tributos, serán sancionados:*

- 1. Por no retener o no percibir, con el quinientos por ciento (500%) del tributo no retenido o no percibido.*
- 2. Por retener o percibir menos de lo que corresponde, con el cien por ciento (100%) de lo no retenido o no percibido.*
- 3. Por enterar las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, fuera del plazo establecido en las normas respectivas, con multa del cinco por ciento (5%) de los tributos retenidos o percibidos, por cada día de retraso en su enteramiento, hasta un máximo de cien (100) días. Quien entere fuera de este lapso o sea objeto de un procedimiento de verificación o fiscalización se le aplicará la sanción prevista en el numeral siguiente conjuntamente con la establecida en el artículo 121 de este Código.*
- 4. Por no enterar las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, con multa de un mil por ciento (1.000%) del monto de las referidas cantidades, sin perjuicio de la aplicación de la pena privativa de libertad establecido en el artículo 119 de este Código. (...)*

*Las sanciones previstas en este artículo se aplicarán aún en los casos en que el responsable, en su calidad de agente de retención o percepción, se acoja al reparo en los términos previstos en el artículo 196 de este Código”.*

### **3. Comentarios acerca del Decreto N° 2.266 mediante el cual se exonera del pago del ISLR el enriquecimiento neto anual de fuente territorial obtenido por las personas naturales residentes en el país, hasta por un monto en bolívares equivalente a 3.000 U.T**

El Ejecutivo Nacional publicó en Gaceta Oficial el Decreto N° 2.266, mediante el cual se exonera del pago del ISLR el enriquecimiento neto anual

de fuente territorial obtenido por las personas naturales residentes en el país, hasta por un monto en bolívares equivalente a tres mil unidades tributarias (3.000 U.T.)<sup>84</sup>, aplicable a los ejercicios fiscales 2015 y 2016.

Mediante el referido Decreto, el Ejecutivo exoneró del pago del ISLR el enriquecimiento neto anual de fuente territorial obtenido por las personas naturales residentes en el país hasta por un monto en bolívares equivalente a 3.000 U.T., es decir, aquellas personas naturales que obtuvieron un enriquecimiento neto inferior a las 3.000 U.T, se encontraban exonerados del pago del impuesto sobre la renta.

Cuando nos referimos a personas naturales se incluyen a las personas asalariadas, quienes sólo deberán declarar y pagar el ISLR correspondiente al año 2015, respecto a la porción de enriquecimiento neto anual de fuente territorial que supere el monto en bolívares correspondiente a las 3.000 U.T.

Por otro lado, señaló el Decreto que la exoneración que no sería aplicable a los contribuyentes que presentasen la declaración definitiva de rentas fuera de los plazos establecidos en las normas tributarias.

En la exposición de motivos del mencionado Decreto, el Ejecutivo Nacional señaló las razones por las cuales otorgó el mencionado beneficio fiscal, indicando que:

*“Que el Gobierno Revolucionario, se enfrenta en los actuales momentos a una feroz guerra librada por factores internos y externos que persiguen el deterioro de la economía y el debilitamiento del poder adquisitivo de*

---

<sup>84</sup> Publicado en G.O. Nro. 40.864 de fecha 08 de marzo 2016.

*la población, por lo que se hace necesario adoptar las medidas suficientes que permitan garantizar a los venezolanos y venezolanas, el acceso a los bienes y servicios suficientes para la satisfacción de sus necesidades”*

Luce contradictoria la postura del Ejecutivo Nacional cuando en **diciembre 2015** ratifica el contenido del Artículo 31, reformado en el 2014 en desconocimiento de una decisión de la SC del TSJ, y, en el que se grava con el ISLR toda contraprestación o utilidad recibida por los trabajadores, incluso aquellas que no tengan carácter salarial, y, apenas en tres meses dicta un decreto de exoneración que abarca dos ejercicios fiscales, cuyo fundamento es proteger el poder adquisitivo del pueblo.

Pero más contradictoria ha sido la postura asumida por la Administración Tributaria, quienes pretendieron desconocer la exoneración e incluso la correcta interpretación de la misma.

Lo que pretendemos señalar es que los constantes cambios en el régimen fiscal de los trabajadores bajo relación de dependencia, no solo vulnera principios laborales y afecta negativamente el salario, sino que coloca a trabajadores y patronos en una constante inseguridad jurídica atentando contra uno de los preceptos fundamentales del derecho tributario, como es la certeza tributaria.

**4. Análisis de la Sentencia Nro. 499 de fecha 30 de junio de 2016 de la SC del TSJ sobre el contenido y alcance del Artículo 31 de la LISLR, ponencia Magistrado Carmen Zuleta de Merchán**

Recientemente, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia mediante Sentencia Nro. 499 de fecha 30 de Junio de 2016, en el marco de una acción de interpretación sobre el contenido y alcance de las normas y principios constitucionales contenidos en el Artículo 89 numeral 3 y el alcance de aplicación del artículo 18 numeral 5 y 107 de la LOTT, en contraposición, al presupuesto de hecho del artículo 31 de la LISLR 2014, se pronunció sobre la vigencia del criterio asentado en la Sentencia Nro. 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante la cual se interpretó el sentido y alcance del Artículo 31 de la LISLR 1999 de fecha 27 de febrero de 2007.

Aun cuando la Sala Constitucional declaró la inadmisibilidad del Recurso interpuesto, ante la solicitud de interpretación del Artículo 31 de la LISLR 2014, por la presunta contradicción y colisión que observan esa norma y la “Sentencia Nro. 301 de la Sala Constitucional del Tribunal, la referida Sala señaló que en la referida sentencia: *“...analizó e interpretó con carácter vinculante el sentido y alcance del supuesto normativo previsto en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, que regula los conceptos que comprenden el hecho imponible del impuesto sobre la renta, razón por la cual esta Sala ajustó el referido artículo 31, adecuando su contenido a la letra y espíritu de los entonces vigentes Parágrafos Segundo y Cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, previsto actualmente en los mismos términos en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabadores y las Trabajadoras de 2012.*

Indicando además que *“...la interpretación constitucional dictada por esta Sala en la sentencia Nro. 301 del 27 de febrero de 2007, se adecúa al supuesto normativo previsto en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la vigente Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Trabajadoras de 2012, toda vez que dicha norma fue concebida por el legislador en los mismos*

términos que había sido redactada en los Parágrafos Segundo y Cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997, respecto al cálculo de las contribuciones, tasas o impuestos sobre la base del salario normal correspondiente al mes anterior aquél en que se causó, razón por la cual resulta igualmente inadmisibile la pretensión de interpretación constitucional objeto de autos." (Destacado Propio)

Como consecuencia de lo anterior, la Sala señaló que ha resuelto de manera vinculante el alcance, contenido y aplicación de los elementos que conforman el hecho imponible del impuesto sobre la renta en Venezuela, y en tal sentido se mantiene el criterio de interpretación asentado en el referido fallo, investido por demás de la autoridad de la cosa juzgada.

Si bien esta decisión resulta favorable a los trabajadores, pues, deja claro que el TSJ mantiene la posición asumida en la Sentencia 301 (lo que resulta totalmente lógico pues no ha habido ninguna reforma del marco constitucional y legal en el que fue emitido aquel fallo), no resuelve el problema respecto al régimen fiscal de los trabajadores, pues, la norma aún no ha sido declarada formalmente inconstitucional, por lo que en principio mantiene su vigencia.

## METODOLOGÍA

La Metodología empleada en la elaboración de la presente investigación se fundamentó en una investigación de tipo documental, la cual ha sido definida por la doctrina como: *“un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas”*.<sup>85</sup> Por otra parte, a través de este tipo de diseño de investigación se pudo desarrollar el contenido de los objetivos planteados, con el propósito de obtener los argumentos necesarios a los fines de darle soporte y mayor veracidad al estudio realizado y obtener nuevos conocimientos para el análisis del mismo.

En este sentido, se trazó bajo un diseño de investigación bibliográfico, basado en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos<sup>86</sup>, y en tal sentido, se procedió a una revisión exhaustiva de bibliografía compuesta de libros, revistas jurídicas, jurisprudencia, así como fuentes electrónicas.

Finalmente, el enfoque del presente estudio fue de tipo jurídico dogmático, es decir, se analizó la problemática jurídica desde el punto de vista estrictamente legal, descartando todo elemento fáctico, que pudiera afectar el análisis de la norma jurídica o estructura legal en cuestión<sup>87</sup>, lo cual permitió darle a la presente investigación un enfoque crítico pero objetivo a fin de alcanzar las conclusiones y respuestas a las interrogantes planteadas.

---

<sup>85</sup> ARIAS, F (1999). El proyecto de Investigación, Guía para su Elaboración. Caracas, Venezuela, p. 25

<sup>86</sup> Fidias Arias. El Proyecto de Investigación Introducción a la Metodología Científica, Caracas. Editorial Episteme, 2004, p. 47.

<sup>87</sup> Jorge Witker. *Metodología de la Investigación*. México. Editorial Mc Graw Hill, 1999, p. 32.

## CONCLUSIÓN

No son pocas las críticas que se pueden hacer a la Sentencia 301 de la SC del TSJ, al pretender modificar el régimen fiscal de un grupo de contribuyentes modificando solo un artículo de la Ley, es decir, modificando solo la base de cálculo del tributo.

Sin embargo, no es menos cuestionable que el legislador habilitado haya desconocido una decisión vinculante de la SC, y, más grave aún de los principios constitucionales y legales en los que se fundamentó dicha decisión, y, haya reeditado una norma cuya inconstitucionalidad fue declarada, cuyo impacto ha tratado de ser disminuido con el otorgamiento de una exoneración sobrevenida.

Y si no ha sido suficiente la falta de claridad y certeza jurídica para patronos y trabajadores sobre el régimen fiscal aplicable a este grupo de contribuyentes que ha imperado desde el año 2007, la SC dicta un nuevo fallo en el que si bien ratifica su criterio, no declara la inconstitucionalidad de la nueva disposición, a pesar de que en la Sentencia 301 y “*para cumplir su función tuitiva y garantista de la Constitución, y con miras a evitar interpretaciones erradas*” reformó de oficio una norma cuya nulidad no había sido solicitada, lo que agrega un elemento más de duda en el ya confuso régimen fiscal.

La reforma del régimen fiscal de los trabajadores bajo relación de dependencia ha debido ser objeto de modificaciones pues efectivamente no cumplía –ni cumple- con el principio de igualdad en materia tributaria, ya que no se justifica el tratamiento diferenciado dado a los asalariados y no

asalariados, al no permitir a los trabajadores aplicar costos y deducciones para la determinación de su enriquecimiento neto anual.

Pero si la intención es proteger al trabajador ha debido hacerse una reforma integral del régimen fiscal que les es aplicable, y no solo reformar un artículo mediante una decisión judicial, insistimos algo cuestionable, ni otorgando exoneraciones sobrevenidas, situación que hubiese podido compensarse con la actualización de las rebajas y desgravámenes de Ley.

Solo podemos concluir que cuando el sistema tributario no respeta los postulados constitucionales que orientan a la tributación, y se enfrentan las posturas de la Administración Tributaria y el poder judicial, no solo se desvirtúa el sistema tributario, sino que además la situación económica de los sujetos pasivos se ve mermada, reduciendo las posibilidades de progreso y superación de la población.

## BIBLIOGRAFÍA

- Abache, S. *“La imposición a la renta salarial en la jurisprudencia constitucional venezolana. Análisis crítico desde la teoría de la argumentación jurídica.”* Revista de Derecho Tributario N° 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legislación Económica, C.A., Caracas, 2013.
- Alfonzo-Guzmán. Rafael. Nueva didáctica del Derecho del Trabajo. Décima Edición. Caracas 1999.
- Andrade, B. *“El principio de progresividad en el régimen de tributación del impuesto sobre la renta de las personas naturales”*. En X Jornadas Venezolana de derecho tributario. Tema 1: propuestas ara una reforma tributaria en Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Edición Torino, Caracas 2011.
- Atencio, Gilberto. *“Consideraciones sobre la tributación de las personas naturales en el impuesto sobre la renta. 70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, Caracas, Editorial Torino, 2013.*
- Bruzual Báez, Gilberto. Manual de Derecho Individual del Trabajo. Nueva LOTT. Ediciones Paredes. Caracas, 2013.
- Candal Iglesias, M. *Aspectos fundamentales de la imposición a la renta de sociedades en Venezuela*, Universidad Católica Andrés Bello, Primera Edición, Caracas, 2003.
- Cencerrado Millán, Emilio. El mínimo exento en el sistema tributario español. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y sociales, S.A., Madrid, Barcelona. 1999.
- Dictámenes de la Dirección General de Servicios Jurídicos de la Contraloría General de la República. 2009-2010. N° XXI. Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela.
- Dugarte, Lobo. Antonio. Manual Venezolano de Derecho Tributario. Varios Autores. AVDT Tomo II. Caracas, 2013.
- D´Vivo, Karla. *“Definición del salario normal a efectos de la tributación de los trabajadores bajo relación de dependencia”*. 70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, Caracas, Editorial Torino, 2013.

- Fraga Pittaluga, Luis. Principios Constitucionales de la Tributación. Colección de Estudios Jurídicos No.95. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2012.
- Fraga Pittaluga, Luis. Principios Constitucionales de la Tributación. Jurisprudencia. Editorial Torino. Caracas, Venezuela, 2006.
- García Dorado, F. Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación. Dykinson, Madrid, 2002.
- García Vara, Juan. Sustantivo Laboral en Venezuela. Caracas. Librería Jurídica Álvaro Nora. 2012
- Jarach, Dino: Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Cangallo, 1ª Edición. Buenos Aires, 1983
- Linares Quintana, S. El poder Impositivo y la libertad individual, Editorial Alfa. Buenos Aires, 1951.
- Palacios Márquez, L. *“El salario normal como magnitud que conforma la base de cálculo de la imposición a la renta con ocasión al Contrato de Trabajo bajo relación de dependencia en Venezuela”*. Revista de Derecho Tributario (AVDT), N° 126. Caracas. Legislación Económica C.A., 2010.
- Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Editorial Civitas, Sexta edición. Madrid, 1996.
- Ramírez van der Velde, A. y otros. Análisis del Régimen Tributario en la nueva Constitución. Torres Plaz & Araujo. Caracas, 2000.
- Roche, Emilio. 70 años del Impuesto sobre la Renta. Libro homenaje a Dr. Armando Montilla. Asociación de Derecho Tributario (AVDT). Tomo I. Caracas. 2013.
- Rodríguez Bereijo Álvaro. Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. Revista Española de Derecho Financiero. Civitas, Madrid, 1998, No.100.
- Romero-Muci, Humberto. Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local. EJV. Caracas, 1997.

- Ruan Santos, Gabriel. “Nueva dimensión del derecho tributario por aplicación directa de la Constitución. Aspectos sustantivos y adjetivos”, Libro Homenaje a Ilse Van Der Velde. Funeda, Caracas
- Sainz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Universidad Complutense. Madrid. 1993.
- Spisso, R. “*Derecho Constitucional Tributario*”, Depalma, Buenos Aires, 1993.
- Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Segunda edición. Depalma- Temis- Marcial Pons. Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá-Madrid, 1996.

**Normativa:**

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Publicada en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009.
- Decreto N° 1.434 con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014.
- Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, publicada en Gaceta Oficial N° 6.076 Extraordinario del 7 de mayo de 2012.
- Ley Orgánica del Trabajo, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.152 Extraordinario, de fecha 19 de junio 1997
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Extraordinario N° 6.210 de fecha 30 de diciembre de 2015.
- Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628 del 16 de febrero de 2007.

- Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela Nro. 20.851 de fecha 17 de julio de 1942.
- Decreto N° 1.808 mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones de fecha 23 de abril de 1997, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.206 de fecha 12 de mayo de 1997.
- Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física, publicada en G.O. N° 39.741 del 23 de agosto de 2011.