



VICERRECTORADO ACADEMICO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
POSTGRADO DERECHO FINANCIERO

TRABAJO ESPECIAL DE GRADO

**EL CONFLICTO NORMATIVO EXISTENTE ENTRE EL ARTÍCULO 31 DE
LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL ARTÍCULO 107 DE LA
LEY ORGÁNICA DEL TRABAJO, LOS TRABAJADORES Y LAS
TRABAJADORAS**

Presentado por
Raffaele Davide Alterio Hernandez
Para optar al Título de Especialista en Derecho Financiero

Asesor
Angel Gabriel Viso
Caracas, julio de 2017

VICERRECTORADO ACADEMICO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
POSTGRADO DERECHO FINANCIERO

APROBACION DEL ASESOR

Por la presente hago constar que he leído el Trabajo Especial de Grado, presentado por el ciudadano Raffaele Davide Alterio Hernández, titular de la Cédula de Identidad V-9.970.020 para optar al Título de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título definitivo es: *El Conflicto Normativo Existente entre el Artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y el Artículo 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, Los Trabajadores y Las Trabajadoras*; y manifiesto que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Caracas, a los 5 días del mes de julio de 2017

Angel Gabriel Viso
CI V-6.100.828

VICERRECTORADO ACADEMICO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
POSTGRADO DERECHO FINANCIERO

Gracias a Dios todo poderoso que sin su bendición, jamás hubiese podido realizar esta obra, la cual dedico profundamente a mi hija Bianca Alterio, la mayor bendición e inspiración que Dios puso en mi vida. A mi país Venezuela, que para la fecha de elaboración y presentación de este Trabajo, vive momentos trascendentales de su historia contemporánea. El profundo amor que siento por mi país, me comprometo a dar siempre el máximo en cada reto que la vida me coloque, tanto en lo profesional, como en lo personal e incluso a nivel espiritual.

VICERRECTORADO ACADEMICO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
POSTGRADO DERECHO FINANCIERO

*Gracias al Dr. Angel Gabriel Viso, que desde el primer día que le solicité su
colaboración y apoyo para llevar a cabo esta obra, no dudó en participar y
brindarme toda la asesoría.*

*Cuento con la gran fortuna de tenerlo como jefe de trabajo, dentro del escritorio
jurídico Viso, Rodríguez, Cottin, Medina, Ramírez & Asociados,
donde me he sentido parte de esa gran familia desde mi primer día en el escritorio.*

VICERRECTORADO ACADEMICO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
POSTGRADO DERECHO FINANCIERO

**EL CONFLICTO NORMATIVO EXISTENTE ENTRE EL ARTÍCULO 31 DE
LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL ARTÍCULO 107 DE LA
LEY ORGÁNICA DEL TRABAJO, LOS TRABAJADORES Y LAS
TRABAJADORAS**

Autor: Raffaele Davide Alterio Hernandez

Asesor: Angel Gabriel Viso

Fecha: julio, 2017

RESUMEN

El objeto del presente Trabajo Especial de Grado será el de analizar las normas jurídicas existentes para el pago del impuesto sobre la renta a los trabajadores, como lo son el artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, la disposición establecida en el artículo 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras; y el criterio jurisprudencial establecido por el Tribunal Supremo de Justicia. Se hará un análisis del tratamiento jurídico aplicable con base al estudio e interpretación de las normas, doctrina y jurisprudencia, para llegar a la conclusión final de los efectos de la aplicación de una u otra ley determinando así su constitucionalidad y legalidad; tomando en consideración los principios generales del derecho tributario y del derecho laboral, utilizando para ello una metodología de estudio de tipo descriptivo.

Palabras clave: Derecho Constitucional, Derecho Tributario, Derecho Laboral, Principios Generales del Derecho.

Lista de Siglas

CC	Código Civil
COT	Código Orgánico Tributario
CRBV	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela
CSJ	Corte Suprema de Justicia
DT	Derecho del Trabajo
GO	Gaceta Oficial
IVA	Impuesto Al Valor Agregado
ISLR	Impuesto Sobre La Renta
LISLR	Ley De Impuesto Sobre La Renta
LOT	Ley Orgánica del Trabajo
LOTTT	Ley Orgánica Del Trabajo, Los Trabajadores y Las Trabajadoras
LOTSJ	Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia
RIF	Registro de Información Fiscal
SENIAT	Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria
TEG	Trabajo Especial de Grado
TSJ	Tribunal Supremo de Justicia
UT	Unidad Tributaria

Índice General

	P.P.
Aprobación del Asesor	i
Dedicatoria	ii
Reconocimiento	iii
Resumen	iv
Lista de Siglas	v
Introducción	1
I. El Impuesto Sobre La Renta	
Nociones Generales	6
Principios Generales del Derecho en Materia de Impuestos	9
Principio de Legalidad	9
Principio de Igualdad	10
Principio de Economía	10
Principio de Neutralidad	11
Principio de Progresividad	11
Principio de No Confiscatoriedad	12
Principio de No Retroactividad	12
Definición del Impuesto Sobre La Renta	14
Noción del Impuesto Sobre La Renta en la Legislación Venezolana	15
Noción de Renta	17
Sujetos Pasivos	18
Ingreso Bruto e Ingreso Neto	21
Desgravámenes Permitidos a las Personas Naturales	33
Rebajas del Impuesto	36
Exenciones	38
Exoneraciones	41

	P.P.
Consideración Final	47
 II. El Derecho del Trabajo	
Comentario Preliminar	48
Definición	48
Derecho Público o Derecho Privado	51
Principios Generales del Derecho del Trabajo	53
Principio de Igualdad	54
Principio de Progresividad	55
Principio Pro Operario	55
Principio de Continuidad	56
Principio de Irrenunciabilidad	57
Principio de Protección del Salario	58
Sujetos del Derecho del Trabajo	60
El Patrono	60
Trabajadores Bajo Relación de Dependencia	62
El Salario	65
Concepto	65
Concepto de Salario en la Legislación Venezolana	67
Clases de Salario	70
El Salario Normal	73
Consideración Final	76
 III. El Conflicto Legal	
Noción Preliminar	77
Normativa Constitucional en Materia Tributaria	80
Normativa Constitucional en Materia Laboral	84
Clasificación y Jerarquía de las Leyes	92

	PP.
La Interpretación de las Leyes	96
Consideración Final	100
IV Jurisprudencia	
Noción Preliminar	101
Análisis de la Sentencia N° 301 del TSJ de fecha 1/03/2007	102
Análisis de la Sentencia N° 390 del TSJ de fecha 16/03/2007	107
Análisis de la Sentencia N° 499 del TSJ de fecha 30/06/2016	108
Análisis de la Sentencia N° 673 del TSJ de fecha 2/08/2016	111
Consideración Final	136
Conclusión	140
Referencias	149

Introducción

El 18 de noviembre del año 2014 fue publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, número 6.152 Extraordinario, la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, donde uno de los aspectos más resaltantes es la redacción del artículo 31 donde se establece expresamente lo siguiente:

Art. 31. Se considera como enriquecimiento neto toda la 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 bonos 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 particiones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

Como se puede observar, el concepto de enriquecimiento neto abarca a las contraprestaciones accidentales las cuales estaban excluidas de esta definición en la ley anterior. En efecto el artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial Número 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007 expresaba lo siguiente:

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.

Se aprecia que a partir del año 2014 el criterio para determinar el enriquecimiento neto obtenido por los trabajadores, es decir, personas que prestan servicios personales bajo relación de dependencia es más amplio, haciendo esto una carga más gravosa para los trabajadores, ya que al establecerse un criterio tan amplio del enriquecimiento neto de los trabajadores, se encuentran limitados para realizar las deducciones permitidas en el pago del impuesto sobre la renta; y a su vez, requiriendo la realización de una serie de ajustes por parte de los patronos cuando estos deben retener una cuota parte del impuesto por ser contribuyentes especiales.

Adicionalmente debemos señalar que este criterio se vio ratificado en la reciente modificación realizada al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta de fecha 30 de diciembre de 2015 publicada en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, ya que esta reforma no tocó el mencionado artículo 31 quedando intacta su redacción.

Por otra parte tenemos a la Ley Orgánica del Trabajo, Los Trabajadores y Las trabajadoras, publicada en la Gaceta Oficial Número 6.076 Extraordinario de fecha 7 de mayo del año 2012 cuyo artículo 107 expresa lo siguiente:

Art. 107. Pago de contribuciones o impuestos.

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.

De lo expuesto, se evidencia un choque normativo entre dos leyes vigentes, una de carácter orgánico (La Ley Orgánica del Trabajo, Los Trabajadores y Las Trabajadoras); y otra de carácter especial (El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de

Ley de Impuesto Sobre La Renta). Lo que desde el año 2014 hasta la actualidad ha creado un conflicto en el criterio a seguir a la hora de realizar la declaración del impuesto sobre la renta por parte de los trabajadores y de la respectiva retención que debe realizar de este impuesto los patronos.

Al existir este choque normativo se presenta el siguiente problema para los trabajadores y patronos. ¿Qué ley aplicar al momento de realizar el pago del impuesto sobre la renta? Si nos vamos a la esencia de las normas y estamos frente a la situación de pagar el impuesto sobre la renta, lo lógico es consultar y aplicar lo establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, ya que ésta es la ley especial que rige la materia. Ahora bien, aplicar esta ley desfavorece en gran medida a los trabajadores, ya que al establecer como ingreso neto un gran número de circunstancias que tienen que ser gravadas, hace de este impuesto muy oneroso para los trabajadores. Por otro lado, si consultamos la Ley Orgánica del Trabajo, de los Trabajadores y las Trabajadoras vemos que la misma, al ser una ley de especial de carácter social cuyo principio fundamental es el beneficio de las personas que se encuentren bajo relación laboral de dependencia, observamos que la norma que regula la materia referida al pago de impuestos, es más favorable a los trabajadores ya que establece como ingreso neto, el salario normal, es decir, lo que el trabajador percibe mensualmente, haciendo de esta forma que el pago del impuesto sobre la renta sea menor.

Esta problemática que afecta en la actualidad tanto a trabajadores como a patronos e incluso al Estado, a través del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), motivó la elaboración del Proyecto Especial de Grado, presentado a la Dirección General de los Estudios de Postgrado en el Área de Derecho, específicamente en el Postgrado de Derecho Financiero, en fecha 20 de febrero de 2017, bajo el título tentativo *EL CONFLICTO NORMATIVO EXISTENTE ENTRE EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL ARTÍCULO 107 DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRABAJO, LOS TRABAJADORES Y LAS TRABAJADORAS*, el cual fue aprobado en fecha 3 de abril de 2017.

Al contar con la aprobación del proyecto, inmediatamente comencé a profundizar en las referencias bibliográficas con el apoyo de mi asesor el Dr. Angel Gabriel Viso, para de esta forma presentar un Trabajo Especial de Grado que cumpliera las expectativas planteadas en el Proyecto.

En este sentido, el presente Trabajo Especial de Grado (TEG) quedó estructurado en cuatro (4) capítulos, donde en el primero se hace un estudio sobre el Impuesto Sobre la Renta (ISLR), entrando a conocer las principales nociones de este tributo, sus principios generales, conceptos más aceptados por la doctrina, para de esta forma enfocar la investigación directamente en la noción de renta, los sujetos pasivos de la obligación tributaria y así llegar a consideraciones propias producto del conocimiento adquirido por la doctrina y las leyes tributarias. En el capítulo segundo se hace un estudio del Derecho Laboral, en sus principios generales, para abordar la investigación eminentemente en el tema salarial, comprendiendo su estructura y fines sociales desde la perspectiva laboralista. Ya teniendo sólidos conocimientos tanto de la materia tributaria como de la materia laboral, es que podemos entrar a realizar un estudio comparativo sobre estas dos ramas del derecho, lo cual se hace en el tercer capítulo, el cual se titula *El Conflicto Legal*, y allí se aborda la normativa constitucional tanto en materia tributaria como en la materia laboral, se realiza un análisis sobre los principios generales del derecho para entender la clasificación y jerarquía de las leyes y cómo éstas deben ser interpretadas. Todo esto con la finalidad de resolver conflictos entre normas. En el cuarto capítulo se estudia y analiza las cuatro (4) jurisprudencias, que a mi consideración, son las más importantes sobre la materia, debido a su actualidad e influencia directa sobre el presente TEG. El estudio de estos cuatro (4) capítulos me han dado la base de conocimiento necesaria para la elaboración de la conclusión del trabajo, donde llego a posturas personales adquiridas por el estudio de todos y cada uno de los autores referenciados en esta investigación documental.

Ya para finalizar, no puedo dejar de mencionar la importancia que para mí, como venezolano y estudiante de la UCAB, tiene este TEG, no sólo por el hecho de que su presentación y aprobación final es necesaria para obtener el ansiado título de Especialista en Derecho Financiero, sino también por el momento histórico que se vive en Venezuela en la actualidad, donde tan cuestionada está la justicia venezolana, por razones eminentemente políticas, lo que ha traído un deterioro reputacional de nuestro Tribunal Supremo de Justicia. De esta forma este trabajo, humildemente, busca dar un aporte como ciudadano a la reconstrucción del país, a la vuelta de los valores y principios éticos y morales, los cuales como Ucabista siempre busco mantener y dejar en alto nuestra amada Universidad.

Capítulo I

El Impuesto Sobre La Renta

Nociones Generales

Para examinar y entender el Impuesto Sobre La Renta (ISLR) resulta necesario conocer en que rama del derecho forma parte y sus principales características que la definen. Para ello analizaremos varias doctrinas de reconocidos juristas sobre la materia.

Lo primero que debemos considerar es que el ISLR es un tributo. Jarach (1943) define a los tributos como uno de los recursos que tiene el Estado para lograr medios pecuniarios necesarios para el desarrollo de sus actividades. Es decir, los tributos son un medio económico con los que cuenta el Estado para desarrollar sus actividades.¹ En este orden de ideas, el autor ubica a los tributos dentro de las finanzas públicas y como tal, forma parte de lo que la doctrina ha denominado el Derecho Público. Jarach desglosa esta definición para determinar características fundamentales de la misma, a saber: es una prestación pecuniaria², dada por una Ley³, que regula la relación de dos sujetos, por una parte el que tiene derecho a exigir la prestación, al que podemos calificar de acreedor del tributo, como lo es el Estado u otra entidad pública, y por otra, la persona obligada a cumplir con la prestación, es decir, el deudor de la obligación tributaria.

¹ Interpretación dada por el autor de este proyecto a la definición establecida por el jurista Dino Jarach en su obra titulada *El Hecho Imponible*, editada por Abeledo-Perrot, en Buenos Aires, Argentina.

² La mayoría de la doctrina ha aceptado que el tributo es una prestación pecuniaria.

³ Para estar en presencia de un Tributo, debe haberse establecido en una Ley y como tal haberse cumplido con todas las formalidades para su creación.

El jurista venezolano Millán (2006) acoge la definición del tratadista Suizo Blumenstein, afirmando que los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma.

Por su parte Villegas (1980) define a los tributos como: “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”. Como observamos esta definición contiene elementos en común a la realizada por el Dr. Dino Jarach y de esta definición Villegas extrae las características de los tributos de la siguiente manera:

- a) *Prestaciones comúnmente en dinero.* El tributo comporta el pago del mismo en dinero. Esta es una posición aceptada por la mayoría de la doctrina (como ya hemos señalado), sin embargo en México y Brasil sus códigos tributarios admiten que la prestación tributaria sea en especie.⁴ Con lo cual el autor, para englobar estas posiciones, establece que es suficiente que la prestación sea “pecuniariamente valuable”.
- b) *Exigidas en ejercicio del poder de imperio.* Para Villegas el poder de imperio es la potestad tributaria, es decir, la facultad de coacción para exigir el pago del tributo.
- c) *Sobre la base de la capacidad contributiva.* El tributo debe ser exigido sólo a quienes tienen disponibilidad de medios económicos para efectuar el pago. Esto conduce a la exención del mínimo de existencia porque

⁴ Esta posición es expuesta por el Dr. Héctor Villegas en su obra Curso de Finanzas, Derecho Financiero Y Tributario. Sin embargo no hemos podido analizar en profundidad estas posiciones ya que se escapa del alcance que se persigue con este trabajo especial de grado.

quien forzosamente destina sus ingresos a sus más elementales necesidades, no expresa titularidad de riqueza.

- d) *En virtud de una Ley.* Aquí Villegas asume la posición de Jarach en el sentido de que no hay tributo sin ley previa que lo establezca. El hecho de estar contenido el tributo en una ley significa someterlo al principio de legalidad.
- e) *Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.* Para Villegas, el objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas.

Conociendo las características del tributo podemos entrar en su clasificación, la cual, la más aceptada por la doctrina y el derecho positivo es dividir a los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Villegas señala que el impuesto es la prestación exigida al obligado independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir. Giuliani Fonrouge (1992) define a los impuestos como las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en Virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible. A las tasas como el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente, y las contribuciones especiales como una especie tributaria independiente del impuesto y de la tasa, y está constituido por la actividad que el Estado realiza con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente.

Con estas breves notas generales que nos ubican al ISLR como una especie de tributo, podemos entrar a realizar un análisis un poco más profundo y específico sobre el mismo.

Principios Generales del Derecho en Materia de Impuestos

Escribir sobre los principios generales del derecho en materia de impuestos resulta necesario para poder entender toda la normativa referente a este tema, en especial, al ISLR. Los principios que se derivan del estudio de las diferentes doctrinas y corrientes del Derecho son recogidos en muchas oportunidades por las constituciones de los países, como el caso de Venezuela, adoptando de esta manera un carácter jurídico.

Jarach (1983), hace un análisis de los principios en materia impositiva que no podemos dejar de nombrar, ya que muchos de ellos están recogidos en las principales constituciones de América Latina: En este orden de ideas tenemos los siguientes:

Principio de Legalidad

Este principio nace de las luchas políticas contra el Estado absoluto, donde se estableció la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. De aquí tenemos que para que exista el impuesto debe estar establecido en una ley, y esta debe ser realizada por el Parlamento o el Poder Legislativo, aunque en algunos casos, y siempre excepcionalmente, se acepta una delegación en el Poder Ejecutivo. Una de las críticas que se le ha realizado a este principio de legalidad es la pretendida necesidad de rapidez en las decisiones para adecuar los instrumentos a las contingencias económicas. Jarach, ha sido uno de los principales opositores a esta argumentación ya que para él la urgencia no juega ningún rol en la planificación especialmente en la de mediano y largo plazo.

Principio de Igualdad

La igualdad se estructura en el principio de la capacidad contributiva, concebida dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas.⁵ Por lo tanto el principio de igualdad está inmerso con el principio de la capacidad contributiva, la cual no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Ello excluye la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de igualdad identificado con el de la capacidad contributiva, puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado. Con ello se reduce el principio de la capacidad contributiva puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado.

Principio de Economía

Adam Smith (1958) establece con esta teoría que los impuestos deben afectar a los contribuyentes con la menor carga posible por encima del monto que efectivamente ingrese en las arcas del fisco. En las decisiones del Estado para la creación de impuestos con el objeto de cubrir gastos que demande la producción de servicios, juega el principio de economía en el sentido de minimizar las cargas a los contribuyentes. Para Jarach el principio de economía es incompatible con el principio de igualdad ya que el Estado debe elegir entre evitar impuestos con cargas excedentes y preservar íntegramente la equidad del impuesto pero sacrificando la eficiencia de la actividad financiera de producción de servicios o bien preservar esta eficiencia sacrificando, en cierta medida, la equidad del impuesto.

⁵ Para profundizar esta teoría puede revisarse a *Musgrave, Richard A., "Teoría de la hacienda pública"*.

Principio de Neutralidad

El impuesto, en teoría⁶, no debe provocar distorsiones en el mercado como lo es la ley de la oferta y la demanda. Todos los impuestos producen algunos efectos en la economía del mercado y precisamente esta comprobación ha servido de base para la utilización del impuesto no sólo y no siempre para cubrir los gastos públicos, sino también y en ciertos casos preponderantemente, para el logro de otros propósitos como la redistribución de ingresos, la estabilización o el desarrollo del país.

La neutralidad se logra haciendo mínima la carga excedente. Sin embargo, el problema de compatibilizar el mínimo de carga excedente con las exigencias de la equidad.

Principio de Progresividad

El principio de progresividad, mencionado en el principio de igualdad, exige que la fijación de los tributos a los ciudadanos habitantes de un país, sean en proporción a sus ingresos o manifestaciones de capacidad contributiva. Este principio en especial está prácticamente consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) el cual contempla lo siguiente:

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

⁶ Nos permitimos decir “en teoría” ya que muchas veces la realidad es otra. Hemos observado que los impuestos terminan afectando de manera indirecta a la economía y a su libre movimiento y siempre tienen una incidencia en ella. Este principio debe ser una regla para que a la hora de establecer un impuesto, el mismo afecte de la menor manera posible el desarrollo económico del país.

Principio de No Confiscatoriedad

Este principio está íntimamente relacionado con el derecho a la propiedad privada. La CRBV⁷ consagra este derecho asegurando su inviolabilidad, su uso y disposición, prohibiendo la confiscación.⁸ Un tributo pasa a ser confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta. García Belsunce expresa que la confiscatoriedad en los impuestos inmobiliarios se da en tanto afecta el capital; en el impuesto a las ganancias cuando el monto del tributo es irrazonable; en los tributos indirectos, acreditada la no-traslación, el monto de la tasa no guarde proporción alguna con el costo directo o indirecto del servicio prestado.

Principio de No Retroactividad

Este es uno de los principios más antiguos del derecho, consagrado en el Derecho Romano y aceptado por la legislación contemporánea. Ninguna norma

⁷ CRBV. Artículo 115. *Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.*

⁸ CRBV. Artículo 317. *No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidas en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.*

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la Ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda Ley Tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

podrá aplicarse con carácter retroactivo, salvo que favorezca al infractor. Nuestra legislación contempla este principio tanto en la CRBV como en el Código Orgánico Tributario (COT) en los siguientes términos:

CRBV. Artículo 24. Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o a la rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron. Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o a la rea.

COT. Artículo 8⁹. Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Ninguna norma tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo.

⁹ Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Número 6.152 Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014.

Definición del Impuesto Sobre La Renta

El profesor Valdés Costa (1996) sostiene que el impuesto es el tributo por excelencia y el más importante de las finanzas públicas, con lo cual podemos entender la enorme importancia que tiene para el Derecho Tributario el ISLR. Villegas (1980) presenta una de las definiciones clásicas del impuesto: *El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.* Como se observa en esta definición no existe una actividad estatal determinada, sino por el contrario, la obligación de tributar está relacionada con la persona o bienes del obligado.

Por su parte Dino Jarach en su obra titulada “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” define al impuesto como *el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva, independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familias, monto total de ingresos y fortunas.*

Giannini (1957) establece que el impuesto es *la prestación pecuniaria que una entidad pública tiene el derecho de exigir en virtud de su poder de imperio, originario o derivado, según los casos, en la medida y formas establecidas por la ley con el propósito de obtener un ingreso.*

A su vez Ramírez (1994) define a los impuestos como *aquellos que cobra el Estado en función a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos (los contribuyentes), determinados en la legislación venezolana por sus enriquecimientos netos.*

De esta muestra de autores podemos observar, a excepción de Ramírez, que no hay una definición concreta del ISLR sino más bien la definición genérica del

impuesto. Al entender que es un impuesto y qué clase de tributo es, los doctrinarios han estudiado de forma separada todos los tipos de impuestos existentes, entre los cuales sin duda está el ISLR, especificando su análisis en la noción de “Renta” y sus características.

Noción del Impuesto Sobre La Renta En la Legislación Venezolana

Luego de este breve análisis de la doctrina de lo que debemos entender por ISLR, resulta necesario visualizar este concepto en nuestra legislación venezolana, específicamente en la LISLR y en la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras (LOTTT), instrumentos fundamentales en el marco del estudio que se persigue con el presente Trabajo Especial de Grado (TEG). El artículo primero de la LISLR establece lo siguiente:

Art. 1. Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

Salvo disposición en contrario del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por

*los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija*¹⁰.

Observamos de la definición establecida en la LISLR que los enriquecimientos, es decir la renta, para que sea gravable con el impuesto deben ser anuales, netos y disponibles. Por otra parte tenemos que la LOTTT en sus disposiciones no establece una definición del impuesto sobre la renta, pero en su artículo 107 se establece lo siguiente:

Art. 107. Pago de contribuciones o impuestos.

*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”*¹¹.

En esta definición el legislador usó la terminología de tributo para abarcar cualquiera de sus especies, es decir, impuesto, tasa o contribución considerando como enriquecimiento el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó. Esta definición de salario normal es uno de los aspectos a profundizar a lo largo del presente TEG, ya que del mismo es que se suscita el conflicto normativo con el artículo 31 de la LISLR.

¹⁰ Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.210 (Extraordinario), diciembre 31, 2015.

¹¹ Ley Orgánica del Trabajo, Los Trabajadores y Las Trabajadoras (2012). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.076 (Extraordinario), mayo 7, 2012.

Noción de Renta

El profesor Jarach ha sido de la posición de que no existe un concepto de renta o rédito que obligue al Estado a ceñirse a él en el momento de crear un impuesto a la renta, sino más bien han sido las doctrinas económico-financieras que han dado diferentes conceptos de renta, entre ellas expone a: i) *La Teoría de las Fuentes*, la cual asimila el concepto de renta al producto neto periódico de una fuente permanente, deducidos los gastos necesarios para producirlo y para conservar intacta la fuente productiva. El fundamento de esta teoría está en considerar como reveladora de la capacidad contributiva de un sujeto a la renta que obtiene periódicamente, que demuestra el grado de su capacidad económica normal, excluyendo las ganancias ocasionales o eventuales que no fluyen regularmente al sujeto contribuyente; ii) *La Teoría del Incremento Patrimonial Neto más Consumo*, el concepto de renta comprende en su alcance, además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales y las provenientes del juego. Este concepto abarca también a los aumentos de patrimonio derivados de herencias, legados y donaciones; iii) *La Teoría de Irving Fisher*, la esencia de la teoría de Fisher consiste en que el ingreso o renta se define como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período. De esta teoría surgen dos consecuencias fundamentales, la primera consiste en que deben incluirse en el concepto de renta no sólo los ingresos monetarios, sino también el goce de los bienes en poder del contribuyente; y, la segunda es que no se consideran como renta los montos ingresados y no destinados al consumo, sino al ahorro, ya sea para consumo futuro o para inversión.

El profesor Moya en su *Tratado de Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario* analiza la doctrina económica de García Belsunce quien concluye que la Renta es la riqueza nueva, material o inmaterial, que deriva de una fuente productiva, que puede ser periódica y consumible y que se expresa en moneda, en

especie o en los bienes o servicios finales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibido como renta inmediata. De este concepto, el profesor Moya extrae las principales doctrinas fiscales en materia de la renta, a saber: i) *Teoría del Rédito- Producto*, es la riqueza nueva material, periódica o susceptible de serlo, que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en términos monetarios; ii) *Teoría del Rédito-Incremento Patrimonial o Rédito Ingresos*, es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios valuables en dinero, periódico, transitorio o accidental, de carácter oneroso o gratuito, que importe un incremento neto del patrimonio de un individuo en un periodo de tiempo determinado, esté acumulado o haya sido consumido y que se exprese en términos monetarios.

Sujetos Pasivos

El tema de los sujetos pasivos en el Derecho Tributario en general ha sido objeto de estudio por diferentes corrientes y doctrinarios de la materia. Jarach (1943) establece que el hecho imponible se atribuye a uno o más sujetos que, por efecto de esta atribución, resultan obligados al pago del tributo. Sus obligaciones, sin embargo, no son todas de la misma naturaleza y se distinguen entre ellas precisamente en razón de los diferentes criterios de atribución del hecho imponible a las diferentes categorías de obligados. Jarach continua exponiendo en su obra “El Hecho Imponible” que el contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, lo que permite asumir que el criterio de atribución del hecho imponible al sujeto pasivo principal depende de la naturaleza del mismo hecho imponible. En el caso del impuesto sobre la renta (típico tributo subjetivo) si el presupuesto de hecho es la disponibilidad de una renta, es evidentemente criterio de atribución la disponibilidad, es decir, la efectiva posesión de la renta, y es por ende contribuyente quien dispone de ella.

Por su parte, Villegas (1980) al hablar del sujeto pasivo enfoca el tema en las diversas corrientes que existen sobre la materia. Entre ellas expone a la corriente que

divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías: contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria. Otra vertiente, considerada por Villegas, considera que sólo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto, excluyendo a los responsables como sujeto pasivo. El autor adopta la postura de la división tripartita entre los sujetos pasivos, definiéndolos así: a) *Contribuyente* es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo, b) *Sustituto* es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la Ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria, c) *Responsable solidario* es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento.

El profesor Moya (2006) al hablar de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta realiza su enfoque realizando un análisis en la legislación venezolana sobre la materia, afirmando de esta manera que *son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta: 1) las personas naturales, 2) las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada, 3) las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho, 4) 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 explotación de minerales, de hidrocarburos o sus derivados, 5) las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citados anteriormente, 6) los establecimientos permanentes, centros o bases situados en el territorio*

nacional, 7) las herencias yacentes (las que están pendientes de adjudicación a los herederos), se considerarán contribuyentes asimilados a las personas naturales.

El COT vigente define a los sujetos pasivos de la manera siguiente:

Artículo 19. Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean en calidad de contribuyente o de responsable.

De la interpretación del artículo anterior se observa que el legislador venezolano entiende como a los sujetos pasivos a dos categorías, los contribuyentes y los responsables. A estos efectos es necesario verificar como define el COT a los contribuyentes y a los responsables:

Artículo 22. Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible.

Dicha condición puede recaer:

- 1. En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.*
- 2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.*
- 3. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.*

Artículo 23. Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias.

Artículo 25. Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes.

Ingreso Bruto e Ingreso Neto

Uno de los puntos importantes a destacar en el presente TEG es comprender lo que es el ingreso bruto con respecto al ingreso neto, ya que el tener claro estos conceptos ayudará en poder fijar una posición con la problemática existente entre la norma establecida en la LISLR versus a lo contemplado en la norma contenida en la LOTT.

Al hablar de ingreso bruto e ingreso neto nos estamos refiriendo, en términos generales, a las ganancias que obtiene una persona en un lapso de tiempo específico. Jarach (1983) establece un concepto de ganancia en términos reales. Aquí el autor escribe un poco sobre la desvalorización monetaria que sufre la renta por el fenómeno de la inflación, donde se deben tomar medidas para excluir del impuesto la ganancia ficticia producto de este fenómeno. Desde el punto de vista de las finanzas clásicas, la imposición tiene que guiarse por ganancias reales y no sólo monetarias. No solamente son inaceptables los impuestos que gravan ganancias ficticias, sino que también tienen que someterse a impuesto las ganancias por inflación, esto es, los beneficios que obtiene el contribuyente por la disminución del valor de sus deudas monetarias. Todo ello en homenaje al principio de equidad y de capacidad contributiva.

Ramírez (1994) establece que el ingreso bruto está constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios, de los arrendamientos y cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas.

Por su parte la LISLR vigente establece una definición de lo que debemos entender por ingreso bruto en los siguientes términos:

Artículo 16. El ingreso bruto global de los contribuyentes, a que se refiere el artículo 7 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de 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.

A los fines de la determinación del monto del ingreso bruto de fuente extranjera, deberá aplicarse el tipo de cambio promedio del ejercicio fiscal en el país, conforme a la metodología empleada por el Banco Central de Venezuela.

Parágrafo Primero: *Se consideran también ventas las exportaciones de bienes de cualquier clase, sean cultivados, extraídos, producidos o adquiridos para ser vendidos, salvo prueba en contrario y conforme a las normas que establezca el Reglamento.*

Parágrafo Segundo: *Los ingresos obtenidos a título de gastos de representación por Gerentes, Directores, Administradores o cualquier otro empleado que por la naturaleza de sus funciones deba realizar gastos en representación de la empresa, se excluirán a los fines de la determinación del ingreso bruto global de aquéllos, siempre y cuando dichos gastos estén individualmente soportados por los comprobantes respectivos y sean calificables como normales y necesarios para las actividades de la empresa pagadora.*

Parágrafo Tercero: *En los casos de ventas de inmuebles a crédito, los ingresos brutos estarán constituidos por el monto de la cantidad percibida en el ejercicio gravable por tales conceptos.*

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.

Parágrafo Quinto: *Para efectos tributarios, se considerará que, además de los derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas, subsistirán en cabeza de la sociedad resultante de la fusión, cualquier beneficio o responsabilidad de tipo tributario que corresponda a las sociedades fusionadas.*

Como podemos observar, la definición de ingreso bruto establecida en la ley es tan amplia que podemos afirmar que todo lo que reciba un contribuyente, por cualquier concepto de pago sea cual sea su determinación, excepto los recibidos por concepto de dividendos y gastos de representación y lo que en contrario establezca la ley, formará parte integral de su ingreso bruto global. A su vez se evidencia que existen determinados conceptos que la ley excluye del ingreso bruto global y, que a los fines del presente TEG, debemos hacer especial mención al establecido en el parágrafo cuarto de la ley, el cual habla específicamente de los viáticos donde es importante aclarar que por viáticos se debe entender aquellos pagos que efectúe el trabajador por cuenta de la compañía, sujetos a relación de gasto, tales como almuerzos con clientes, gastos de viaje, hotel, pasajes, etc.

Luego de exponer lo que la doctrina y la legislación venezolana entiende lo que es el ingreso bruto, es necesario analizar un poco lo que debemos comprender por ingreso neto. La LISLR vigente establece el mecanismo para obtener el ingreso neto de la manera siguiente:

Artículo 27. Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo,

normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento:

- 1. Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio; siempre y cuando el contribuyente haya cumplido con todas las obligaciones inherentes a su condición de patrono establecidas en la Ley.*
- 2. Los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta.*
- 3. Los tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, con excepción de los tributos autorizados por el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. En los casos de los impuestos al consumo y cuando conforme a las leyes respectivas el contribuyente no lo pueda trasladar como impuesto ni tampoco le sea reembolsable, será imputable por el contribuyente como elemento del costo del bien o del servicio.*
- 4. Las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo, determinadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo.*
- 5. Una cantidad razonable para atender la depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta, siempre que dichos bienes estén situados en el país y tal deducción no se haya imputado al costo. Para el cálculo de la depreciación podrán agruparse bienes afines de una misma duración probable. El Reglamento podrá fijar, mediante tablas, las bases para determinar las alícuotas de depreciación o amortización aplicables.*

6. *Las pérdidas sufridas en los bienes que constituyen el activo fijo destinados a la producción de la renta, por caso fortuito o fuerza mayor, no compensadas por seguros u otras indemnizaciones, siempre y cuando dichas pérdidas no sean imputables al costo.*
7. *Los gastos de traslado de nuevos empleados, incluidos los del cónyuge e hijos menores, desde el último puerto de embarque hasta la República Bolivariana de Venezuela, y los de regreso, salvo cuando sean transferidos a una empresa matriz, filial o conexas.*
8. *Las pérdidas por deudas incobrables cuando reúnan las condiciones siguientes:*
 - a. *Que las deudas provengan de operaciones propias del negocio.*
 - b. *Que su monto se haya tomado en cuenta para computar la renta bruta declarada, salvo en los casos de pérdidas de capitales dados en préstamo por instituciones de crédito, o de pérdidas provenientes de préstamos concedidos por las empresas a sus trabajadores.*
 - c. *Que se hayan descargado en el año gravable, en razón de insolvencia del deudor y de sus fiadores o porque su monto no justifique los gastos de cobranza.*
9. *Las reservas que la Ley impone hacer a las empresas de seguros y capitalización.*
10. *El costo de las construcciones que deban hacer los contribuyentes en acatamiento del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, o de disposiciones sanitarias.*

11. *Los gastos de administración y conservación realmente pagados de los inmuebles dados en arrendamiento, siempre que el contribuyente suministre en su declaración de rentas los datos requeridos para fines de control fiscal.*
12. *Los cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta.*
13. *Los gastos de transporte, causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del contribuyente pagador, con el objeto de producir la renta.*
14. *Las comisiones a intermediarios en la enajenación de bienes inmuebles.*
15. *Los derechos de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión.*
16. *Las regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.*
17. *Los gastos de reparaciones ordinarias de bienes destinados a la producción de la renta.*
18. *Las primas de seguro que cubran los riesgos a que están expuestos los bienes y personas distintas del contribuyente, considerado individualmente, empleados en la producción de la renta, o destinados a la venta, y los demás riesgos que corra el negocio en razón de esos bienes, o por la acción u omisión de esas personas, tales como los de incendios y riesgos conexos, los de responsabilidad civil, los relativos al personal con ocasión del trabajo y los que amparen a dicho personal conforme a contratos colectivos de trabajo.*

19. *Los gastos de publicidad y propaganda causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador.*
20. *Los gastos de investigación y desarrollo efectivamente pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador.*
21. *Los pagos hechos por las empresas a sus directores, gerentes, administradores u otros empleados como reembolso de gastos de representación, siempre que dichos gastos estén individualmente soportados por los comprobantes respectivos y sean realizados en beneficio de la empresa pagadora.*
22. *Todos los demás gastos causados o pagados, según el caso, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir la renta.*

Parágrafo Primero. *No se admite la deducción de remuneraciones por servicios personales prestados por el contribuyente, su cónyuge o sus descendientes menores. A este efecto también se consideran como contribuyentes los comuneros, los socios de las sociedades en nombre colectivo, los comanditantes de las sociedades en comandita simple y a los socios de sociedades civiles e irregulares o de hecho. Tampoco se admite la deducción de remuneraciones asignadas a los gerentes o administradores de las mencionadas sociedades o comunidades, cuando ellos tengan participación en las utilidades o pérdidas líquidas de la empresa.*

Parágrafo Segundo. *El total admisible como deducción por sueldos y demás remuneraciones similares pagados a los comanditarios, a los administradores de compañías anónimas y a los contribuyentes asimilados a éstas, así como a sus cónyuges y descendientes menores, en ningún caso podrá exceder del quince por ciento (15%) del ingreso bruto global de la empresa. Si tampoco existiere ingreso*

bruto, se tomarán como puntos de referencia los correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior y, en su defecto, los aplicables a empresas similares.

Parágrafo Tercero. La Administración Tributaria podrá reducir las deducciones por sueldos y otras remuneraciones análogas, si el monto de éstos comparados con los que normalmente pagan empresas similares, pudiera presumirse que se trata de un reparto de dividendos. Igual facultad tendrá la administración tributaria cuando se violen las disposiciones establecidas en el artículo 27 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, en cuyo caso podrá rechazar las erogaciones por salarios y otros conceptos relacionados con el excedente del porcentaje allí establecido para la nómina de personal extranjero.

Parágrafo Cuarto. Los gastos de administración realmente pagados por los inmuebles dados en arrendamiento, no podrán exceder del diez por ciento (10%) de los ingresos brutos percibidos en razón de tales arrendamientos.

Parágrafo Quinto. No serán deducibles los tributos establecidos en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, ni las inversiones capitalizables conforme a las disposiciones del artículo 27 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras.

Parágrafo Sexto. Solo serán deducibles los gastos de transporte de las mercancías exportadas hasta el puerto extranjero de destino, cuando para computar el ingreso bruto del contribuyente, se tome como precio de la mercancía exportada, el que rija en dicho puerto extranjero de destino.

Parágrafo Séptimo. En los casos de exportación de bienes manufacturados en el país, o de prestación de servicios en el exterior, de fuente venezolana, se admitirá la deducción de los gastos normales y necesarios hechos en el exterior, relacionados y aplicables a las referidas exportaciones o actividades, tales como los gastos de

viajes, de propaganda, de oficina, de exposiciones y ferias, incluidos los de transporte de los bienes a exhibirse en estos últimos eventos, siempre y cuando el contribuyente disponga en la República Bolivariana de Venezuela de los comprobantes correspondientes que respalden su derecho a la deducción.

Parágrafo Octavo. *Las deducciones autorizadas en los numerales 1 y 14 de este artículo, pagadas a cualquier beneficiario, así como las autorizadas en los numerales 2, 13, 15, 16 y 18 pagadas a beneficiarios no domiciliados ni residentes en el país, será objeto de retención de impuesto; de acuerdo con las normas que al respecto se establecen en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y en sus disposiciones reglamentarias.*

Parágrafo Noveno. *Sólo serán deducibles las provisiones para la depreciación de los inmuebles invertidos como activos permanentes en la producción de la renta, o dados en arrendamiento a trabajadores de la empresa.*

Parágrafo Décimo. *Los egresos por concepto de depreciación y gastos en avionetas, aviones, helicópteros y demás naves o aeronaves similares, sólo serán admisibles como deducción o imputables al costo hasta un cincuenta por ciento (50%), cuando el uso de tales bienes no constituya el objeto principal de los negocios del contribuyente y sin perjuicio de la exigencia de que tales egresos deben ser normales, necesarios y hechos en el país.*

Parágrafo Undécimo. *En los casos de regalías y demás participaciones análogas, pagadas a beneficiarios domiciliados o con establecimiento permanente o base fija en el país, sólo podrán deducirse los gastos de administración realmente pagados, hasta un cinco por ciento (5%) de los ingresos percibidos y una cantidad razonable para amortizar su costo de obtención.*

Parágrafo Duodécimo. *También se podrán deducir de la renta bruta las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de*

responsabilidad social del contribuyente y las donaciones efectuadas a favor de la Nación, los Estados, los Municipios y los Institutos Autónomos.

Las liberalidades deberán perseguir objetivos benéficos, asistenciales, religiosos, culturales, docentes, artísticos, científicos, de conservación, defensa y mejoramiento de los trabajadores urbanos o rurales, bien sean, gastos directos del contribuyente o contribuciones de éste hechas a favor de instituciones o asociaciones que no persigan fines de lucro y las destinen al cumplimiento de los fines señalados.

La deducción prevista en este párrafo procederá solo en los casos en que el beneficiario esté domiciliado en el país.

Parágrafo Decimotercero. *La deducción de las liberalidades y donaciones autorizadas en el párrafo anterior, no excederá de los porcentajes que seguidamente se establecen de la renta neta, calculada antes de haberlas deducido:*

- a. Diez por ciento (10%), cuando la renta neta del contribuyente no exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) y ocho por ciento (8%), por la porción de renta neta que exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.).*
- b. Uno por ciento (1%) de la renta neta, en todos aquellos casos en que el contribuyente se dedique a realizar alguna de las actividades económicas previstas en el literal d) del artículo 7º del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.*

Parágrafo Decimocuarto. *No se admitirá la deducción ni la imputación al costo de los egresos por concepto de asistencia técnica o servicios tecnológicos pagados a favor de empresas del exterior, cuando tales servicios se presten o puedan prestarse en el país para el momento de su caución. A estos fines, el contribuyente, deberá presentar ante la Administración*

Tributaria, los documentos y demás recaudos que demuestren las gestiones realizadas para lograr la contratación de tales servicios en el país.

Parágrafo Decimoquinto. *No se admitirán las deducciones previstas en el parágrafo duodécimo y el decimotercero de este artículo, en aquellos casos en que el contribuyente haya sufrido pérdidas en el ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que efectuó la liberalidad o donación.*

Parágrafo Decimosexto. *Para obtener el enriquecimiento neto de fuente extranjera, sólo se admitirán los gastos incurridos en el extranjero cuando sean normales y necesarios para la operación del contribuyente que tribute por sus rentas mundiales, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en la República Bolivariana de Venezuela la misma actividad o una semejante. Estos gastos se comprobarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, al menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos.*

Parágrafo Decimoséptimo. *Para determinar el enriquecimiento neto del establecimiento permanente o base fija, se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente o base fija, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, ya sea que se efectuasen en el país o en el extranjero. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, filiales, subsidiarias, casa matriz o*

empresas vinculadas en general, a título de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos o a título de comisión, por servicios prestados o por gestiones hechas, con excepción de los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos. En materia de intereses se aplicará lo dispuesto en el Capítulo III del Título VII del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

Parágrafo Décimo Octavo. *El Reglamento del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley establecerá los controles necesarios para asegurar que las deducciones autorizadas en este artículo, sean efectivamente justificadas y respondan a gastos realizados.*

Parágrafo Décimo Noveno. *No se admitirá la deducción de pérdidas por destrucción de bienes de inventario o de bienes destinados a la venta; ni tampoco la de activos fijos destinados a la producción de la renta, que no cumplan con las condiciones señaladas en el numeral sexto del presente artículo.*

Se observa de la redacción del artículo anterior que para obtener el enriquecimiento neto deben hacerse ciertas deducciones al ingreso bruto y estas solo pueden ser las estipuladas en la Ley. Con lo cual podemos entender la extensa redacción del artículo 27 de la LISLR con la finalidad de no dejar ningún concepto deducible fuera del marco legal. Para los fines del presente TEG, el cual se circunscribe en analizar la problemática tributaria de personas naturales bajo relación de dependencia, a estas no les es aplicable el artículo 27 de la LISLR.

Desgravámenes Permitidos a las Personas Naturales

Los desgravámenes son las cantidades pagadas en el país o en el exterior, durante el ejercicio gravable, no reembolsados al contribuyente, que se permiten deducir al enriquecimiento gravable.¹² Como vemos de esta definición, existen otros conceptos que la Ley permite deducir del ingreso bruto a los ya señalados anteriormente y que resulta necesario conocer a los fines del presente TEG. Para ello debemos remitirnos a la vigente LISLR.

Artículo 59. 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 en 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*

¹² Concepto extraído del libro del profesor Edgar José Moya Millán, “Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, ya referenciado.

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.

Parágrafo Primero: *Los desgravámenes previstos en este artículo, no procederán cuando se hayan podido deducir como gastos o costos, a los efectos de determinar el enriquecimiento neto del contribuyente.*

Parágrafo Segundo: *Los desgravámenes autorizados en el presente artículo, 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. 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 presente artículo, los desgravámenes por tales conceptos se dividirán entre ellos. En todo caso para ser aceptados los desgravámenes deberá aparecer en el recibo correspondiente el número de Registro de Información Fiscal del beneficiario del pago.*

Parágrafo Tercero. *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 de este artículo, hechos fuera del país, por funcionarios diplomáticos o consulares de la República Bolivariana de Venezuela acreditados en el exterior; los efectuados por otros funcionarios de los poderes públicos nacionales, estatales o municipales y los hechos por los representantes de los institutos oficiales*

autónomos y de empresas del Estado, mientras estén en el exterior en funciones inherentes a sus respectivos cargos.

De la redacción del artículo anterior se observa que los desgravámenes aceptados por la ley versan, en términos generales, por gastos de educación, salud y vivienda. En lo personal me llama la atención que gastos de alimentación, lo cual es básico para todo ser humano, no puedan ser desgravados en una proporción. Ahora bien, los desgravámenes tienen que corresponder a los pagos efectuados por el contribuyente dentro del año gravable y los comprobantes respectivos de dichos pagos deben ser anexados a la declaración anual de rentas. Un aspecto importante de señalar es que, como contribuyentes, debemos de solicitar que se incorpore el número de Registro de Información Fiscal (RIF) en la respectiva factura, ya que por lo establecido en la ley, no bastará con que en la factura aparezca el nombre completo y cédula de identidad del contribuyente.

Es importante señalar que la LISLR permite realizar un desgravamen único el cual está calculado en setecientas setenta y cuatro unidades tributarias (774 U.T) establecido de la siguiente manera:

Artículo 60. Las personas naturales residentes en el país, podrán optar por aplicar un desgravamen único equivalente a setecientas setenta y cuatro unidades tributarias (774 U.T). En este caso, no serán aplicables los desgravámenes previstos en el artículo anterior.”

De la redacción del artículo anterior se observa que la LISLR estima que todos los gastos que un contribuyente puede tener en un año fiscal correspondientes a educación, salud y vivienda pueden ascender a la cantidad de 774 UT y que para efectos prácticos, permite realizarlos en un desgravamen único, sin tener la necesidad de detallar dichos gastos y soportarlos con sus correspondientes facturas fiscales. Debemos analizar un poco esta cantidad de 774 UT en la realidad económica actual en la que se ha realizado el presente TEG. Para el ejercicio fiscal correspondiente al

año 2016 la UT estaba estipulada en ciento setenta y siete Bolívares (Bs. 177), es decir, que realizando la conversión del valor de la UT para la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal del año 2016 los gastos promedio de un contribuyente correspondientes a educación, salud y vivienda podrían ascender a Bolívares Ciento Treinta y Seis Mil Novecientos Noventa y Ocho (Bs.136.998,00), una cantidad que, para la realidad económica de Venezuela vivida en el año 2016, resulta un monto insignificante con el que se puedan cubrir los mencionados gastos. Con lo cual es importante exigir y conservar todas las facturas fiscales correspondientes a gastos de educación, salud y vivienda ya que siempre serán superiores al desgravamen único establecido en la Ley, a menos que el contribuyente no haya incurrido en dichos gastos durante el ejercicio fiscal y pueda beneficiarse declarando el desgravamen único permitido en la Ley.

Rebajas del Impuesto

Existen rebajas que la LISLR permite restar del impuesto causado y de esta forma determinar el monto definitivo para el pago del impuesto. A este respecto, revisaremos lo establecido en la Ley sobre estas rebajas:

Artículo 61. 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 mayores de edad a menos que estén incapacitados para el trabajo, o estén estudiando y sean menores de veinticinco (25) años.*

Parágrafo Primero.: *La rebaja en el numeral 1) de este artículo no procederá cuando los cónyuges declaren por separado. En este caso, solo uno de ellos podrá solicitar rebaja de impuesto por concepto de cargas de familia.*

Parágrafo Segundo: *Cuando varios contribuyentes concurren al sostenimiento de algunas de las personas a que se contrae el numeral 2 de este artículo, las rebajas de impuesto se dividirán entre ellos.*

Parágrafo Tercero: *Los funcionarios señalados en el Parágrafo Tercero del artículo 59, gozarán de las rebajas de impuesto establecidas en el numeral 2 de este artículo, aún cuando los ascendientes o descendientes a su cargo, no residan en la República Bolivariana de Venezuela.*

Las rebajas como bien lo señala Ramírez (1994) son un *incentivo fiscal*, que en el caso de las personas naturales se extiende a las personas que estos tengan a su cargo, con las limitaciones establecidas en el artículo citado anteriormente. Si bien la rebaja establecida en la LISLR es de 10 U.T. por el contribuyente y por cada persona que este tenga a su cargo, resulta de gran ayuda. Sin embargo, soy de la opinión de que esta rebaja debería de revisarse y ajustar su valor a un monto más significativo para que realmente pueda ser considerado como un *incentivo fiscal*.

Exenciones

Las exenciones son un beneficio tributario los cuales pueden ser totales o parciales que eximen al contribuyente del pago del impuesto, pero el mismo debe estar establecido en la Ley. El COT trae una definición de lo que debe entenderse por esta dispensa tributaria:

Artículo 73. La exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la Ley.

Exoneración es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la Ley.

Observamos de la redacción del artículo anterior, que efectivamente para que pueda operar la exención, la Ley debe otorgarla, lo cual nos lleva a revisar la LISLR para determinar lo que la misma establece sobre la materia.

Artículo 14. Están exentos de impuesto:

- 1. Las entidades venezolanas de carácter público, el Banco Central de Venezuela y Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela, así como los demás Institutos Autónomos que determine la Ley;*
- 2. Los agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados en la República, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos. También los agentes consulares y otros agentes o funcionarios de gobiernos extranjeros que, con autorización del gobierno nacional, residan en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos, siempre que exista reciprocidad de exención con el respectivo país a favor de los agentes o funcionarios venezolanos; y las rentas que obtengan los Organismos Internacionales y sus funcionarios, de acuerdo con lo previsto en los*

Convenios Internacionales suscritos por la República Bolivariana de Venezuela;

- 3. Las instituciones benéficas y de asistencia social, siempre que sus enriquecimientos se hayan obtenido como medio para lograr los fines antes señalados; que en ningún caso, distribuyan ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros y que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio;*
- 4. Los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban con ocasión del trabajo, cuando les sean pagadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo, por los intereses y el producto de los fideicomisos constituidos conforme a el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, y por los productos de los fondos de retiro y de pensiones;*
- 5. Los asegurados y sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban en razón de contratos de seguros; pero deberán incluirse en los ingresos brutos aquéllas que compensen pérdidas que hubieren sido incluidas en el costo o en las deducciones;*
- 6. Los pensionados o jubilados, por las pensiones que reciban por concepto de retiro, jubilación o invalidez, aun en el caso de que tales pensiones se traspasen a sus herederos, conforme a la legislación que las regula;*
- 7. Los donatarios, herederos y legatarios, por las donaciones, herencias y legados que perciban;*
- 8. Los afiliados a las cajas y cooperativas de ahorro, siempre que correspondan a un plan general y único establecido para todos los trabajadores de la empresa que pertenezcan a una misma categoría*

profesional de la empresa de que se trate, mientras se mantengan en la caja o cooperativa de ahorros, a los fondos o planes de retiro, jubilación e invalidez por los aportes que hagan las empresas u otras entidades a favor de sus trabajadores, así como también por los frutos o proventos derivados de tales fondos;

- 9. Las personas naturales, por los enriquecimientos provenientes de los intereses generados por depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y cualquier otro instrumento de ahorro previsto en la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras o en leyes especiales, así como los rendimientos que obtengan por inversiones efectuadas en fondos mutuales o de inversión de oferta pública;*
- 10. Las instituciones de ahorro y previsión social, los fondos de ahorros, de pensiones y de retiro por los enriquecimientos que obtengan en el desempeño de las actividades que les son propias;*
- 11. Las empresas estatales nacionales que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, por los enriquecimientos extraordinarios provenientes del valor comercial que les sea reconocido por sus asociados a los activos representados por estudios previos, informaciones, conocimientos e instructivos técnicos, fórmulas, datos, grabaciones, películas, especificaciones y otros bienes de similar naturaleza relacionados con los proyectos objeto de asociación destinados al desarrollo de los mismos, en virtud de los Convenios de Asociación que dichas empresas celebren de conformidad con la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos o mediante contratos de interés nacional previstos en la Constitución;*

12. Los enriquecimientos provenientes de los bonos de deuda pública nacional y cualquier otra modalidad de título valor emitido por la República;

13. Los estudiantes becados por los montos que reciban para cubrir sus gastos de manutención, de estudios o de formación.

Parágrafo Único: Los beneficiarios de la exención prevista en el numeral 3 de este artículo, deberán justificar ante la Administración Tributaria que reúnen las condiciones para el disfrute de la exención, en la forma que establezca el Reglamento. En cada caso, la Administración Tributaria otorgará la calificación y registro de la exención correspondiente.

De las exenciones señaladas en la LISLR nos interesa analizar la establecida en el numeral 4, la cual refiere un supuesto de exención para los trabajadores y es el caso de que estos reciban sumas de dinero por indemnizaciones laborales, las mismas no son objeto de pago de impuesto. Esto es importante señalarlo, ya que en los próximos capítulos estaremos haciendo referencia a esta y otras consideraciones sobre la materia para poder llegar a conclusiones propias sobre la problemática planteada en este TEG.

Exoneraciones

La exoneración, a diferencia de la exención, es un derecho del Poder Ejecutivo para otorgar la liberación total o parcial del pago del ISLR mediante Decreto. Este derecho del Poder Ejecutivo está establecido en la Ley. A este respecto, es necesario revisar lo que el COT estipula en cuanto a la exoneración:

Artículo 73. Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la ley.

Exoneración es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley.

Artículo 74. La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones especificará los tributos que comprenda, los presupuestos necesarios para que proceda, y las condiciones a las cuales está sometido el beneficio. La ley podrá facultar al Poder Ejecutivo para someter la exoneración a determinadas condiciones y requisitos.

Artículo 75. La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, establecerá el plazo máximo de duración del beneficio. Si no lo fija, el término máximo de la exoneración será de cinco (5) años. Vencido el término de la exoneración, el Poder Ejecutivo podrá renovarla hasta por el plazo máximo fijado en la ley, en su defecto, el de este artículo.

Parágrafo Único. *Las exoneraciones concedidas a instituciones sin fines de lucro podrán ser por tiempo indefinido.*

Artículo 76. Las exoneraciones serán concedidas con carácter general, a favor de todos los que se encuentren en los presupuestos y condiciones establecidos en la ley o fijados por el Poder Ejecutivo.

Artículo 77. Las exenciones y exoneraciones pueden ser derogadas o modificadas por ley posterior, aunque estuvieren fundadas en determinadas condiciones de hecho. Sin embargo, cuando tuvieren plazo cierto de duración, los beneficios en curso se mantendrán por el resto de dicho término, pero en ningún caso por más de cinco (5) años a partir de la derogatoria o modificación.

Como podemos observar las exoneraciones son decretadas por el Poder Ejecutivo y las mismas deben ajustarse a los parámetros establecidos en los artículos citados anteriormente. El más reciente Decreto de Exoneración del pago del ISLR fue realizado el 17 de enero del año 2017 para las personas naturales residentes en el país

donde se exoneró del pago del impuesto a quienes hayan obtenido un enriquecimiento anual de hasta 6.000 UT. A los efectos del presente TEG, resulta de importancia transcribir íntegramente el mencionado Decreto, el cual fue publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Número 41.077 del 18 de enero del año 2017. Visto que el mismo absorbe a los trabajadores bajo relación de dependencia, objeto central del presente TEG.

Decreto N° 2.680 17 de enero de 2017

NICOLÁS MADURO MOROS

Presidente de la República

Con el supremo compromiso y voluntad de lograr la mayor eficacia política y calidad revolucionaria en la construcción del socialismo, la refundación de la Nación venezolana, basado en principios humanistas, sustentado en condiciones morales y éticas que persiguen el progreso de la Patria y del colectivo, por mandato del pueblo, en ejercicio de las atribuciones que me confiere el numeral 11 del artículo 236 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en concordancia con el artículo 195 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Impuesto Sobre la Renta, concatenado con el artículo 3 del Decreto N° 2.667 de fecha 13 de enero de 2017 mediante el cual se declaró el Estado de Excepción y Emergencia Económica en todo el Territorio Nacional, dadas las circunstancias extraordinarias en el ámbito social, económico y político, que afectan el orden constitucional, la paz social, la seguridad de la nación, las instituciones públicas y a los

ciudadanos y ciudadanas habitantes de la República, a fin de que el Ejecutivo Nacional adopte las medidas urgentes, contundentes, excepcionales y necesarias, para asegurar a la población el disfrute pleno de sus derechos, preservar el orden interno, el acceso oportuno a bienes, servicios, alimentos, medicinas y otros productos esenciales para la vida, de conformidad con lo establecido en los artículos 74, 75 y 76 del Código Orgánico Tributario, en Consejo de Ministros,

CONSIDERANDO

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 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,

CONSIDERANDO

Que el Ejecutivo Nacional, fundamenta su política fiscal en los principios de progresividad, equidad, y eficiencia del sistema tributario, con la finalidad de generar los ingresos suficientes que permitan ejecutar las políticas públicas, con especial énfasis en el ámbito social, procurando especialmente la protección de las familias más vulnerables y el estímulo a la clase media trabajadora,

CONSIDERANDO

Que el Plan de la Patria, Segundo Plan Socialista de Desarrollo Económico y Social de la Nación 2013-2019, prevé en sus objetivos estratégicos y generales el mejoramiento y la promoción de la eficiencia de la gestión fiscal del sector público, a los fines de generar mayor transparencia y confiabilidad sobre el impacto económico y social de la política fiscal; lo que se traduce en mayores ingresos y consecuentemente, en óptima ejecución de los planes y proyectos destinados a atender las necesidades sociales de los venezolanos y venezolanas, sin afectar el ingreso de los asalariados y asalariadas destinado a la vida digna y el buen vivir de sus familias.

DECRETO

Artículo 1. *Se exonera del pago del impuesto sobre la renta, el enriquecimiento neto anual de fuente territorial obtenido por las personas naturales residentes en el país, hasta por un monto en Bolívars equivalente a Seis Mil Unidades Tributarias (6.000 U.T.).*

Las personas naturales residentes en el país están obligadas a declarar y pagar el impuesto sobre la renta respecto de la porción de enriquecimiento neto anual de fuente territorial que supere el monto de Bolívars indicado en el encabezamiento de este artículo.

Artículo 2. *La exoneración prevista en este Decreto se aplicará respecto de los enriquecimientos netos anuales de fuente territorial, obtenidos durante el ejercicio fiscal 2016.*

Artículo 3. *Los contribuyentes que, estando, comprendidos en el supuesto de exoneración previsto en el artículo 1º, hubieren declarado y pagado el impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2016 antes de la entrada en vigencia de este Decreto, tendrán a su favor un crédito fiscal equivalente al monto pagado, hasta la concurrencia de la cantidad exonerada. Dicho crédito fiscal, podrá ser cedido o aplicado a los ejercicios fiscales posteriores.*

Artículo 4. *La exoneración a que se refiere este Decreto, no aplicará a los contribuyentes que presenten la declaración definitiva de rentas fuera de los plazos establecidos en las normas tributarias.*

Artículo 5. *El Ministro del Poder Popular de Economía y Finanzas queda encargado de la ejecución de este Decreto.*

Artículo 6. *Este Decreto entrará en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.*

Dado en Caracas, a los diecisiete días del mes de enero de dos mil diecisiete. Años 206 de la Independencia, 157 de la Federación y 17 de la Revolución Bolivariana.

Consideración Final

De las nociones doctrinales y legales revisadas, analizadas y estudiadas anteriormente, vemos la gran importancia que para efecto de las políticas públicas tiene el ISLR. Sin temor a equivocarnos podríamos considerarlo como el tributo de mayor importancia y el cual reporta una suma de dinero considerable para que el Gobierno pueda satisfacer su planificación anual presupuestaria.

Dentro del objeto de estudio que enmarca este TEG, el cual está enfocado en analizar el pago del ISLR de los trabajadores bajo relación de dependencia, donde hemos podido observar a lo largo de todo este capítulo sus principales características, rebajas, incentivos fiscales y desgravámenes permitidos por la Ley, entendemos al Derecho Tributario como una ciencia jurídica que forma parte del llamado Derecho Público cuya finalidad es la de regular la acción del Estado en su poder de Imperio para recabar tributos con el objetivo de poder atender las necesidades del Estado y la realización de servicios públicos en beneficio de toda la sociedad, donde sus principios legales fundamentales establecen que todo tributo debe estar establecido en una ley, los tributos no pueden tener carácter confiscatorio, no se pueden aplicar a situaciones pasadas, es decir, tienen carácter retroactivo y en esencia los tributos deben ser progresivos.

En el próximo capítulo nos toca analizar, conocer y estudiar el fenómeno social del trabajo para poder entender esta ciencia jurídica. Este estudio nos dará luces para entender la problemática planteada en este TEG y así acercarnos a conclusiones propias, que pudieran ser usadas como aporte al conflicto jurídico planteado.

Capítulo II

El Derecho Del Trabajo

Comentario Preliminar

Luego de haber analizado la doctrina y leyes tributarias en materia de impuesto, resulta necesario realizar el mismo análisis con la materia laboral, para poder entender sus fundamentos, principios y doctrina que rigen esta rama del derecho. No obstante, a los fines del objetivo perseguido en este TEG, el estudio sobre esta materia se basará en su conceptualización, principios básicos, sus nociones fundamentales sobre lo que debe entenderse como trabajador bajo relación de dependencia, el patrono y el concepto de salario y su alcance.

Este estudio nos dará el conocimiento para entender esta rama del derecho y poder compararla y establecer diferencias fundamentales con el derecho tributario a los fines de tratar de dilucidar el conflicto normativo entre el artículo 31 de la LISLR y el artículo 107 de la LOTTT, claro está con el aporte de las teorías que se analizarán en los próximos capítulos.

Definición

Entrar a definir lo que debemos comprender por Derecho del Trabajo, no puede iniciarse sin analizar una de las doctrinas más sobresalientes que en Venezuela se haya escrito sobre la materia, como lo es, la obra realizada en 1939 por el Dr. Rafael Caldera titulada “Derecho del Trabajo.”¹³ En este tratado, El Dr. Caldera esboza una definición del Derecho del Trabajo, que como bien el autor afirma, trata de comprender todo el objeto de esta ciencia jurídica:

¹³ Caldera Rafael (1939) *Derecho Del Trabajo*. Caracas, Tipografía La Nación.

Derecho del Trabajo es el conjunto de normas jurídicas que se aplican al hecho social TRABAJO, tanto por lo que toca a las relaciones entre las partes que concurren a él y con la colectividad en general, como al mejoramiento de los trabajadores en su condición de tales.

Uno de los aspectos resaltantes de la definición realizada por el Dr. Caldera es que califica al trabajo como un “hecho social” esencialmente personal, es decir, inherente a la persona del trabajador. Continúa el Dr. Caldera explicando que la última parte de la definición explica que las instituciones de previsión y de bienestar social son estudiadas por el Derecho del Trabajo mientras persigan el mejoramiento de los trabajadores en su condición de tales; y que exceden de él cuando ninguna relación directa entraña con el hecho del trabajo.

Krotoschin (1955) al definir el Derecho del Trabajo (DT) conceptualiza el término “Trabajo” ya que es el elemento fundamental de este Derecho. De esta forma analiza las acepciones que comúnmente se tienen sobre este término, tales como: ocupación, actividad, esfuerzo cualquiera. El autor determina que el concepto “Trabajo” es muy amplio para que pueda servir de base a una definición del DT, con lo cual lo enfoca a una sola forma, el cual es el trabajo dependiente, es decir, prestado en calidad de subordinación.¹⁴

A su vez, Krotoschin entiende que el DT no es un derecho aislado sino que se ha desarrollado y sigue desarrollándose en estrecho contacto con otras ramas jurídicas.¹⁵ El DT requiere ser completado por conceptos y consideraciones

¹⁴ Para los fines de este TEG, el análisis y definición que el Dr. Krotoschin realice sobre el DT es de gran importancia ya que su enfoque es básicamente hacia la relación del trabajo bajo relación de dependencia, enfoque central que persigue este trabajo desde el punto de vista tributario.

¹⁵ Tal afirmación realizada por el Dr. Krotoschin en 1955, tiene una gran vigencia en la actualidad, ya que este TEG elaborado en 2017, demuestra la estrecha vinculación y continuo desarrollo del DT con otras ramas del derecho, en este caso en particular, con el Derecho Tributario.

estimativas de otras partes del ordenamiento jurídico, de esta forma los principios generales del DT, si bien surgen necesariamente de la peculiaridad de este, no dejan de ser, parte integrante del ordenamiento jurídico en general. Con estas nociones tomadas como base, el Dr. Krotoschin esboza la siguiente definición:

El Derecho del Trabajo es el conjunto de los principios y normas jurídicos destinados a regir la conducta humana dentro de un sector determinado de la sociedad, el que se limita al trabajo prestado por trabajadores dependientes, comprendiendo todas las consecuencias que en la realidad social surgen de ese presupuesto básico, y cuyo sentido intencional apunta a lo jurídico.

Como se puede observar de la definición realizada por el Dr. Krotoschin el elemento social es parte de la misma, como lo es en la definición presentada y analizada por el Dr. Caldera. Krotoschin utiliza el término de “realidad social” el cual compone un elemento evolutivo muy importante y que el DT tiene que abordar y adaptarse a los nuevos tiempos y realidades sociales que continuamente se vienen presentando.

Otra doctrina que no podemos dejar de mencionar y de más reciente data, es la realizada por el Dr. Rafael Alfonso Guzmán (1997). El Dr. Alfonso Guzmán al conceptualizar el DT analiza la voz “Trabajo” proveniente del latín *trabs* (traba, dificultad, impedimento) con lo cual evoca una actividad, un desgaste de energía. Para el autor, desde un punto de vista meramente económico el trabajo es considerado como un factor de producción, es decir, supone un intercambio de bienes y servicios para la satisfacción de necesidades humanas. También entiende el trabajo como una función social y así establecida en la Declaración de los Derechos Sociales del Trabajador, contenida en la Carta Internacional Americana de Garantías Sociales.

Bajo este enfoque de estudio, el Dr. Alfonso Guzmán define al DT de la siguiente forma:

El Derecho del Trabajo es el conjunto de preceptos de orden público, regulador de las relaciones jurídicas que tienen por causa el trabajo por cuenta y bajo la dependencia ajenas, con objeto de garantizar a quien lo ejecuta su pleno desarrollo como persona humana, y a la comunidad, la efectiva integración del individuo en el cuerpo social y la regularización de los conflictos entre los sujetos de esas relaciones.

De las definiciones analizadas necesariamente debe entenderse al DT como un fenómeno social y su estudio, análisis e interpretación no puede desligarse de esta realidad, la cual siempre va a perseguir el desarrollo de las personas en la sociedad y el respeto a la dignidad humana y el desarrollo de sus derechos fundamentales los cuales en esencia son irrenunciables.

Derecho Público o Derecho Privado

Uno de los aspectos que en la doctrina ha sido objeto de muchas posiciones es el de donde colocar al DT, si como una ciencia jurídica de la rama del Derecho Público o del Derecho Privado. Caldera (1939) ha dedicado parte de su doctrina en fijar posición sobre este aspecto, en donde considera que tiene elementos de Derecho Privado de naturaleza civil donde el contrato de trabajo tiene muchos elementos del contrato establecidos en el Código Civil (CC). A su vez afirma que el DT tiene elementos de Derecho Público ya que el orden público juega un papel sumamente importante en el DT y por lo tanto el elemento de autonomía de la voluntad de las partes en los contratos de naturaleza civil está sumamente limitado en el contrato de trabajo, ya que este debe respetar principios y normas que son irrenunciables y deben obligatoriamente estar establecidas en el contrato de trabajo. Así vemos que el Dr. Caldera se inclina en darle al DT un carácter dual, es decir, que comporta tanto de elementos de Derecho Público como de Derecho Privado, con una mayor inclinación al Derecho Público.

Por su parte el Dr. Alfonso-Guzmán (1997) le da al DT un carácter autónomo, es decir, no lo coloca dentro del Derecho Público ni dentro del Derecho Privado, aunque admite que esa autonomía es producto de la estrecha relación entre estas dos ramas del derecho, ya que en el convergen reglas de Derecho Privado y de Derecho Público. El autor afirma que en efecto es autónomo: a) porque es un sistema homogéneo de reglas orientadas por un propósito tutelar del trabajo por cuenta y bajo la dependencia ajena; b) por sus fuentes y métodos de interpretación propios; y c) por los órganos especiales encargados de su aplicación, tanto en lo administrativo como en lo judicial.

Krotoschin (1955) Califica al DT como un *Derecho Especial* ya que regula exclusivamente a un solo sector de la sociedad, aunque se trate de un sector sumamente importante, ya que toda persona en algún momento de su vida entra en el mundo laboral. Pero al calificarlo de especial no quiere decir que sea un derecho aislado, por el contrario se ha desarrollado y sigue desarrollándose en estrecho contacto con otras ramas del derecho. De ahí que el DT precisa ser completado por los conceptos y también por las consideraciones estimativas de otras partes del ordenamiento jurídico, es por eso que los principios generales del DT, si bien surgen necesariamente de la peculiaridad de éste, no dejan de ser, por eso, parte integrante del ordenamiento jurídico en general. El autor califica de especial al DT por: a) referirse a determinadas categorías de personas, en su cualidad específica (de trabajadores dependientes o de patronos) que los hace sujetos de ese derecho; y, b) por constituir un derecho tendiente a afirmar, sobre todo, la posición jurídica de los trabajadores en conformidad con la posición que ocupan, de hecho, en la sociedad. Por lo tanto es un derecho singular que guarda estrecho contacto con el ordenamiento jurídico general.

Principios Generales del Derecho del Trabajo

Una vez definido el DT y su posición en la ciencia jurídica por renombrados autores nacionales e internacionales, es necesario escribir un poco de sus principios, los cuales aportarán aún más conocimiento para entender la esencia de esta ciencia jurídica a los fines de poder tomar una posición sobre el objeto de estudio presentado.

Los principios del DT tienen rango constitucional, es decir, están establecidos en nuestra constitución específicamente en el artículo 89 el cual reza lo siguiente:

Artículo 89. El trabajo es 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. Para el cumplimiento de esta obligación del Estado se establecen los siguientes principios:

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

Para abordar estos principios, establecidos constitucionalmente, haré mención de la doctrina expuesta por el Dr. Espinoza Prieto (2000) en su libro titulado *Los Derechos Laborales*.

Principio de Igualdad

El principio de igualdad es un derivado del principio constitucional de no discriminación establecido por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) en su artículo 21 el cual establece:

Artículo 21. Todas las personas son iguales ante la Ley, en consecuencia:

1. *No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.*
2. *La Ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la Ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad*

manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

3. Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana, salvo las fórmulas diplomáticas.

4. No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias.

Vemos que el principio de igualdad (principio de no discriminación constitucional) está acogido en la normativa laboral y en los contratos de trabajo, ya que todos los trabajadores deben ser tratados por igual, tanto hombres como mujeres, sin discriminación alguna en el goce de sus derechos y de sus deberes.

Principio de Progresividad

La progresividad, principio establecido en el numeral 1 del artículo 89 de la CRBV, no sólo trata de impedir regresar a la norma superada, sino no alterar el beneficio ya obtenido ni siquiera con modalidades nuevas., a menos que estas consagren beneficios que en su conjunto sean más favorables para los trabajadores.

Principio Pro Operario

La presencia de este principio en la CRBV está ligada al origen del DT, que nació justamente como una reacción frente a la injusticia, al abuso de los detentadores del poder económico para explotar impunemente a los trabajadores. En términos jurídicos se sostiene que, una vez establecidos los derechos de protección del trabajo y del trabajador no es posible dejar solos a las partes, fundamentalmente al trabajador, que es el titular de derechos del trabajo por excelencia, en la defensa de tales derechos, por el contrario, deben ser acentuados dotándolos de legalidad.

La CRBV, en el numeral 3 del artículo 89, enuncia este principio en los siguientes términos: “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.”

Principio de Continuidad

El principio de continuidad, también llamado principio de estabilidad en el trabajo, es uno de los más importantes dentro de la institución del DT. Para el Dr. Espinoza Prieto (2000) la estabilidad es en esencia el DT, porque sin ella todas las demás instituciones laborales están inconclusas, sin asidero. Si el trabajador no tiene garantizada la permanencia en el empleo, si la continuidad en el trabajo depende sólo de la voluntad, sin necesidad de justificación por parte del patrono de nada valen los demás principios y preceptos laborales a favor del trabajador.

La estabilidad laboral en Venezuela adquiere rango constitucional en la Carta Magna de 1947, cuyo artículo 62 dispuso:

Artículo 62. La Ley dispondrá lo necesario para la mayor eficacia, responsabilidad y estímulo del trabajo, regulándolo adecuadamente y estableciendo la protección que deberá dispensarse a los trabajadores para garantizar su estabilidad en el trabajo y el mejoramiento de sus condiciones materiales, morales e intelectuales.

A su vez, la Constitución de 1961 la estableció en su artículo 88 el cual establecía:

Artículo 88. La Ley adoptará medidas tendientes a garantizar la estabilidad en el trabajo y establecerá las prestaciones que recompensen la antigüedad del trabajador en el servicio y lo amparen en caso de cesantía.

Estas normas fueron desarrollándose hasta llegar a la establecida en la CRBV en su artículo 93 la cual dispone:

Artículo 93. La Ley garantizará la estabilidad en el trabajo y dispondrá lo conducente para limitar toda forma de despido no justificado. Los despidos contrarios a esta Constitución son nulos.

Principio de Irrenunciabilidad

Este principio es una muestra categórica de la limitación de la autonomía de la voluntad de las partes en la relación de trabajo y como consecuencia el poder del Estado en controlar y velar por los derechos de los trabajadores, los cuales son irrenunciables por rango constitucional. Efectivamente la CRBV en el numeral 2 de su artículo 89 consagra este principio de la manera siguiente:

Artículo 89...

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.

La irrenunciabilidad de los derechos laborales es la consecuencia directa del carácter de orden público de las normas de derecho del trabajo.¹⁶. Esto trae como consecuencia que las partes de la relación laboral, es decir, patrono y trabajador, no pueden por mutuo consentimiento, desconocer derechos consagrados a los trabajadores. Pero este principio no solo queda para el cumplimiento del patrono y de los trabajadores sino también para el Estado, el cual debe velar que sus políticas públicas no pueden desmejorar derechos adquiridos a los trabajadores. Es importante realizar este señalamiento ya que el objeto del presente TEG versa sobre un conflicto normativo donde una ley, la LISLR desfavorece a los trabajadores en

¹⁶ Al ser de orden público las normas laborales, tienen una protección especial por parte del Estado y esta protección quedó plasmada en el citado artículo 89 numeral 2 de la CRBV.

comparación con lo establecido en la LOTTT, en lo relativo al pago de impuestos, tema que seguiremos profundizando en los próximos capítulos.

A su vez, el principio de irrenunciabilidad está estrechamente ligado al principio de progresividad, anteriormente analizado, ya que la progresividad persigue avances y soluciones y por ende los derechos alcanzados por los trabajadores no pueden ser renunciados por convenios personales, ya que esto atentaría con el principio de progresividad. Siempre se debe mejorar al trabajador, nunca se puede desmejorar sus derechos, esta es la esencia propia de la irrenunciabilidad, ya que todo acuerdo realizado entre las partes que limite los derechos de los trabajadores es nulo de nulidad absoluta.

Principio de Protección del Salario

El salario es sin lugar a dudas el derecho fundamental del trabajador, es la esencia misma de la relación de trabajo, ya que es el fin perseguido por el trabajador, la remuneración que sirva de sustento para alcanzar sus fines y logros personales.

La importancia económica del salario es indudable y fundamental, su valoración es un elemento fundamental en la ley económica conocida como la ley de oferta y la demanda, ya que a mayor capacidad económica mayor demanda para la adquisición de bienes y servicios habrá en la sociedad y por ende un mayor movimiento de la economía.

Por ende el principio de protección del salario no podía quedar fuera de la tutela del Estado y de esta forma quedó plasmado en la CRBV en su artículo 91, el cual expresa 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 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.

Para el Dr. Espinoza Prieto (ya citado a lo largo de este capítulo) en esta declaración constitucional se destacan siete elementos fundamentales del principio de la protección del salario: a) el concepto social del salario, b) el carácter de patrimonio familiar del salario, c) la suficiencia del salario, d) el pago de igual salario por igual trabajo, e) la participación en los beneficios de la empresa como parte del salario del trabajador, f) inembargabilidad relativa del salario, g) garantía del salario mínimo vital para trabajadores del sector público y del sector privado.

Es destacable en estos elementos expresados por el Dr. Espinoza Prieto el relativo a la garantía del salario mínimo vital para trabajadores del sector público y del sector privado, en especial en estos momentos de coyuntura que atraviesa Venezuela en pleno año 2017, donde la economía está siendo afectada sustancialmente, la inflación ha alcanzado tres dígitos y el poder adquisitivo de los trabajadores se ha mermado casi en su totalidad. El actual gobierno, en aras de este principio constitucional, tratando de proteger el salario de los trabajadores ha realizado tres (3) ajustes salariales en lo que va de año.¹⁷

¹⁷ Por la materia tan específica de estudio que busca tratar de abordar este TEG, no se puede profundizar sobre la problemática actual que vive Venezuela en lo político, social y económico, que

Sujetos del Derecho del Trabajo

Los sujetos del DT vienen dados por la relación laboral y esta a su vez es producto del contrato de trabajo. Como se indicó al principio de este capítulo no se puede abordar toda la doctrina y normativa de la ciencia jurídica laboral, ya que el hacerlo, haría demasiado extensa esta investigación, corriendo el riesgo de desviar su propósito y objeto fundamental. Es por ello que este punto referido a los sujetos del derecho del trabajo será abordado sólo al conocimiento de lo que debe entenderse por patrono y a los trabajadores bajo relación de dependencia ya que es en estos donde se centra la problemática que ha motivado la realización del presente TEG.

El Patrono

La identificación del patrono dentro de la relación laboral es de suma importancia, ya que es en él, persona natural o jurídica, la persona en quien recae la obligación y cargas jurídicas que le impone la ley.

De ahí que es imprescindible la necesidad de distinguir sin equívoco, entre todas las personas en el seno de una empresa, que ejercen facultades de dirección y de mando sobre los trabajadores, quien es el patrono a los fines legales correspondientes.

El Dr. Alfonso Guzmán (ya referenciado en este capítulo) al hablar de la noción de patrono, hace un poco de historia y observa que ésta en la legislación venezolana proviene del Código de Trabajo de la República

afecta, entre otras muchas cosas, el poder adquisitivo de los trabajadores, donde los aumentos salariales no han podido frenar la inflación sin que se mejore la calidad de vida de los trabajadores y de todos los venezolanos.

de Chile de 1931, así vemos que la Ley Orgánica del Trabajo (LOT) ¹⁸ estipuló en su momento lo siguiente:

Artículo 49. Se entiende por patrono o empleador la persona natural o jurídica que en nombre propio, ya sea por cuenta propia o ajena, tiene a su cargo una empresa, establecimiento, explotación o faena de cualquier naturaleza o importancia, que ocupe trabajadores, sea cual fuere su número.

Cuando la explotación se efectúa mediante intermediario, tanto éste como la persona que se beneficia de esa explotación se considerarán patronos.

A este concepto el Dr. Alfonzo Guzmán estableció una dura crítica, ya que para él, el término por cuenta ajena resulta jurídicamente inaplicable, y que su inclusión sólo se explica por el error de concepto de pretender atribuir por medio de ella cualidad de patrono a todo aquel que, sin poseer el título de propietario, explota, mediante contrato con éste, una empresa en donde trabajan obreros o empleados. Para el autor, para lograr esta finalidad bastaba solo la utilización del término por cuenta propia ya que las personas naturales o jurídicas que se encarguen de una empresa o faena, para explotarla en su propio beneficio y bajo su propio riesgo, en razón de contrato expreso o tácito con el titular de la propiedad de la misma, no obra por cuenta ajena, sino por cuenta propia.

Luego de analizar un poco la noción de patrono establecida en la LOT, resulta necesario revisar lo que estipula la LOTTT sobre este concepto:

¹⁸ La última reforma realizada a la LOT fue publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 6.024 Extraordinario, del 6 de mayo de 2011, texto que utilizaremos para verificar la definición de patrono que regía antes de la LOTTT,

Artículo 40. Se entiende por patrono o patrona, toda persona natural o jurídica que tenga bajo su dependencia a uno o más trabajadores o trabajadoras, en virtud de una relación laboral en el proceso social de trabajo.

Vemos que la definición acogida en la LOTTT sobre el patrono es más compacta y reducida, quizás acogiendo la crítica realizada por el Dr. Alfonso Guzmán y otros doctrinarios sobre el concepto tan amplio que estableció la LOT sobre patrono. En definitiva, para el objeto de este TEG debemos tener en cuenta que el patrono es la persona natural o jurídica responsable ante el trabajador de realizar las retenciones del ISLR en el porcentaje que establece la Ley, con lo cual es un sujeto de gran importancia ya que la interpretación que el patrono pueda dar a la ley tributaria o laboral a los fines del ISLR es de suma importancia.

Trabajadores Bajo Relación de Dependencia

Ya analizado al Patrono como uno de los sujetos de la relación laboral es necesario analizar a la otra parte, es decir, al trabajador. Como expliqué al principio de este capítulo, el análisis sobre el trabajador va a versar exclusivamente sobre el trabajador bajo relación de dependencia, ya que es en éste en que se concentra el problema jurídico planteado en este TEG.

El trabajador bajo relación de dependencia o “Trabajador Dependiente” como lo denomina el Dr. Krotoschin, se halla por así decirlo en el centro del derecho del trabajo. Krotoschin hace una definición del trabajador dependiente de la siguiente forma:

Es trabajador dependiente quien personalmente presta trabajo a otro, llamado “patrono”, mediante una relación jurídica por la cual el trabajador, por su propia voluntad, llega a depender de éste.

De esta definición el autor analiza varios elementos. El primer elemento es que se entiende que sólo puede tratarse de una persona física, una persona jurídica no puede prestar trabajo, ya que la obligación de una persona jurídica no deriva nunca de una relación de trabajo. El otro elemento es la libertad con que debe haberse establecido la relación de trabajo, en el sentido de que el trabajo sea aceptado por propia voluntad del trabajador, sin que se le obligue a trabajar mediante una coacción. Debe negarse, en principio, el carácter de trabajador a las personas que sólo cumplen un deber impuesto por el derecho público, como por ejemplo el trabajo carcelario o el trabajo prestado en casas de corrección. El último elemento que toca el autor es la “dependencia” aquí entra el elemento de subordinación, ya que para ser un trabajador bajo relación de dependencia se deben cumplir las estipulaciones establecidas por el patrono en la relación laboral.

Ya analizado, desde un punto de vista doctrinal, lo que debemos entender como un trabajador bajo relación de dependencia, es necesario revisar la legislación venezolana para conocer como ha calificado a éste trabajador. Para ello, al igual como hicimos cuando analizamos al Patrono, revisaremos las disposiciones que en su momento estableció la LOT y lo que actualmente establece la LOTTT.

La LOT define al trabajador bajo relación de dependencia de la siguiente forma:

Artículo 39. Se entiende por trabajador la persona natural que realiza una labor de cualquier clase, por cuenta ajena y bajo la dependencia de otra.

La prestación de sus servicios debe ser remunerada.

Claramente se observa de esta definición que se usa el término “trabajador” en sentido general a la persona natural que realiza una labor por

cuenta ajena y bajo dependencia de otra. Es decir, que para el legislador el término trabajador es aquel que se encuentra en una relación de dependencia. Como bien lo señaló el Dr. Krotoschin, el trabajador bajo relación de dependencia es el sujeto en esencia del derecho del trabajo. Posteriormente la LOT califica a otros tipos de trabajadores como lo son: el trabajador no dependiente, el empleado de dirección, el trabajador de confianza y el trabajador de inspección. Con esto nos queda claro que al referirnos al “trabajador” en ese sentido amplio, estamos necesariamente hablando de aquel que presta un servicio bajo relación de dependencia y por cuenta de otro.

Luego de la revisión de la LOT, es necesario analizar lo establecido por la LOTTT, ya que es la ley vigente, para determinar si continúa aplicando el mismo criterio o si por el contrario se ha realizado alguna modificación.

A estos efectos la LOTTT establece lo siguiente:

Definición de trabajador o trabajadora dependiente. Artículo 35. Se entiende por trabajador o trabajadora dependiente, toda persona natural que preste servicios personales en el proceso social de trabajo bajo dependencia de otra persona natural o jurídica. La prestación de su servicio debe ser remunerado.

Vemos que la definición, aunque en esencia pareciera ser la misma de la establecida en la LOT, comporta cambios que la hacen un poco más extensa a los fines de englobar su conceptualización. Primeramente se observa que la LOTTT le da una definición especial al trabajador dependiente, ya que así lo califica en el enunciado del artículo 35, cosa que no disponía la LOT para la LOT el trabajador dependiente simplemente es el “trabajador”. Otro cambio que se evidencia es la realización de “servicios personales” mientras que la LOT usaba el término “labor” y por último amplía el término de dependencia

de otro especificando que este otro, es decir, el patrono puede ser persona natural o jurídica. Lo que si coincide en ambos conceptos y que es un requisito indispensable es que la prestación de su servicio debe ser remunerado. Si el servicio no es remunerado, entonces no podemos estar hablando de trabajador de ningún tipo.

De seguida estaremos analizando la remuneración del trabajador, es decir lo que conocemos como salario, punto fundamental para este TEG, ya que la determinación del salario y su alcance es clave para determinar el hecho imponible a los fines del pago del ISLR.

El Salario

Para finalizar el capítulo correspondiente al DT no podíamos dejar de mencionar quizás el aspecto más importante de esta materia en lo que se refiere a este TEG. En efecto el salario al ser la remuneración por la prestación de los servicios prestados bajo relación de dependencia, es el hecho imponible sobre el cual va a recaer el poder del Estado en materia de ISLR para recaudar en cada uno de los trabajadores lo que le corresponde por ley. Por esta razón es necesario comprender y analizar todos los aspectos que involucran al salario desde la óptica del DT, lo cual se hará a continuación.

Concepto

Existen innumerables conceptos que la doctrina ha realizado en torno al salario, para tratar de sintetizar lo más posible este tema analizaré la posición de los tres (3) autores que he tomado como referencia para la elaboración de este capítulo.

Para el Dr. Caldera al hablar del salario ha preferido utilizar una terminología amplia sobre el mismo. A su entender indica lo siguiente:

En un sentido amplio se entiende por salario la remuneración del trabajo, comprendiendo así el dinero como las otras prestaciones de objetos útiles (alimentación, vivienda) que se den al trabajador.

Vemos de la definición realizada por el Dr. Caldera que el salario es una remuneración y esta es objeto por el trabajo realizado. El salario comporta dinero y además otras prestaciones cuyas principales son la alimentación y la vivienda.

El Dr. Krotoschin no emplea el término salario, sino utiliza la palabra remuneración y lo define de esta manera:

Se considera remuneración a la contraprestación del patrono que éste debe al trabajador por los servicios prestados.

Aquí el Dr. Krotoschin emplea una definición incluso más amplia de la abordada por el Dr. Caldera donde califica como remuneración a toda contraprestación por servicios prestados.

El Dr. Alfonso Guzmán trata de abordar un concepto de salario más específico abordando más detalles que involucran a este concepto:

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 el derecho de no trabajar.

La definición del Dr. Alfonso Guzmán comporta elementos contenidos tanto en la definición realizada por el Dr. Caldera como la del Dr. Krotoschin, y a su vez extiende la definición con elementos incorporados que han sido producto de la evolución de este concepto en el DT.

Concepto de Salario en la Legislación Venezolana

Como ya he realizado con otros temas abordados en este capítulo, voy a entrar a revisar lo que nuestra legislación en materia de salario ha venido considerando. Para ello limitaré este análisis a lo estipulado tanto en la LOT como en la LOTTT.

La LOT (ya referenciada) trae una definición de salario en la siguiente forma:

Artículo 133. 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.

Parágrafo Primero. *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. Las convenciones colectivas y, en las empresas donde no hubiere trabajadores sindicalizados, los acuerdos colectivos, o los contratos individuales de trabajo podrán establecer que hasta un veinte por ciento (20%) del salario se excluya de la base de cálculo de los beneficios, prestaciones o indemnizaciones que surjan de la relación de trabajo, fuere de fuente legal o convencional. El salario mínimo deberá ser considerado en su totalidad como base de cálculo de dichos beneficios, prestaciones o indemnizaciones.*

Parágrafo Segundo. *A los fines de esta Ley se entiende por salario normal, la remuneración devengada por el trabajador 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 prestación de antigüedad y las que esta Ley considere que no tienen carácter salarial.*

Para la estimación del salario normal ninguno de los conceptos que lo integran producirá efectos sobre sí mismo.

Parágrafo Tercero. *Se entienden como beneficios sociales de carácter no remunerativo:*

- 1. Los servicios de comedores, provisión de comidas y alimentos y de guarderías infantiles.*
- 2. Los reintegros de gastos médicos, farmacéuticos y odontológicos.*
- 3. Las provisiones de ropa de trabajo.*
- 4. Las provisiones de útiles escolares y de juguetes.*
- 5. El otorgamiento de becas o pago de cursos de capacitación o de especialización.*
- 6. 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.

Parágrafo Cuarto. *Cuando el patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó.*

Parágrafo Quinto. *El patrono deberá informar a sus trabajadores, por escrito, discriminadamente y al menos una vez al mes, las asignaciones salariales y las deducciones correspondientes.*

Como podemos observar la definición de salario en la LOT es sumamente amplia, con el sentido de abarcar todo aquello que es considerado remuneración. El aspecto más resaltante que podemos tomar de esta definición es lo denominado como *salario normal* ya que para efectos fiscales es este salario, según la LOT, el que debe tomarse para el cálculo para el pago de tributos, tema de este TEG y que seguiremos reforzando en este y los demás capítulos.

Ahora nos toca revisar lo que la LOTTT define como salario para de esta forma verificar si ha tomado otras consideraciones de las ya establecidas en la LOT:

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 obtengan bienes y servicios que le permitan mejorar su calidad de vida y la de su familia tienen carácter salarial.

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 las 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.

Vemos que la definición de salario establecida en la LOTTT comporta diferencias con la definición establecida en la LOT. En primer lugar cambia el término de *efectivo* por *moneda de curso legal* al momento de evaluar la remuneración del servicio. El párrafo primero del artículo 133 de la LOT fue eliminado y establecido como un segundo párrafo dentro del artículo 104 de la LOTTT considerando como carácter salarial los subsidios o facilidades que el patrono otorgue a los trabajadores para que este obtenga bienes y servicios. Las demás estipulaciones del párrafo primero del artículo 133 de la LOT fueron desincorporadas.

La definición de salario normal no presenta variación en la LOTTT con respecto a lo establecido en la LOT. Y con esta definición culmina la redacción del artículo 104 de la LOTTT. Los demás preceptos fueron desincorporados de la definición de salario y colocados en artículos aparte.

Clases de Salario

Ahora nos toca conocer como la legislación ha definido los distintos tipos de salario. La LOT ha establecido lo siguiente entorno a este tema:

Artículo 139. El salario se podrá estipular por unidad de tiempo, por unidad de obra, por pieza o a destajo, o por tarea.

Artículo 140. Se entenderá que el salario ha sido estipulado por unidad de tiempo, cuando se toma en cuenta el trabajo que se realiza en un determinado lapso, sin usar como medida el resultado del mismo.

Se entenderá por salario diario un treintavo de la remuneración percibida en un mes.

Se entenderá por salario hora la alícuota resultante de dividir el salario diario por el número de horas de la jornada.

Artículo 141. Se entenderá que el salario ha sido estipulado por unidad de obra, por pieza o a destajo, cuando se toma en cuenta la obra realizada por el trabajador, sin usar como medida el tiempo empleado para ejecutarla.

Parágrafo Único. *Cuando el salario se hubiere estipulado por unidad de obra, por pieza o a destajo, la base de cálculo no podrá ser inferior a la que correspondería para remunerar por unidad de tiempo la misma labor.*

Artículo 142. Se entenderá que el salario ha sido estipulado por tarea, cuando se toma en cuenta la duración del trabajo, pero con la obligación de dar un rendimiento determinado dentro de la jornada.

Artículo 143. Cuando el salario se hubiere estipulado por unidad de obra, por pieza o a destajo, por tarea o comisión, el patrono deberá hacer constar el modo de calcularlo, en carteles que fijará en forma bien visible en el interior de la empresa, sin perjuicio de que pueda hacerlo además mediante notificación escrita dirigida a cada uno de los trabajadores y al sindicato respectivo.

Por otra parte la LOTTT ha definido las clases de salario de la manera siguiente:

Artículo 112. El salario se podrá estipular por unidad de tiempo, por unidad de obra, por pieza o a destajo, por tarea y por comisión.

La forma de cálculo del salario no afecta la naturaleza de la relación de trabajo, sea esta a tiempo indeterminado o determinado.

Artículo 113. Se entenderá que el salario ha sido estipulado por unidad de tiempo, cuando se toma en cuenta el trabajo que se realiza en un determinado lapso, sin usar como medida el resultado del mismo.

Cuando el salario sea estipulado por mes se entenderá por salario diario la treintava parte de la remuneración mensual.

Se entenderá por salario hora la alícuota resultante de dividir el salario diario por el número de horas de la jornada diurna, nocturna o mixta, según sea el caso.

Cuando durante la semana varíe el número de horas trabajadas al día, el valor de la hora se establecerá tomando el promedio de horas diarias trabajadas en los días laborados durante la semana.

Artículo 114. Se entenderá que el salario ha sido estipulado por unidad de obra, por pieza o a destajo, cuando se toma en cuenta la obra realizada por el trabajador o trabajadora, sin usar como medida el tiempo empleado para ejecutarla.

Cuando el salario se hubiere estipulado por unidad de obra, por pieza o a destajo, la base de cálculo no podrá ser inferior a la que correspondería para remunerar por unidad de tiempo la misma labor.

Artículo 115. Se entenderá que el salario ha sido estipulado por tarea, cuando se toma en cuenta la duración del trabajo, pero con la obligación de dar un rendimiento determinado dentro de la jornada.

Artículo 116. Cuando el salario se hubiere estipulado por unidad de obra, por pieza, a destajo, por tarea o por comisión, el patrono o patrona

deberá hacer constar el modo de calcularlo, en carteles que fijará en forma bien visible en el interior de la entidad de trabajo, y además deberá informar mediante notificación escrita dirigida a cada uno de los trabajadores y trabajadoras, así como al sindicato respectivo.

Como hemos podido observar, la Ley venezolana ha mantenido el criterio de establecer tres (3) tipos de salario: a) por unidad de tiempo, b) por unidad de obra, pieza o a destajo, y c) por tarea y comisión.

El Salario Normal

Uno de los aspectos más resaltantes de este capítulo es sin duda entender lo que la doctrina y la legislación venezolana considera el llamado *salario normal*. Como hemos visto a lo largo de este capítulo existen muchos elementos integrantes en la remuneración de los trabajadores, pero no todos estos elementos son considerados o tomados en cuenta para establecer ciertos derechos y obligaciones, como es el caso del cómputo del bono vacacional, prestaciones sociales e incluso el pago de tributos.

El Dr. Alfonso Guzmán (1997) entiende que la expresión *salario normal* no alude a una especie concreta de salario, como las que revisamos anteriormente, sino a una base de cálculo de los derechos del trabajador por concepto de descanso semanal, feriados, horas extras, trabajo nocturno, vacaciones, entre otros.

La LOT en su artículo 133, parágrafo segundo establece un concepto de salario normal en los siguientes términos:

... A los fines de esta Ley se entiende por salario normal, la remuneración devengada por el trabajador 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 prestación de antigüedad 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.

Vemos que la LOT es clara al establecer que el salario normal es la remuneración devengada por el trabajador en forma regular y permanente por la prestación de su servicio, y todo lo que este reciba de manera excepcional no puede computarse como salario normal.

También el mismo artículo 133 en su párrafo cuarto establece que se debe usar como cálculo para el pago de tributos el salario normal:

... Cuando el patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó.

Por otra parte el artículo 144 de la LOT establece lo siguiente:

Para el cálculo de lo que corresponda al trabajador por causa del descanso semanal y días feriados, de horas extras y del trabajo nocturno, se tomará como base el salario normal devengado por él, durante la semana respectiva.

A su vez el primer párrafo del artículo 145 de la LOT dispone lo siguiente:

El salario de base para el cálculo de lo que corresponda al trabajador por concepto de vacaciones será el salario normal devengado por él, en el mes efectivo de labores inmediatamente anterior al día en que nació el derecho a la vacación.

Ya revisada las estipulaciones legales que en su momento determinó la LOT con respecto al *salario normal*, de seguida revisaremos lo concerniente en la LOTTT.

El artículo 104 de la LOTTT en su último párrafo incorpora la definición de *salario normal* acogida en la LOT de la siguiente manera:

... 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 las 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.

A su vez se observa que lo establecido en el artículo 133 de la LOT en su párrafo cuarto, fue incorporado en la LOTTT como un artículo aparte, el artículo 107, el cual es uno de los artículos que da origen a la elaboración de este TEG. Este artículo 107 de la LOTTT reza lo siguiente:

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.

De lo expuesto en torno al *salario normal* conforme a lo establecido en la legislación laboral venezolana y lo que la doctrina ha entendido sobre este tema, vemos que su interpretación y disposición no ha variado y se ha mantenido inalterable en el tiempo, en el sentido de entender el salario normal la remuneración que recibe el trabajador o trabajadora de forma regular y permanente y para efectos de cargas tributarias es este salario normal el que

debe ser usado como base para el cálculo de la base impositiva. Este tema será analizado de lleno en el próximo capítulo, junto al análisis e interpretación, desde el punto de vista tributario, del artículo 31 de la LISLR.

Consideración Final

De lo expuesto a lo largo de todo este capítulo sobre el DT, sus principios generales, normativas y elementos fundamentales, observamos que la misma posee una especie de autonomía fundada en el carácter social y su fin proteccionista hacia la clase trabajadora, la cual, según esta ciencia jurídica, es la base fundamental para el desarrollo de toda sociedad.

Con ello podemos entender su naturaleza eminentemente progresiva hacia principios humanistas, que sin lugar a dudas se contraponen con el Derecho Tributario, ya que la misma busca recursos para el Estado con el fin de poder lograr sus objetivos. De aquí deriva la importancia del estudio y del análisis que se hará en el próximo capítulo para poder sopesar el conflicto normativo existente entre el artículo 31 de la LISLR y el artículo 107 de la LOTTT, ya que ambas normas emplean nociones de ingreso de los trabajadores muy distintas, pero con un propósito común, favorecer el interés supremo de cada rama del derecho. En el caso del derecho del trabajo favorecer a los trabajadores para que su carga tributaria sea menor, y en el caso del derecho tributario favorecer al Estado para que la el pago del ISLR sea lo más oneroso posible para que el mismo pueda lograr sus fines y objetivos presupuestados.

Capítulo III

El Conflicto Legal

Noción Preliminar

Luego de haber analizado en los capítulos anteriores las nociones principales del Derecho Tributario y del Derecho Laboral, entramos a abordar la problemática existente que dio origen primeramente a la elaboración del Proyecto de Grado y en consecuencia al presente Trabajo Especial de Grado.

La problemática objeto de estudio nace de una esencia eminentemente tributaria que es la de aplicar el hecho imponible a los trabajadores para el pago del ISLR por los ingresos obtenidos durante el año fiscal. Al verificar la ley actual en materia de impuesto sobre la renta¹⁹ observamos que su artículo 31 dispone lo siguiente:

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 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

Como puede observarse al aplicar esta norma el trabajador, al momento de realizar su declaración de ISLR, debe considerar como su ingreso neto toda

¹⁹ Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto Sobre La Renta. (2015). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, N° 6.210 (Extraordinario), diciembre 30, 2015.

remuneración recibida durante el período fiscal exceptuando viáticos y bono de alimentación.

Hasta aquí todo pareciera sencillo ya que la redacción del artículo 31 de la LISLR es clara para entender lo que se debe considerar como ingreso neto en la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. Sin embargo el asunto se complica al revisar la legislación laboral vigente, la LOTTT que además de ser una ley orgánica es una ley especial que regula todo lo concerniente a los derechos y deberes de patronos, trabajadores y trabajadoras. En este sentido la actual LOTTT²⁰ no deja escapar la materia fiscal y de esta forma legisla en materia tributaria para estipular como los patronos, trabajadores y trabajadoras deben pagar obligaciones tributarias. Esto lo observamos en el artículo 107 de la LOTTT de la manera siguiente:

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.

Como podemos observar el cálculo para el pago de tributos establecido en la LOTTT es en base al salario normal. Debemos recordar que esta noción de salario normal la tocamos en el capítulo referente al derecho del trabajo y claramente entendimos que el salario normal es la remuneración devengada por el trabajador o trabajadora en forma regular y permanente por la prestación de su servicio y que del mismo está excluido las percepciones de carácter accidental, las derivadas de las prestaciones sociales y las que la LOTTT considere que no tienen carácter salarial.

²⁰ Ley Orgánica del Trabajo, Los Trabajadores y Las Trabajadoras. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, N° 6.076 (Extraordinario), mayo 7, 2012.

Por lo tanto si aplicamos lo establecido en el artículo 107 de la LOTTT al momento de la declaración del ISLR, el monto a pagar será indudablemente mucho menor que si aplicáramos el artículo 31 de la LISLR, por la sencilla razón que las remuneraciones accidentales como prestaciones sociales y cualquier otra bonificación recibidas por el trabajador a lo largo del período fiscal no forman parte de su ingreso neto conforme a lo estipulado por la LOTTT.

Esta disyuntiva ha traído en la práctica la problemática de que los trabajadores, al momento de realizar su declaración de ISLR, siguen lo estipulado por la LOTTT; y a su vez, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) como ente rector y receptor de los tributos a nivel nacional, al momento de realizar las respectivas fiscalizaciones siguen los parámetros establecidos en la LISLR, trayendo esto como consecuencia innumerables reparos fiscales, donde el TSJ ha tenido que fijar posición sobre la materia en distintas jurisprudencias, pero que en esencia la problemática no ha sido resuelta sino más bien continua.

De lo expuesto, en este capítulo analizaremos tanto doctrina como legislación que nos pueda brindar luces para encontrar caminos para tratar de resolver este choque normativo y de conflicto de intereses tanto de los trabajadores y sus derechos sociales, como los derechos del Estado y su poder de recepción fiscal, comenzando por analizar la CRBV tanto en sus preceptos fiscales como sociales. Siendo ésta nuestra ley marco que rige todos los principios luego desarrollados en distintas leyes especiales.

Normativa Constitucional en Materia Tributaria

Los principios constitucionales en materia tributaria forman parte del Título VI de la CRBV el cual se refiere al sistema socio-económico. Antes de revisar el sistema tributario establecido en nuestra carta magna, es necesario repasar como ha sido establecido el régimen fiscal en nuestra constitución, ya que de éste es que se basa las estipulaciones tributarias en la CRBV.

De esta forma el artículo 311 de la CRBV establece los principios del régimen fiscal de la siguiente forma:

Artículo 311. La gestión fiscal estará regida y será ejecutada con base a principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio fiscal. Esta se equilibrará en el marco plurianual del presupuesto, de manera que los ingresos ordinarios deben ser suficientes para cubrir los gastos ordinarios.

El Ejecutivo Nacional presentará a la Asamblea Nacional, para su sanción legal, un marco plurianual para la formulación presupuestaria que establezca los límites máximos de gasto y endeudamiento que hayan de contemplarse en los presupuestos nacionales. La Ley establecerá las características de este marco, los requisitos para su modificación y los términos de su cumplimiento.

El ingreso que se genere por la explotación de la riqueza del subsuelo y los minerales, en general, propenderá a financiar la inversión real productiva, la educación y la salud.

Los principios y disposiciones establecidos para la administración económica y financiera nacional, regularán la de los Estados, y Municipios en cuanto sean aplicables.

De lo expuesto, se observa que el primer párrafo del artículo anterior establece los principios generales en los cuales debe estar basada la gestión fiscal y estos son: la

eficiencia, la solvencia, la transparencia, la responsabilidad y el equilibrio fiscal. Cuya máxima económica es tomada en nuestra constitución *los gastos no pueden ser superiores a los ingresos*.

Ya establecida la guía que rige de manera constitucional nuestro régimen fiscal, podemos entrar a analizar los principios constitucionales en materia tributaria.

Los principios constitucionales que rigen el sistema tributario están establecidos en los artículos 316 y 317 respectivamente de la CRBV.

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Este artículo estipula grandes preceptos a considerar como el hecho de que uno de los fines perseguidos por el sistema tributario es la elevación del nivel de vida de la población basado en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. Quizás este TEG puede dejar en evidencia que nos encontramos un poco distantes de tener un sistema eficiente para la recaudación de tributos, ya que el conflicto normativo existente entre el artículo 31 de la LISLR y el artículo 107 de la LOTTT, resta eficiencia en la recaudación al no ser clara e inequívoca, con lo cual podría hasta pecar de injusta.

Para el jurista Garay (2013) este artículo 316 trae una serie de afirmaciones que persiguen un ideal hacia el cual debe mirar la política tributaria, donde la palabra *progresividad* es referida a impuestos como el de la renta, donde el que gana poco debe pagar una alícuota menor al de aquél que gana mucho más, para evitar menos sacrificios a las personas de menos ingresos y no privarla de cosas necesarias para su vida y así afectar en la menor medida posible su nivel de calidad de vida.

Sin embargo para Garay, los criterios arbitristas siguen aplicándose con impuestos altos que no estimulan la economía nacional y que no son devueltos a la sociedad con servicios públicos de calidad.

Artículo 317. No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

El primer párrafo del artículo anterior se refiere al principio legalista el cual debe prevalecer en el ámbito tributario. Es decir, no puede crearse un impuesto, tasa o contribución especial sin ley que estipule la forma, el cómo y el cuándo debe cumplirse con la obligación tributaria. En efecto vemos que el ISLR está establecido

en su respectiva Ley²¹ donde se establece el hecho imponible, lo que es considerado el ingreso bruto, el ingreso neto, las deducciones tributarias y demás beneficios fiscales. Por su parte la LOTTT, cómo hemos mencionado anteriormente a lo largo de este TEG también ha legislado en materia tributaria, pero su precepto se ha basado en un supuesto general, es decir, en una premisa mayor: *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*. Esta premisa trata de abordar en un sentido general el ingreso que debe considerarse para los trabajadores a la hora de pagar cualquier tributo.

A su vez, el primer párrafo del artículo 317 de la CRBV nos habla de la confiscatoriedad en los términos de que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Para el jurista Garay (2013) la confiscación es un término muy relativo ya que un impuesto puede llegar al 90% y ser o no ser confiscatorio según redunde o no lo recaudado en beneficio social y económico. En cambio, un impuesto del 20% que no redunde en beneficio social unido a una inflación galopante, puede implicar una confiscación de hecho.

El último aparte del artículo 317 de la CRBV está referido a la administración tributaria nacional, el cual es el SENIAT y es muy importante los preceptos que se señalan sobre este ente, ya que está investido de autonomía técnica, funcional y financiera. Esta autonomía funcional es lo que ha dado a que el SENIAT realice inspecciones y reparos fiscales, donde ya hemos explicado que emplean la LISLR por encima de la LOTTT para interpretar que ingreso debe tomarse para el cálculo del pago del ISLR a las personas que prestan servicios personales bajo relación de

²¹ Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto Sobre La Renta. (2015). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.210 (Extraordinario), diciembre 30, 2015.

dependencia. Con lo cual en sede administrativa, el SENIAT es quien tiene la última palabra en determinar la ley aplicable y como aplicarla, teniendo en muchos casos los trabajadores afectados por los reparos establecidos por el SENIAT acudir a la jurisdicción contencioso tributario en busca de una solución distinta en apego a lo establecido en la normativa laboral.

Normativa Constitucional en Materia Laboral

Tocados los principios constitucionales en materia tributaria nos toca ahora analizar estos principios en materia laboral. Como han sido recogidos en la actual CRBV, ya que sin duda estos son el punto de partida del desarrollo normativo que ha tenido el derecho laboral en los últimos diez y siete (17) años.

Toda la normativa constitucional en materia laboral se encuentra plasmada dentro del Título III denominado *Derechos Sociales* y abarca un compendio de artículos que van desde el artículo 87 hasta el artículo 97, los cuales abordaremos a continuación.

Artículo 87. Toda persona tiene derecho al trabajo y el deber de trabajar. El Estado garantizará la adopción de las medidas necesarias a los fines de que toda persona pueda obtener ocupación productiva, que le proporcione una existencia digna y decorosa y le garantice el pleno ejercicio de este derecho. Es fin del Estado fomentar el empleo. La Ley adoptará medidas tendentes a garantizar el ejercicio de los derechos laborales de los trabajadores y trabajadoras no dependientes. La libertad de trabajo no será sometida a otras restricciones que las que la Ley establezca.

Todo patrono o patrona garantizará a sus trabajadores o trabajadoras condiciones de seguridad, higiene y ambiente de trabajo adecuados. El Estado adoptará medidas y creará instituciones que permitan el control y la promoción de estas condiciones.

Observamos que el hecho social del trabajo es tanto un deber como un derecho que toda persona tiene. La constitución le da un amparo especial al trabajo ya que es uno de los pilares fundamentales en el desarrollo de la sociedad y por ende ordena al Estado a adoptar medidas para que toda persona pueda obtener una ocupación productiva. A su vez, observamos que la constitución da un trato especial a los trabajadores no dependientes ordenando a la Ley la protección de sus derechos.

Por otra parte, Garay (2010) comenta lo siguiente sobre este artículo 87:

Tanto el derecho al trabajo como el deber de trabajar son conceptos que no puede satisfacerlos plenamente la sociedad ni el Estado pues un cierto grado de desempleo y un cierto número de personas que no quieren trabajar los ha habido siempre y ningún Estado del mundo ha tenido éxito completo en este terreno. Los países socialistas del Este acabaron con el desempleo a base de colocar gente hasta donde no hacía falta. Esta política fracasó por muchas razones, entre otras porque elevaba los costos desmesuradamente.

Lo que sí es obligación del Estado es fomentar el empleo, diseñar las políticas adecuadas que hagan que la gente encuentre trabajo y en fin, ya el artículo 87 hace hincapié en este importante deber del Estado.

El artículo 88 establece la igualdad y equidad entre hombres y mujeres en el ejercicio del derecho del trabajo. Aunque es un tema de gran importancia, no haremos mayores comentarios al respecto ya que no toca en gran medida el objetivo perseguido en este TEG, con lo cual solo limitaremos la descripción del mismo a fines informativos:

Artículo 88. El Estado garantizará la igualdad y equidad de hombres y mujeres en el ejercicio del derecho al trabajo. El Estado reconocerá el trabajo del hogar como actividad económica que crea valor agregado y produce riqueza y

bienestar social. Las amas de casa tienen derecho a la seguridad social de conformidad con la Ley.

Por su parte el artículo 89 establece los principios del trabajo y la protección del Estado sobre este fenómeno social:

Artículo 89. El trabajo es 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. Para el cumplimiento de esta obligación del Estado se establecen los siguientes principios:

- 1. Ninguna Ley podrá establecer disposiciones que alteren la intangibilidad y progresividad de los derechos y beneficios laborales. En 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 o patrona 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.*

En el artículo anterior queda definido el trabajo como un hecho social protegido por el Estado y esta protección abarca los principios señalados anteriormente, donde podemos destacar la progresividad en materia laboral, la irrenunciabilidad de los derechos laborales y la más importante a los fines del presente TEG es la establecida en el numeral 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.* Este principio es de gran importancia considerarlo y tenerlo presente ya que constitucionalmente se ha establecido de que si existe duda sobre la aplicación o interpretación de una determinada norma, y aquí la constitución habla de norma en un sentido amplio, no limitándola a la materia laboral, se debe aplicar la más favorable al trabajador o trabajadora.

Por su parte el artículo 90 estipula como debe ser la jornada laboral, materia que no es objeto de investigación, con lo cual sólo nos limitaremos a transcribir la norma:

Artículo 90. La jornada de trabajo diurna no excederá de ocho horas diarias ni de cuarenta y cuatro horas semanales. En los casos en que la Ley lo permita, la jornada de trabajo nocturna no excederá de siete horas diarias ni de treinta y cinco semanales. Ningún patrono o patrona podrá obligar a los trabajadores o trabajadoras a laborar horas extraordinarias. Se propenderá a la progresiva disminución de la jornada de trabajo dentro del interés social y del ámbito que se determine y se dispondrá lo conveniente para la mejor utilización del tiempo libre en beneficio del desarrollo físico, espiritual y cultural de los trabajadores y trabajadoras.

Los trabajadores y trabajadoras tienen derecho al descanso semanal y vacaciones remunerados en las mismas condiciones que las jornadas efectivamente laboradas.

El artículo 91, que expondremos de seguida, estipula lo relativo al salario, el cual es un punto de suma importancia para este TEG. A ese respecto, el mencionado artículo 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 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.

Vemos la trascendencia de este artículo para el desarrollo de esta investigación. Llama la atención el término empleado por el constituyente de *salario suficiente* ya que este no ha sido tomado en las leyes laborales que hasta ahora hemos analizado, por el contrario, la normativa laboral habla de salario regular y salario integral, términos que distan mucho de que el salario sea o no suficiente, como fin perseguido por nuestra constitución. A su vez se establece la inembargabilidad del salario, tema por demás importantísimo que también encuentra semejanza con el principio de que los tributos no pueden ser confiscatorios. Si el pago del ISLR, en los términos señalados en el artículo 31 de la LISLR resulta tan excesivo y la obligación

de dicho pago a través de la coacción del Estado pudiera tocar los elementos de la confiscatoriedad.

Resulta de importancia para esta investigación transcribir el comentario realizado por Garay (2010) en su obra, ya referenciada, con respecto al artículo 91 constitucional:

Este artículo repite normas que ya están en la legislación laboral cuando dice que el Salario es inembargable. La Ley del Trabajo trae una escala sobre embargos del salario, que empieza en el salario mínimo, el cual es, inembargable. Esta protección nos parece suficiente porque el declarar los salarios inembargables como hace la Constitución, tiene el inconveniente de que el que gane un salario muy alto no puede mencionarlo como referencia cuando vaya a comprar algo a crédito, pues si es inembargable no sirve como garantía de la persona. Tampoco beneficia al que tenga un salario bajo porque estos salarios no podían ser embargados o solamente lo eran en una proporción mínima; ver artículo 162 de la Ley del Trabajo que regía esta cuestión.

*El ajuste del salario cada año debe tomar en cuenta la **cesta básica** como una de las referencias. Si solamente se tomase como referencia la cesta básica, el aumento anual de salarios sería muy inflacionario, pues los alimentos suelen ser lo que más sube de precio. En la discusión de la Comisión Tripartita que reformó la Ley del Trabajo en 1997 se estableció que se incluyeran otros factores además de la cesta para determinar el monto del aumento del salario. Y esto es lo que hace la Constitución.*

El artículo 92, el cual transcribiremos a continuación, tiene una serie de preceptos que son importantes analizar:

Artículo 92. Todos los trabajadores y trabajadoras tienen derecho a prestaciones sociales que les recompensen la antigüedad en el servicio y los amporen

en caso de cesantía. El salario y las prestaciones sociales son créditos laborales de exigibilidad inmediata. Toda mora en su pago genera intereses, los cuales constituyen deudas de valor y gozarán de los mismos privilegios y garantías de la deuda principal.

No podemos pasar este artículo sin evaluar su contenido, en especial lo referente a que *el salario y las prestaciones sociales son créditos laborales de exigibilidad inmediata*. Esta frase puede llevarnos a una clara interpretación de que si tanto el salario como las prestaciones sociales, por rango constitucional, son créditos laborales de exigibilidad inmediata, podríamos interpretar como acertada la redacción del artículo 31 de la LISLR donde abarca como ingreso neto ambos montos y por lo tanto susceptibles para el cálculo del pago del ISLR. Sin embargo también debemos reconocer que este artículo no lo podemos interpretar de forma aislada sino en conjunto con las demás normativas constitucionales en materia laboral que hemos revisado, entendiendo estos conceptos para beneficio del trabajador en su desarrollo personal y en tratar de alcanzar un nivel de vida adecuado conforme a los fines establecidos por el Estado en la CRBV.

Los artículos 93 al 97 de la CRBV no presentan gran importancia para el desarrollo de esta investigación ya que desarrollan elementos del hecho social del trabajo que su análisis no afecta el objeto perseguido en este TEG. Sin embargo, no podemos dejar de transcribirlos, ya que forman parte de todo el bloque normativo constitucional en materia laboral.

Artículo 93. La Ley garantizará la estabilidad en el trabajo y dispondrá lo conducente para limitar toda forma de despido no justificado. Los despidos contrarios a esta Constitución son nulos.

Artículo 94. La Ley determinará la responsabilidad que corresponda a la persona natural o jurídica en cuyo provecho se presta el servicio mediante intermediario o contratista, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de éstos. El

Estado establecerá, a través del órgano competente, la responsabilidad que corresponda a los patronos o patronas en general, en caso de simulación o fraude, con el propósito de desvirtuar, desconocer u obstaculizar la aplicación de la legislación laboral.

Artículo 95. Los trabajadores y trabajadoras, sin distinción alguna y sin necesidad de autorización previa, tienen 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. Estas organizaciones no están sujetas a intervención, suspensión o disolución administrativa. Los trabajadores y trabajadoras están protegidos y protegidas contra todo acto de discriminación o de injerencia contrario al ejercicio de este derecho. Los promotores o promotoras y los o las integrantes de las directivas de las organizaciones sindicales gozarán de inamovilidad laboral durante el tiempo y en las condiciones que se requieran para el ejercicio de sus funciones.

Para el ejercicio de la democracia sindical, los estatutos y reglamentos de las organizaciones sindicales establecerán la alternabilidad de los y las integrantes de las directivas y representantes mediante el sufragio universal, directo y secreto. Los y las integrantes de las directivas y representantes sindicales que abusen de los beneficios derivados de la libertad sindical para su lucro o interés personal, serán sancionados o sancionadas de conformidad con la Ley. Los y las integrantes de las directivas de las organizaciones sindicales estarán obligados u obligadas a hacer declaración jurada de bienes.

Artículo 96. Todos los trabajadores y las trabajadoras del sector público y del sector privado tienen derecho a la negociación colectiva voluntaria y a celebrar convenciones colectivas de trabajo, sin más requisitos que los que establezca la Ley. El Estado garantizará su desarrollo y establecerá lo conducente para favorecer las relaciones colectivas y la solución de los conflictos laborales. Las convenciones

colectivas ampararán a todos los trabajadores y trabajadoras activos y activas al momento de su inscripción y a quienes ingresen con posterioridad.

Artículo 97. Todos los trabajadores y trabajadoras del sector público y del sector privado tienen derecho a la huelga, dentro de las condiciones que establezca la Ley.

Como bien señalé antes de la transcripción de los artículos anteriores, los mismos no comportan relación directa con el objeto de estudio presentado en este TEG, pero no podía dejar de mencionarlos y plasmarlos dentro de la investigación ya que conforman todo el bloque constitucional del hecho social del trabajo y nos da la valoración subjetiva de la importancia que para el constituyente significó esta materia en contra posición con la materia tributaria cuyo articulado es menor y da pie a que se produzcan lagunas e interpretaciones erradas de la norma constitucional, plasmándose en leyes especiales que pueden desarrollar principios errados por falta de amplitud de la norma constitucional en materia tributaria.

Clasificación y Jerarquía de las Leyes

Dentro de este estudio resulta necesario revisar como la doctrina ha calificado a las leyes, puesto que el conflicto normativo que ha dado pie a este trabajo documental es producto de dos leyes en conflicto, una calificada como orgánica, la cual es la LOTTT, y otra, calificada como ley especial, la cual es la LISLR.

Egaña (1984) para clasificar a las leyes utiliza la construcción Kelseniana, donde se encuentra en el ordenamiento jurídico diversos grados. El más elevado está constituido por la Constitución, como norma fundamental (la cual ya abordamos los principios y normas constitucionales tanto en materia tributaria como en materia de trabajo); luego tenemos a las leyes generales; posteriormente a los reglamentos; y por último las normas jurídicas individualizadas.

Es notable destacar la particular mención que Egaña realiza sobre las leyes generales y las leyes especiales, ya que en relación a la amplitud de su objeto, se suelen diferenciar las leyes generales de las leyes especiales, considerándose éstas las que con un criterio selectivo ordenan un sector de la vida en sociedad. Sobre las leyes generales indudablemente en orden de importancia debemos colocar a la Constitución, al Código Civil y al código de Comercio, los cuales establecen un compendio de normas generales tanto para el Estado, como para la vida civil y la actividad mercantil, respectivamente. De ellas se han desprendido y desarrollado diversas leyes que desarrollan temas específicos como la materia de menores, la materia registral y notarial, la materia laboral y la materia tributaria entre otras.

De esta clasificación de ley general a su vez encontramos a las leyes orgánicas, que a su vez son consideradas leyes especiales. En este sentido las leyes orgánicas regulan y desarrollan aspectos importantes establecidos en la constitución. Como es el caso de estudio, los fundamentos del trabajo plasmados en la CRBV dieron al desarrollo de la Ley Orgánica del Trabajo, la cual recoge todos los principios constitucionales sobre la materia, desarrollándolos, ampliándolos y a su vez dando origen a otras leyes más especiales sobre la materia. Lo mismo ocurre con la ciencia tributaria donde los preceptos constitucionales desarrollados sobre la materia dieron al desarrollo del Código Orgánico Tributario, del cual derivan otras leyes especiales como la LISLR, la cual es objeto de análisis del presente estudio.

Un aspecto notable sobre este punto lo encontramos en la obra del ilustre Joaquín Sánchez Covisa titulada *La Vigencia Temporal de la Ley en el Ordenamiento Jurídico Venezolano*. En esta obra el Dr. Sánchez Covisa aborda el tema de la Ley General y la Ley Especial, en el que establece que en la mayoría de los casos es prácticamente imposible determinar cuándo una *ley-texto* es especial o no frente a otra *ley-texto*.

Para el autor, el estudio en diferenciar una ley general de una ley especial parte de un razonamiento equivocado, ya que la especialidad y la generalidad son notas que corresponden esencialmente a la *ley-proposición* y no a la *ley-texto*.

Con esto Sánchez Covisa llega a un razonamiento interesante en el siguiente sentido:

El hecho de que el Código Civil se considere en cuanto ley-texto ley general frente a los demás Códigos y leyes se debe precisamente a que los supuestos de hecho de la mayor parte de las proposiciones contenidas en el código Civil se basan sobre el hombre como persona de derecho, en tanto que las demás leyes se basan sobre supuestos más estrechos, así el código de Comercio sobre el hombre como comerciante y la Ley del Trabajo sobre el hombre como patrono o trabajador.

Así vemos sobre el razonamiento realizado por el Dr. Sánchez Covisa que tanto la LISLR como la LOTTT son leyes especiales porque abordan actividades del hombre en situaciones específicas. Con eso podemos dejar claro que la LOTTT por ser una Ley Orgánica no quiere decir que sea una ley general, es al igual que la LISLR una ley especial, equiparándose a ésta, cada una en su especialidad.

El jurista Luis Recasens Siches en su obra titulada *Filosofía del Derecho*²², hace mención a la relación existente entre las normas generales y las normas individualizadas como una relación de delegación y esta puede ser de tres tipos: a) Taxativa: La norma general señala taxativamente la pauta a que forzosamente deben atenerse los que han de elaborar las normas concretas e individualizadas; b) Supletiva: La Ley concede a las partes que intervienen en una relación jurídica para que ellas mismas determinen por su propia voluntad la norma que ha de regir la

²² Esta obra del Dr. Luis Recasens Siches, publicada en México en el año 1959 es una de las más importantes doctrinas latinoamericanas sobre temas de Filosofía del Derecho, el cual aborda temas de política legislativa, interpretación del derecho y realidades del derecho que abarcan la vida humana.

relación creada por el negocio jurídico; c) Delegación en las partes, en los jueces, o en los funcionarios administrativos. La Ley no impone una determinada norma taxativa ni tampoco ofrece una regla supletiva para regir unas especiales relaciones, sino que delega en las autoridades, para que fijen la norma que estimen más justa y adecuada.

Llama particular atención que la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras legisle sobre la materia tributaria, la cual en teoría, no es su competencia, que es lo que sucede con el artículo 107 de la LOTTT, donde establece como los trabajadores y patronos deben pagar obligaciones tributarias, lo cual escapa de sus atribuciones pero encuentra su justificación en proteger los intereses de los y las trabajadoras. Este aspecto no ocurre con la LISLR, la cual como norma especial en materia de renta cubre esta obligación en un sentido amplio y general, abarcando a trabajadores dependientes, como empresarios e incluso a extranjeros que hayan obtenido ingresos dentro del territorio venezolano.

Así las cosas en orden de jerarquía, estrictamente hablando, la ley orgánica debe prevalecer sobre la ley especial, sin embargo el problema radica que la LOTTT no está por encima de la LISLR, ya que la LOTTT regula una materia distinta, el trabajo como hecho social. Por lo tanto en materia tributaria los preceptos que deben prevalecer son los establecidos en el COT. De esta forma resulta necesario revisar esta norma para poder encontrar similitudes normativas con la LOTTT que permitan ayudar a resolver el problema normativo existente sobre la materia fiscal.

De lo expuesto observamos que el COT vigente²³ en su artículo 7 establece lo siguiente:

²³ Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial Nº 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

Artículo 7. En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes, se aplicarán supletoriamente y en orden de prelación, las normas tributarias análogas, los principios generales del derecho tributario y los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines, salvo disposición especial de este Código.

Vemos pues que el COT establece el mecanismo para resolver conflictos en materia tributaria, donde juega un rol importante los principios en materia tributaria, sin embargo estos no resuelven de inmediato el problema, pero si nos da luces para establecer aproximaciones que seguiremos fortaleciendo a lo largo de este TEG.

La Interpretación de las Leyes

Un tema por demás vital para este trabajo documental, es entender como la doctrina a lo largo de la historia del derecho ha manejado la interpretación de las leyes. Ya que en fin pudiéramos decir que todo el problema puede radicar en la interpretación que se le dé a las normas que se encuentran en conflicto expuestas en este TEG y a su vez, pudiéramos determinar que el conflicto pudiera resolverse con una simple interpretación.

Sin embargo, en derecho, las soluciones a problemas jurídicos no son tan sencillas ya que cada caso en concreto tiene su particularidad y las leyes y las normas han sido creadas a través de la aplicación de silogismos mediante supuestos generales.

Es por ello que resulta de gran relevancia entender cómo deben interpretarse las normas jurídicas y para ello a continuación se esbozarán nociones doctrinales sobre este tema.

Muchos juristas coinciden que la interpretación del Derecho es un problema sumamente complejo, ya que no sólo se limita a descubrir el sentido y alcance de la

Ley ya que muchas veces esto no es suficiente para resolver casos concretos, puesto como ya me referí anteriormente, la Ley está elaborada de forma general.

Como sostiene el jurista argentino Carlos Cossio (1954), la interpretación es siempre interpretación de conducta, pues al interpretar la norma jurídica se está interpretando la conducta abstractamente considerada. De esta forma resulta imposible lograr la aplicación de la norma mediante la determinación abstracta de una forma de comportamiento, por más precisa que sea esa determinación, ni tampoco con la definición precisa del alcance o el significado de la Ley, o de la forma de conducta que se imputa como consecuencia a la hipótesis jurídica.

Recasens (1959) al hablar sobre la interpretación de las Leyes parte del principio de que toda norma debe ser interpretada. Si bien hay algunas disposiciones sumamente complejas, y en algunas oportunidades formuladas defectuosamente, que necesitan una labor importante de interpretación para poder determinar su sentido y alcance y poder así ser aplicada a los casos concretos que se produzcan en la vida real, ya que aún la norma más sencilla requiere la labor de la hermenéutica jurídica.

El jurista Manuel Simón Egaña (ya referenciado) esboza un concepto sobre la interpretación de las leyes de la manera siguiente:

Es la actividad que tiene por objeto establecer el sentido y alcance de las normas jurídicas a los fines de su aplicación a la conducta de los integrantes de la colectividad.

Sobre este concepto, Egaña determina que interpretar comprende:

- a) La hipótesis jurídica;
- b) La forma de conducta humana viviente, a los fines de establecer si sus características coinciden con las de la hipótesis normativa; y

- c) La forma de conducta consecuencia, que puede ser bien la conducta que el legislador reputa como debida, o bien si ésta no se ha producido, lo cual supone una nueva tarea de hermenéutica, la conducta que el legislador imputa como sanción.

Luego de estas breves nociones sobre la interpretación de las leyes, no podemos dejar a un lado las distintas formas de interpretación que a lo largo de la historia del derecho han existido. Así tenemos al llamado *Método Lógico* el cual limita la interpretación exclusivamente a lo que el legislador que la dictó intentó plasmar en la disposición. Este método es efectivo si estamos interpretando una Ley de reciente data, donde se ha podido verificar los proyectos de leyes y las discusiones en el seno del poder legislativo. Sin embargo, para la problemática de este TEG no resulta eficaz esta metodología de interpretación ya que la LISLR fue realizada por Decreto Presidencial, con lo cual no pasó por un proceso de discusión, sino que en base a un decreto de emergencia económica se le delegaron al Presidente de la República la facultad de legislar en materia económica, realizándose la reforma de la LISLR, entre otras leyes.

También existe el *Método Histórico Evolutivo* este método busca la interpretación en el contenido de la propia Ley y las demás disposiciones que le son conexas a ellas. Este método si podría resultar de gran ayuda en la interpretación del artículo 31 de la LISLR, ya que necesariamente se deben analizar las anteriores leyes de impuesto sobre la renta para verificar como han tratado el concepto de ingresos netos de las personas bajo relación de dependencia, el propio artículo 107 de la LOTTT y los principios constitucionales del derecho tributario y del derecho laboral, con el fin de buscar la verdadera intención envuelta en el creador de la norma.

A su vez tenemos el método acogido por *la escuela del derecho libre* que establece que el Juez tiene absoluta libertad de interpretar la norma jurídica cuando se encuentre frente a la necesidad de su aplicación a un caso concreto. Con esto

observamos que la escuela del derecho libre permite que el Juez, al dictar sentencia, cree Derecho. Esta teoría será analizada en total integridad en el próximo capítulo de este TEG, el cual está referido a como la jurisprudencia de nuestro más alto tribunal ha resuelto o ha tratado de resolver la problemática planteada en este trabajo documental.

Por último no podemos dejar mencionar como la legislación positiva ha establecido normas para regir la tarea de la interpretación. Como bien señala Egaña en el derecho venezolano la disposición fundamental sobre este tema está contenida en el artículo 4 del CC venezolano, el cual expresa lo siguiente:

Artículo 4. A la Ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador.

Cuando no hubiere disposición precisa de la Ley, se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos semejantes o materias análogas; y, si hubiere todavía dudas, se aplicarán los principios generales del derecho.

Egaña analiza esta norma jurídica estableciendo que la misma tiene su fundamento en el llamado Método Exegético de la premisa de que no hay disposición legislativa que no deba ser interpretada bajo los fundamentos establecidos en el artículo 4 del CC. A los fines de la interpretación gramatical el Juez, y en general el intérprete, debe recurrir a todos los medios a su alcance.

De lo expuesto podemos concluir en que la interpretación de la norma jurídica no se limita al análisis de la norma y del caso concreto, ya que supone una labor intelectual más compleja aún, como lo es aportar a la norma los elementos que le faltan, debido a la abstracción, para su aplicación al caso concreto, el cual es el objeto perseguido en el presente TEG, aportar una solución al conflicto normativo

presentado, a través del estudio y análisis de los conceptos y las teorías presentadas, en búsqueda de la justicia, el cual es el fin supremo perseguido por el Derecho.

Consideración Final

En el presente capítulo hemos tratado de analizar desde un punto netamente jurídico las dos normativas que se encuentran en conflicto y que su ejecutoriedad indudablemente afecta a los trabajadores y al Estado.

A su vez se ha podido comprobar que ambas normas han seguido sus principios constitucionales que fundamentan cada una de sus respectivas ciencias jurídicas, en ese orden de ideas claramente se ha podido confirmar que los preceptos constitucionales en materia del trabajo son mayores y de un contenido más extenso a los establecidos en materia tributaria.

Un elemento que no puede dejar de valorarse al momento de realizar cualquier análisis, entorno a este tema, es en el principio constitucional en materia del trabajo en el cual siempre se debe aplicar la norma que más favorece a los trabajadores y trabajadoras, principio que debe ser considerado al momento de interpretar las leyes objeto de estudio en este TEG, como bien se ha señalado en el presente capítulo.

Tomando en consideración todos estos aspectos podemos llegar a aproximaciones desde un punto de vista jurídico que pudieran dar luces en tratar de resolver el problema planteado.

Otro aspecto que falta por analizar es cómo la jurisprudencia de nuestro más alto tribunal ha tratado en el tiempo la problemática planteada y cómo la ha intentado resolver. Este aspecto será tocado en su integridad en el próximo capítulo para así poder cerrar el ciclo de la interpretación de estas normas jurídicas en conflicto, ya que indudablemente la interpretación de los jueces a las leyes y la búsqueda de soluciones a los conflictos normativos por parte de los magistrados del Tribunal Supremo de Justicia tiene una profunda importancia para este trabajo documental.

Capítulo IV

Jurisprudencia

Noción Preliminar

Luego de haber analizado cada uno de los preceptos jurídicos más relevantes tanto del derecho tributario como del derecho laboral, donde hemos podido afirmar y reforzar los principios y normas que regulan cada una de estas ciencias jurídicas, tratamos nociones elementales de filosofía del derecho, que desde un punto de vista genérico determinan como deben interpretarse las normas jurídicas, como identificar y clasificar las leyes, resolver lagunas del derecho y tratar conflictos normativos, dándole un enfoque adaptado a la problemática planteada en este TEG.

De esta forma nos toca analizar cómo la jurisprudencia de nuestro más alto tribunal (TSJ) ha tratado de resolver este choque de normas entre el artículo 31 fe la LISLR y el artículo 107 de la LOTTT, para ello analizaremos cuatro (4) sentencias que constituyen los pilares fundamentales sobre la interpretación jurídica realizada por nuestros magistrados, que cómo bien señalamos en el capítulo anterior, formaría parte de la *escuela del derecho libre*, sobre la interpretación de las normas jurídicas, la cual establece que el Juez tiene absoluta libertad de interpretar la norma jurídica cuando se encuentre frente a la necesidad de su aplicación a un caso concreto.

En este sentido, las sentencias que analizaremos (de forma cronológica) son las siguientes: a) Sentencia número 301 del 1º de marzo de 2007, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia; b) Sentencia número 390 del 16 de marzo de 2007 (aclaratoria de la Sentencia número 301), de la Sala Constitucional del Tribunal Supremos de Justicia; c) Sentencia número 499 del 30 de junio de 2016, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia; y, d) Sentencia número 673 del 2 de agosto de 2016, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

Análisis de la Sentencia N° 301 del TSJ de fecha 1/03/2007

Esta Sentencia tuvo como Magistrado-Ponente al Dr. Jesús Eduardo Cabrera Romero, donde los ciudadanos Adriana Vigilancia García y Carlos Vecchio, interpusieron ante la Sala Constitucional del TSJ acción de nulidad en contra de 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 GO N° 5.390 Extraordinario, de 22 de octubre de 1999.²⁴

Lo particular de este caso es que en el transcurso de la demanda de nulidad contra la LISLR de 1999 (ya citada) le sucedieron tres (3) reformas, una por la vía de un nuevo decreto-ley (Decreto N° 1.544 con Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, GO N° 5.557 Extraordinario, de fecha 13 de noviembre de 2001 y luego, poco más de un mes después, la Asamblea Nacional dictó la ley N° 70, titulada Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (GO n° 5.566 Extraordinario, de fecha 28 de diciembre de 2001. Finalmente, una nueva reforma fue sancionada por la Asamblea Nacional (GO N° 38.529, de fecha 25 de septiembre de 2006), siendo este último texto normativo el que se encuentra en vigor al momento de que la causa llega al TSJ.

Estas reformas ocasionaron una pérdida sobrevenida del interés en la presente causa ya que las leyes posteriores modificaron los artículos que dieron origen a la acción de nulidad. Sin embargo la Sala, aplicando el artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, pasó a conocer de oficio la demanda por tratarse un asunto de orden público.

²⁴ A pesar de que el presente TEG se circunscribe al conflicto presentado por el artículo 31 de la LISLR Publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 6.210 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 2015, puede claramente observarse que desde la LISLR del año 1999, ya existían problemas jurídicos sobre el tema, que como vemos siguen sin resolverse en la actualidad.

De esta forma, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia pasó a analizar las bases constitucionales que regulan el sistema tributario, los cuales son el artículo 316 y 317 de la CRBV, respectivamente y ya citados textualmente en el capítulo anterior de este TEG.

Uno de los aspectos que entra a analizar la Sentencia se refiere a la capacidad contributiva cuya argumentación resulta necesaria plasmarla textualmente, dada la importancia que sostiene para este trabajo documental:

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.

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. Ciertamente es 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.

Luego del análisis a la capacidad contributiva realizado por la Sentencia, la misma pasó a dilucidar las características que componen al ISLR estableciendo que el mismo es un impuesto directo ya que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva, como es la renta; es un impuesto personal ya que está referido a la situación de un sujeto concreto y determinado; es un impuesto subjetivo pues atiende las circunstancias personales del obligado; es un impuesto de carácter

progresivo ya que grava escalonadamente los distintos niveles de renta; y es un impuesto periódico, ya que se calcula sobre una base temporal concreta o ejercicio económico señalado por la ley que, generalmente, coincide con el año civil.

Posteriormente la sentencia entra a analizar el artículo 31 de la LISLR de 2006 (ya citada) donde definía al enriquecimiento neto de la manera siguiente: *los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obervaciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenida por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia.*

Como puede observarse ya en la definición de enriquecimiento neto establecida en la LISLR de 2006 era sumamente amplio como en la ley actual, lo que ocasionó críticas en la propia sentencia de la manera siguiente:

La consideración de tales ingresos como enriquecimiento neto, impide entonces que sobre ese monto se sustraiga costo o deducción alguna.

Frente a la extensa estimación de los enriquecimientos netos de los trabajadores, contrasta la mínima posibilidad a ellos dada para disminuir razonablemente la base sobre la cual habrán de tributar. Ya se vio al transcribir los desgravámenes los escasos conceptos que les resultan aplicables para lograr tal reducción; lo que prácticamente conduce a la figura del desgravamen único, no como una opción, sino como la única alternativa legítima.

Bajo la panorámica abordada, la Sala encuentra que la instrumentación del impuesto sobre la renta que pecha a los salarios, desdibuja los principales rasgos de este instrumento impositivo, gravando tan extensa base imponible que, en vez de consultar la razonable manifestación de riqueza derivada de la renta, pesa en mayor medida sobre sus ingresos.

Con estas consideraciones, la Sala entiende que desde el punto de vista de la redacción del artículo 31 de la LISLR se aleja en demasía de la progresividad propia

de esta clase de tributos y que a su vez debe considerarse una serie de contribuciones parafiscales que afectan el enriquecimiento como lo son el seguro social, política habitacional, INCE, entre otros. Y a su vez el impacto que como consumidor final, debe asumir el trabajador cuando se ve obligado a soportar el traslado del gravamen al consumo, lo que se conoce como Impuesto Al Valor Agregado (IVA).

De esta forma, la Sala adopta el criterio de estipular el enriquecimiento neto de los trabajadores bajo el criterio de *salario normal* el cual es adoptado por la doctrina y legislación laboral.

Así las cosas, y bajo el criterio que la doctrina kelseniana ha llamado *legislador negativo*, la Sala entró a legislar en materia tributaria y modificó, en la Sentencia, la redacción del artículo 31 de la LISLR de la manera siguiente:

...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).

De esta manera, la Sala ejerciendo su labor de máxima intérprete de la Constitución ajusta la disposición legal referida a los postulados constitucionales, la cual además se adecua a la letra y espíritu del parágrafo cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, que dispone “cuando el patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó”. Así se decide.

De lo expuesto observamos que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en la Sentencia anteriormente analizada cambió la redacción del artículo 31 de la LISLR adaptándolo a las disposiciones establecidas en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo (Artículo 107 de la LOTTT) para de esta forma dar una uniformidad jurídica entre ambas normas.

Vemos pues que en esta sentencia, la Sala se inclinó en el criterio establecido en las normas constitucionales del trabajo para de esta forma hacer que la obligación tributaria que recaiga a los trabajadores bajo relación de dependencia siga los criterios establecidos en la normativa laboral.

Análisis de la Sentencia N° 390 del TSJ de fecha 16/03/2007

La presente Sentencia surge de la necesidad de realizar una aclaratoria sobre a partir de qué momento la interpretación dada por la Sala Constitucional del TSJ en la Sentencia 301, sobre el artículo 31 de la LISLR comienza sus efectos en el tiempo.

Como la materia objeto de interpretación versa sobre el ISLR el cual es una obligación tributaria que se efectúa por períodos fiscales equivalentes a un año. La Sala determinó que la nueva interpretación del artículo 31 de la LISLR no aplicaba para el período fiscal 2006, puesto que este período se había iniciado antes de que la Sala entrara a conocer sobre esta interpretación. Con lo cual el nuevo criterio debía aplicarse para el año fiscal 2007 en adelante, y por esa razón la Sentencia 301 dictaminó la orden de que fuese publicada en la GO para que todas las personas conocieran la nueva redacción del artículo 31 de la LISLR dada por la Sala Constitucional del TSJ.

Uno de los aspectos interesantes de esta aclaratoria es que los representantes judiciales del SENIAT objetaron la nueva interpretación dada al artículo 31 de la LISLR ya que la misma podría estimular la elusión fiscal en pro del aumento de beneficios que no poseen carácter salarial, tales como: bonos, dietas, pensiones, obvenciones y demás privilegios. En este sentido, la Sala recuerda en esta nueva sentencia, los motivos de su decisión sobre la interpretación del artículo 31 de la LISLR, de la forma siguiente:

*(...) 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 parágrafo 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.

De esta forma, la Sala vuelve a reiterar el criterio dado en la sentencia 301 estableciendo que la decisión es precisa, clara y positiva estableciendo que lo accidental se contrapone a lo regular y permanente, en virtud de lo cual la Sala estimó improcedente conocer lo que debió entenderse por beneficios remunerativos marginales otorgados de forma accidental, así como lo referido a las remuneraciones que califican al salario normal, ya que esto quedó expresamente establecido en la Sentencia 301.

Con ello vemos que la Sentencia 390 ratificó el fallo de la Sentencia 301 sobre el alcance y de lo que debe entenderse como salario normal, el cual es el que se debe tomar como base de cálculo para el pago del ISLR y estableció además que el nuevo criterio del artículo 31 de la LISLR debe aplicarse para el ejercicio fiscal del año 2007 en adelante.

Análisis de la Sentencia N° 499 del TSJ de fecha 30/06/2016

Luego de nueve (9) años, donde se pensaba que se tenía un criterio pacífico y reiterado sobre la aplicación e interpretación del artículo 31 de la LISLR, vuelve a surgir una controversia judicial sobre el tema.

Esta vez los representantes legales del Sindicato Único de Trabajadores de Aluminio del Caroní en la Empresa C.V.G. Alcasa y Demás Empresas Productoras de Aluminio y Contratistas (SINTRALCASA), introducen ante la Sala Constitucional del TSJ 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 LOTTT, en contraposición al presupuesto de hecho del artículo 31 de la nueva LISLR.

En Términos generales el fundamento de la solicitud se basa en que a los trabajadores de C.V.G, ALCASA C.A. Se le han venido descontando un conjunto de tributos bajo la aplicación del artículo 31 de la LISLR, por parte de la empresa. A su vez se le han venido deduciendo a los trabajadores impuestos sobre ingresos accidentales que no poseen incidencia salarial, tomando en consideración lo pautado en el artículo 107 de la LOTTT, el cual establece que no se permitirá tributaciones sobre los ingresos accidentales o que no tuviesen carácter salarial tomando en consideración lo estipulado en el artículo 89 de la CRBV.

Como puede observarse, la causa versa sobre una duda razonable en cuanto la aplicación o concurrencia entre el artículo 31 de la LISLR y el artículo 107 de la LOTTT, lo cual amerita una formal interpretación constitucional y legal.

El recurso de interpretación constitucional trata de resolver cuál es el alcance de una norma constitucional o de los principios que lo informan, cuando los mismos no surgen claros del propio texto constitucional; o de explicar el contenido de una norma contradictoria, oscura o ambigua; o del reconocimiento, alcance y contenido, de principios constitucionales. Pero el presente caso no es producto de una presunta ambigüedad de una norma constitucional, sino más bien de una contradicción y colisión entre los artículos 31 de la LISLR y el artículo 107 de la LOTTT.

En atención a ello, la Sala precisó que la interpretación constitucional dada por esa Sala en la sentencia N° 301 del 27 de febrero de 2007, se adecúa al supuesto normativo previsto en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la vigente LOTTT, 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.

De esta forma, la Sala ha mantenido el criterio jurisprudencial establecido en la sentencia N° 301 del 27 de febrero de 2007 de la siguiente forma:

Como se aprecia de lo expuesto, la Sala 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, por lo que de conformidad con lo establecido en el numeral 4 del artículo 133 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, la solicitud de interpretación solicitada debe ser declarada inadmisibile.

En razón de lo indicado, se estima que el recurso de interpretación interpuesto por los representantes del “Sindicato Único de Trabajadores de Aluminio del Caroní en la Empresa CVG, ALCASA y Demás Empresas Productoras de Aluminio y Contratistas (SINTRALCASA)”, resulta inadmisibile, en razón de que lo pretendido por los recurrentes se circunscribió en (i) objetar las retenciones sobre ingresos incidentales realizadas por la sociedad mercantil CVG, ALCASA, C.A., relacionadas con el pago del impuesto sobre la renta de sus trabajadores; (ii) plantear una supuesta contradicción y colisión de leyes entre las referidas normas jurídicas de rango legal y (iii) la presunta contradicción y colisión entre el artículo 31 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014 y la “Sentencia [n.º 301] 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 [de 1999]” de fecha 27 de febrero de 2007, lo cual se subsume en las causales de inadmisibilidat establecidas por esta Sala en los criterios jurisprudenciales anteriormente indicados en concordancia con lo establecido en el numeral 4 del artículo 133 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia. Así se decide.

Como puede apreciarse, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha continuado aplicando su criterio jurisprudencial sobre el tema, a pesar que tanto la LOT como la LISLR han sido modificadas luego de su criterio jurisprudencial establecido en la sentencia N° 301, de fecha 27 de febrero de 2007. Sin embargo es necesario comentar, de que a pesar de que la Sala Constitucional en la sentencia mencionada (N° 301, de fecha 27 de febrero de 2007) publicó la nueva redacción que debe dársele al artículo 31 de la LISLR, ésta no nueva Ley, no ha seguido el criterio establecido por la Sala Constitucional. Recordemos que la nueva LISLR fue producto de un Decreto Presidencial, con lo cual su proceso de formación y aprobación no pasó por los mecanismos regulares de formación de las leyes, seguido por la asamblea Nacional, como Poder Legislativo.

Análisis de la Sentencia N° 673 del TSJ de fecha 2/08/2016

El 10 de marzo de 2015 el abogado Reinaldo Jesús Guilarte Lamuño, interpuso ante la Sala Constitucional del TSJ acción popular de inconstitucionalidad contra el artículo 31 de la LISLR por considerar que su contenido normativo transgrede derechos fundamentales consagrados en la CRBV.

Resulta de gran importancia para este TEG exponer los argumentos que motivaron esta acción de inconstitucionalidad contra el artículo 31 de la LISLR:

Que, "...la reforma a la Ley de Impuesto Sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014, dictada por el Ejecutivo Nacional en virtud de la Ley Habilitante, fue promulgada con prescindencia absoluta del proceso de formación de las normas establecido en el texto constitucional, pues: A. Se llevó a cabo en ausencia de discusión y consulta pública; y B. No se llevó a cabo un estudio del impacto económico que causaría el establecimiento de una base de cálculo del Impuesto Sobre la Renta más amplia, en el patrimonio de los contribuyentes sujetos a este impuesto...".

Que, “... el artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta viola el Derecho al Salario Digno de los trabajadores establecido en el artículo 91 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, consagrado como una medida que garantice a los trabajadores tener un ingreso que le permita tener un nivel de vida digno. El derecho a un salario digno en términos de suficiencia, protección, extensión al trabajador y a su familia es una obligación prestacional del Estado, más que un derecho fundamental en sí mismo, aunque ello no desconoce tal condición”.

Que, “...el Estado está obligado a orientar sus políticas públicas, entre ellas la tributaria, con la finalidad que el trabajador perciba un salario digno, suficiente y con visos de seguridad en su percepción; así como que el mismo no sea conculcado por formas de actuación, del propio Estado y terceros. Lo expresado se extiende y resulta evidente en lo que a la tributación se refiere. No pueden desconocerse los atributos que debe comportar el salario por efectos de una imposición irracional...”.

Que, “...en la demanda y exigencia de protección de los derechos fundamentales del trabajador que hoy constituyen su petición jurisdiccional están frente a la definición normativa de la exigencia de la obligación del pago del Impuesto Sobre la Renta configurado por una cuota anual cifrada en una base imponible definida y alimentada por una parte sustancial de los ingresos obtenidos por el trabajador contribuyente con ocasión de su relación laboral bajo dependencia, que conlleva de manera directa y explícita a desconocer la consagradoria constitucional conforme a la cual ‘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’ (artículo 91 constitucional), lo que de suyo, implica que el saldo que le corresponda luego de haber cumplido con su obligación tributaria, no será suficiente para mantener un nivel de vida digno...”.

Que, “... el artículo 31 de la LISLR viola flagrantemente los principios de consulta a la capacidad contributiva y de no confiscatoriedad, que informan el

sistema tributario, los cuales son garantías del derecho a la propiedad del trabajador contribuyente, conforme a la interpretación sistemática de los artículos 316, 317 y 115 de la CRBV. La violación acusada queda evidenciada en la definición de la base imponible efectuada para determinar el Impuesto Sobre la Renta que se genera por la obtención de ingresos representados en sueldos y salarios”.

Que “...la adopción de la base de imposición de los trabajadores asalariados sobre el concepto de Salario Integral, abarcará la totalidad de los ingresos que obtenga el trabajador de su patrono, sin importar su carácter accidental o normal. Entonces, la adopción del concepto salarial en sentido integral como base de cálculo o imponible, aunado al hecho que estos ingresos no permiten deducciones para la determinación de la aptitud económica del trabajador para contribuir con el gasto, se materializa en una amplísima base imponible irracional y desconsiderada para los trabajadores bajo relación de dependencia indicados como contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta”.

Que, “...un proceso de exacción que no consulta efectivamente la capacidad contributiva del trabajador y desconoce la protección al salario digno y suficiente, el cual adicionalmente, sustrae una parte excesiva y considerable de los ingresos que deben estar destinados para ‘vivir con dignidad y cubrir para sí y su familia las necesidades básicas materiales, sociales e intelectuales’ (artículo 91), claramente transgrede preceptos constitucionales...”.

Que, “...el contenido del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta debe ser considerado inconstitucional, pues el mismo es una reedición de lo establecido en el artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta reformada, el cual ya había sido objeto de interpretación por parte de esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia No. 301 de fecha 27 de febrero de 2007. En dicha sentencia, esta Sala Constitucional se pronunció acerca de la inconstitucionalidad del entonces artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta,

por considerar que el mismo transgredía el derecho a un Salario Digno de los trabajadores, así como los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad de los tributos, estableciendo cómo debía ser interpretado dicha norma a los efectos de evitar violar el texto constitucional. Así, el establecerse a través de la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, una norma idéntica a la ya objeto de interpretación constitucional, se configura una reedición del texto normativo cuya finalidad es la de evadir el carácter vinculante de la interpretación constitucional llevada a cabo por esta Sala Constitucional...”.

Que, en cuanto a la “...PRESCINDENCIA DEL PROCESO DE FORMACIÓN DE LAS LEYES CONSAGRADO EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA, PUES NO SE LLEVARON A CABO LAS DISCUSIONES DEL TEXTO NORMATIVO, LA CONSULTA PÚBLICA DEL MISMO NI EL ESTUDIO DE SU IMPACTO ECONÓMICO...”.

Que, “...esta participación de los ciudadanos en el proceso de formación, ejecución y control de la gestión pública, incluye la participación en la creación de leyes y de actos normativos, con especial énfasis en aquellos actos que afecten o incidan directamente en su calidad de vida, en el derecho al libre desarrollo de su personalidad, en el ejercicio pleno de su actividad profesional, su actividad económica y la propiedad, derechos que se ven, en este caso, acompañados a derechos constitucionales de rango social, como son el de protección del salario y el de incremento de la calidad de vida por vía de un trabajo y un salario digno...”.

Que, “... en concordancia con la exposición de motivos, el mandato expreso contenido en el artículo 6 del Texto Fundamental establece que ‘el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y de las entidades políticas que la componen, es y será siempre democrático, participativo, electivo, descentralizado, alternativo, responsable, pluralista y de mandatos revocables.’ En correlación con el artículo antes mencionado, los artículos 62 y 70 eiusdem establecen:

Que, “...en efecto, la necesaria obligación de permitir la participación ciudadana general y técnica, es aplicable para todos los actos del poder público, y el mismo tiene una gran importancia específicamente cuando se trata de leyes, tal como se desprende del artículo 211 de la Constitución:

Que, “...dentro de los pasos a seguir para el cumplimiento constitucional del proceso de discusión y aprobación de una normativa que afecta directamente los derechos constitucionales a la libertad, protección de salario, elevación del nivel de vida y la propiedad, es la consulta previa a los ciudadanos y ciudadanas y a la sociedad organizada para oír su opinión sobre los mismos...”.

Que, “...para la promulgación de esta Reforma a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, fueron obviados los procesos de discusión y consulta pública de los textos normativos, necesarios para tener un panorama más claro de las implicaciones de las modificaciones que serían realizadas a varios de los artículos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, así como la inclusión de otros, que indudablemente tendrían un impacto en los ciudadanos sujetos a este texto normativo, tal como es el caso de los trabajadores sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta con ocasión de los ingresos obtenidos bajo relación de dependencia...”.

Que, “...es de hacer notar que la ausencia de un texto que recoja la exposición de motivos en la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es un hecho que coloca al ciudadano que recibe un salario bajo relación de dependencia en preguntarse, ya después de promulgada la norma que lo obliga a sacrificar una parte importante de su salario: ¿por qué y con base a qué parámetros económicos o de orden social, el Ejecutivo Nacional dictó una norma que agrava mi posición como contribuyente del Impuesto sobre la Renta, aún cuando la Sala Constitucional habría interpretado la norma in dubio pro operario y bajo elementos de racionalidad económica?...”.

Que, “...para evitar una transgresión en la esfera subjetiva de los sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta, el Ejecutivo Nacional en el proceso de formación de la nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta, debió llevarse a cabo la consulta pública, no sólo a sectores técnicos y gremiales en la materia laboral y tributaria, sino precisamente a los afectados, tales como sindicatos, grupos y asociaciones de empleados públicos y privados, tomando como fundamento lo establecido en el artículo 211...”.

Que, “...si bien es cierto que este proceso de consulta pública y derecho a palabra se encuentra consagrado para aquellos casos de proyectos de Ley presentados ante la Asamblea Nacional, también es cierto que a través de la Ley Habilitante al Poder Ejecutivo se le delegaron funciones legislativas y que si bien las limitaciones de esta habilitación se encuentran establecidas en dicha Ley Habilitante, el Ejecutivo Nacional en su actuación se encuentra sujeto a las demás normas constitucionales, por lo que no sería errado argumentar que en un proyecto de Ley que afecte la esfera jurídica de los ciudadanos, debería solicitársele opinión a los sectores involucrados en el ámbito de aplicación de dicha Ley, mucho más si se atiende incluso al principio denominado ‘paralelismo de formas’...”.

Que, “...aún y cuando la Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta contenía modificaciones e inclusiones de normas que evidentemente infieren en la esfera de los derechos subjetivos de los contribuyentes de este impuesto (específicamente a lo que se refiere la norma impugnada, a personas naturales bajo relación de dependencia), como es el derecho a la propiedad y a un salario digno como será establecido de seguidas en el presente Escrito (sic), es el caso que el Poder Ejecutivo no llevó a cabo los procesos de discusión y consulta pública del proyecto de Ley, lo cual derivó en las transgresiones a derechos fundamentales que serán expuesto a continuación...”.

Que, “...aunado a lo anterior, el Ejecutivo Nacional no llevó a cabo un estudio del impacto económico que derivaría de la promulgación de la Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en los términos en los que fue redactada, específicamente las implicaciones de la ampliación de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta para aquellos contribuyentes que obtienen ingresos de una relación laboral bajo subordinación...”.

Que, “...el estudio económico previo es absolutamente necesario cuando se está en presencia de textos normativos con contenido tributario, como es el caso del Impuesto Sobre la Renta, pues el mismo brinda la posibilidad de evitar transgresiones a los principios de la capacidad contributiva y no confiscación de los tributos, consagrados como protección al derecho a la propiedad de los ciudadanos...”.

Que, “...de haberse realizado la consulta pública y el estudio de impacto económico de la Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta se habrían evitado las transgresiones constitucionales que más adelante se denuncian, tales como la violación al derecho a un salario digno de los trabajadores y la violación a los principios tributarios constitucionales como la consulta a la capacidad contributiva y la prohibición del establecimiento de tributos confiscatorios...”.

Que, “...la norma contenida en el artículo 31 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014, al provenir de un acto normativo con rango, fuerza y valor de Ley que no fue objeto de la ineludible consulta pública y por no provenir del resultado de un estudio de impacto económico sobre los salarios de las trabajadoras y los trabajadores, es inconstitucional por ser violatorio a las disposiciones de rango constitucional que tutelan la participación ciudadana y así solicita respetuosamente sea declarada su nulidad, con efectos ex tunc...”.

Que, en cuanto a la “...VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 91 DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA QUE ESTABLECE EL DERECHO DE LOS TRABAJADORES A UN SALARIO QUE LES PERMITA ALCANZAR UN NIVEL DE VIDA DIGNO. La irracional base imponible adoptada por el legislador impositivo a la renta para la determinación de la contribución dineraria del trabajador en su rol de ciudadano contribuyente es inconstitucional, lesiona su derecho a un salario suficiente”.

Que, “...el artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, transgrede el derecho al salario digno, consagrado en el artículo 91 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela...”.

Que, “...nuestro texto constitucional busca garantizar que los trabajadores tengan un salario que les permita tener un nivel de vida digno, que puedan cumplir con sus obligaciones y las de su familia y en consecuencia, alcanzar un nivel de vida adecuado. Sin embargo, cómo puede garantizarse el nivel de vida digno del trabajador cuando una gran porción de los ingresos que obtiene con ocasión de su relación laboral, son destinados al pago de impuestos al Fisco Nacional”.

Que, “...el legislador nacional desarrolló esta protección al salario del trabajador en el artículo 104 de la Ley Orgánica del Trabajo publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6.076 de fecha 7 de mayo de 2012, al consagrar dos tipos diferentes de Salario, uno denominado Salario Integral y otro Salario Normal, siendo que este mismo artículo establece que sólo se tomará como base imponible de tributos el Salario Normal...”.

Que, “...se evidencia la intención del legislador de establecer dos tipos de salario, con regímenes e implicaciones diferentes, uno en el que son incluidas todas las percepciones obtenidas por el trabajador, bien sea de forma normal o accidental, y otro en el que únicamente se incluyen los ingresos regulares”.

Que, “...una de esas implicaciones dimanantes del régimen diferencial consagratorio del salario, es que a los efectos de su percepción y protección, el legislador tuvo diferentes motivaciones respaldadas en los principios del derecho laboral para llevar a cabo esta distinción, lo cual evidencia que el Estado venezolano ha sido consecuente con el mandato constitucional de protección a la remuneración del factor trabajo”.

Que, “...se pretende que el ingreso sea suficiente, adecuado y en función integral al esfuerzo individual del trabajador, al aporte de un colectivo orientado al cumplimiento de metas, objetivos y expansión económica de la empresa, que ésta debe reconocer y remunerar, reflejando tal circunstancia en la definición del salario, de lo que percibe el trabajador por su trabajo...”.

Que, “...el legislador orgánico en protección al salario como expresión de una magnitud sujeta o base de cálculo de impuestos al ingreso o de contribuciones especiales con fin específico para la cobertura de cometidos estatales con ocasión al trabajo o en función al financiamiento de los subsistemas de protección o seguridad social, estableció como forma directa a la capacidad económica del trabajador contribuyente bajo relación de dependencia que en esos casos la base debía ser el salario normal constituido por aquellos ingresos de carácter regular, a los fines de hacer más justa la tributación, más ajustada a la metodología de la progresividad y mayor observación al principio de la capacidad contributiva...”.

Que, “...dentro de un esquema garantista y de avanzada de la Constitución de 1999, debe atribuirse al contenido y alcance del artículo 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, que establece que esta categoría de salario será la utilizada al momento de calcular los tributos que deban ser pagados por el trabajador o por el patrono en nombre de éste”.

Que, “... en lo que refiere al salario como concepto propio e inherente al trabajo, como hecho social y objeto de protección del Estado, tanto al constituyente

como al legislador orgánico especial y el impositivo, no escapó ni debe escapar el hecho que el mandato constitucional de fundamentar y causar la tributación, en cualquiera de sus especies, en la capacidad contributiva, y en los casos que se trate de trabajadores bajo relación de dependencia, resguardar la protección de su salario para sí y su familia. Esta adecuación al principio de la capacidad contributiva no es fácil, requiriéndose criterios de hermenéutica que permitan la estructuración del tributo, sujeto a la dogmática inexcusable de su exigencia”.

Que, “...el engranaje para la verdadera consulta a la capacidad económica del trabajador en función a la protección del salario debe hacerse de manera integral a partir del concepto de la renta, presente en todo impuesto. Así las cosas, el legislador, por distintas vías y técnicas legislativas debe proteger al salario:

A. En su configuración, es decir, los conceptos que lo integran, los cuales debe ser amplios en función de la cobertura satisfactoria de las necesidades (sentido amplio) de las necesidades del trabajador y su familia, la exigencia del reconocimiento del patrono del mayor esfuerzo individual o colectivo del trabajador, como lo ha asentado este Máximo Tribunal.

B. Al momento de la percepción de la renta (ingreso) al permitir por vía legislativa concebir que el enriquecimiento neto del trabajador es su salario normal pues es índice o criterio que atribuye más protección al salario, mayor justicia al sistema y progresividad a la imposición a la renta.

C. Al momento de invertir la renta, es decir, en la posibilidad que el trabajador adquiera su vivienda, la refaccione o mejore mediante sistema contributivos de seguridad social integral, cuya eficacia y justicia dependen de la racionalidad de la base de cálculo, sin sacrificar los derechos del trabajador y sin obstaculizar la prestación del Estado para tal fin.

D. Al momento del consumo y gasto de la renta, es decir, de la adquisición de bienes y servicios el Estado privilegia el consumo del trabajador y, por consiguiente, el salario, mediante el establecimiento de exenciones, exoneraciones o exclusiones de bienes y servicios destinados a la satisfacción de las necesidades del trabajador y su familia; formas de ‘gasto’ y protección del Estado mediante la renuncia recaudatoria con resultados protectivos, derivados de esta forma de subjetivización de los hechos imponibles...”.

Que, “...el desglose del comportamiento de la renta como fenómeno económico subyacente de los tributos en cuyas relaciones jurídicas que derivan de su vigencia pueden aparecer indicados los trabajadores como sujetos pasivos contribuyentes, o la magnitud económica de su cálculo cifrada en el salario evidencia que la obligación prestacional del Estado en beneficio del trabajador, centro y causa de su accionar en la concepción propia al Estado Democrático Social y de Derecho escogido por el constituyente originario de 1999 para regir los destinos de la sociedad, bajo su amparo, es integral, global y no parcelada; pudiéndose esbozar sinópticamente el siguiente esquema de protección:

A. Desde el punto de vista estrictamente laboral, el reconocimiento al esfuerzo individual o colectivo del trabajador para el logro de las metas económicas, objetivos industriales o comerciales de las empresas y la retribución adecuada para extender la capacidad económica de adquisición de bienes y servicios para la cobertura de las necesidades propias del trabajador y de su familia. El Estado busca la protección y la incidencia de pagos extraordinarios, no recurrentes o de percepción cierta y segura para no desnaturalizar los ingresos del trabajador, no solo en términos de suficiencia e implicaciones prestacionales, sino del concepto mismo de salario. Esta protección se encuentra amparada no sólo en el texto constitucional y en la Ley Orgánica del Trabajo, sino que se evidencia en el Convenio No. 95 relativo a la Protección del Salario de la Organización

Internacional del Trabajo ratificado por la República mediante Ley Aprobatoria publicada en la Gaceta Oficial No. 2.347 de fecha 27 de junio de 1981.

B. Desde el punto de vista de la percepción de la renta, es decir, al definir la base de imposición de la cuota impositiva anual del trabajador como enriquecimiento neto gravable esta Sala Constitucional en ejercicio de sus atribuciones como ‘máximo y último interprete de la Constitución’ y garante de la integridad del ‘Bloque de la Legalidad’ y en observancia al carácter progresivo, no susceptible de discriminación alguna y el ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos fundamentales del trabajador, corrigió mediante ponderación y el asentamiento de la preeminencia máximo derivante de nuestra Ley Fundamental, el ejercicio del Poder Público normativo en materia tributaria que correspondió a la Asamblea Nacional al establecer que la base de cálculo del impuesto sobre la renta debe ser con fundamento en el salario normal y no integral a los fines de garantizar la justicia del tributo, la progresividad del sistema tributario y la adecuada consulta a la capacidad económica.

Esa ponderación efectuada por esta Honorable Sala Constitucional no perdió la interdependencia del derecho fundamental de protección del salario con la vinculación existente con otros derechos como el de propiedad y el de ser sujeto a una imposición racional.

El resultado de esa ponderación y máxima interpretación de una dogmática inexcusable del salario como fuente de ingresos, magnitud económica de la variada tributación e instrumento de su protección no puede ser desmejorada o desconocida por ningún órgano del Poder Público pues el reconocimiento y definición del contenido y alcance del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta efectuado por esta Sala Constitucional en la No. 301 de fecha 27 de febrero de 2007, no puede ser reversible pues se le dio un contenido al derecho fundamental que no puede

llevarse a estadios superados de aplicación, desarrollo, eficacia y reconocimiento pues, de lo contrario se violentaría el artículo 19 de nuestra Carta Magna.

El razonamiento expuesto es absoluta e indubitavelmente aplicable al artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014, publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014, vigente para los trabajadores contribuyentes bajo relación de dependencia a partir del 12 de enero de 2015, ratificándose así su inconstitucionalidad.

C. El carácter progresivo e interdependiente acusado del derecho fundamental a la protección del salario (sentido lato) se verifica también en el caso de los impuestos indirectos, al patrimonio y aquellos otros de difícil conceptualización como los Impuestos al Débito Bancario y a las Transacciones Financieras, en los cuales el legislador se vale del método de las exenciones, exoneraciones, exclusiones lo desgravaciones para proteger el salario...”.

Que, “...la Sala Constitucional deja clara la respuesta del legislador orgánico y especial a la exigencia constitucional de atribuir carácter preeminente a los derechos fundamentales de los ciudadanos, especialmente, a los trabajadores pues como han señalado ut supra existen convenios internacionales de protección al salario y, por consiguiente, la atribución de fuente preeminente en el ordenamiento interno. Es indispensable destacar la naturaleza orgánica del referido instrumento normativo que desarrolla los derechos fundamentales consagrados (i) en acuerdos internacionales y (ii) en el texto constitucional y que sirve de marco normativo a otras leyes laborales e, incluso, en virtud de la integración y unidad del ordenamiento a las impositivas cuando éstas hagan uso de las categorías e institutos propios y consustanciales al Derecho laboral y colectivo del trabajo...”.

Que, “... el artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en ningún momento consideró esta protección constitucional al salario del trabajador, y por ende la norma no fue desarrollada en el texto de la Ley de Impuesto Sobre la Renta

siguiendo los lineamientos que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra. Así, el artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta fue redactado de la siguiente forma:

‘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’”.

Que, “...resalta en la norma objeto de este recurso de nulidad por inconstitucionalidad, que el Ejecutivo Nacional, haciendo uso de las facultades normativas con rango, fuerza y valor de Ley, otorgadas por la Ley Habilitante, estableció como base imponible del Impuesto sobre la Renta de los contribuyentes asalariados, el salario integral, pues dispone que será considerado como enriquecimiento neto todo ingreso obtenido de forma regular o accidental, por personas bajo relación de dependencia, sin importar tampoco si estas percepciones son obtenidas por concepto de salario, viático, bono de alimentación, etc.”

Que, “...cuando el Ejecutivo Nacional llevó a cabo la definición de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta para las personas naturales que obtienen enriquecimientos con ocasión de una relación laboral bajo dependencia, no consideró la normativa establecida en el numeral 13 del artículo 156 de la Constitución...”.

Que, “...tomando en consideración la norma constitucional, en el momento en el que el Ejecutivo Nacional, haciendo uso de las competencias legislativas otorgadas por la Ley Habilitante, procedió a definir la base imponible del Impuesto Sobre la Renta para los trabajadores, debió llevar a cabo la redacción de la disposición normativa observando que ésta se adecuara a los parámetros y limitaciones contenidos en el mismo texto constitucional, tal como es la protección al salario, mencionada en diversas ocasiones en el presente escrito. Es decir, la

definición de una base imponible que toma como manifestación de riqueza gravable por el impuesto a lo percibido por el trabajador por la prestación de sus servicios bajo relación de dependencia, debe encontrarse ser cónsona con los derechos, limitaciones y protecciones que el derecho constitucional laboral otorga al trabajador por su condición de tal, debiendo en consecuencia producirse una norma que coordine y armonice los principios del derecho laboral y los principios del derecho tributario...”.

Que, “... es necesario que la revisión e interpretación del ordenamiento jurídico venezolano sea llevada a cabo con una única orientación aún y cuando se encuentren involucradas diferentes ramas de Derecho, pues el texto constitucional que les sirve como base y fundamento es único, y contiene los derechos y principios que deben ser acatados sin que existan excepciones o particularidades por el hecho que se trate de derecho laboral o derecho tributario. Así, cuando el derecho tributario considera que una renta ocasionada en una relación laboral debe ser gravada con el Impuesto Sobre la Renta, deberá observar y respetar los principios que el texto constitucional ha establecido en materia laboral, a los fines de producir una norma que persiga los mismos fines que la Constitución...”.

Que, “...los planteamientos formulados en este escrito no tienen como finalidad que los contribuyentes asalariados no cumplan con su deber de coadyuvar en el sostenimiento de las cargas públicas conforme a lo establecido en el artículo 133 constitucional, sino que el hecho de cumplir con sus obligaciones tributarias no le ocasione una lesión a sus derechos fundamentales que conducen al derecho al bienestar propio y de su familia, a ser sometido a una tributación racional sin afectación a su patrimonio todo lo cual son consecuencias directas y explícitas de la protección del salario...”.

Que, “... la pretensión se circunscribe a exigir que el resultado del Poder Público normativo en materia tributaria se sujete plena y eficazmente a los principios

y valores que preconiza la Constitución, lo cual en este caso se traduce en que las normas de carácter tributario tiendan a proteger el salario de los trabajadores para que los mismos puedan alcanzar un nivel de vida digno...”.

Que, “...el análisis de la situación que ocasiona el establecimiento de una base imponible del Impuesto Sobre la Renta sobredimensionada y ajena a la capacidad económica del trabajador no resulta constitucionalmente procedente pues el sistema tributario debe ser observado desde su globalidad para determinar si se cumple con los principios constitucionales de la tributación...”.

Que, “...no se puede dejar de lado el hecho que cuando el contribuyente asalariado cumple con su obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta, calculado según el método indicado previamente, sufre una gran disminución de su patrimonio. Adicionalmente, este patrimonio estará sujeto a otros gravámenes contenidos en leyes venezolanas, como por ejemplo, las contribuciones especiales que deben pagarse al Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (‘INCES’); al Seguro Social Obligatorio; al Fondo Nacional de Vivienda y Hábitat y todos aquellos tributos cuyo hecho imponible es la existencia de una relación laboral...”.

Que, “... está el hecho que los trabajadores son quienes soportan el gravamen del Impuesto al Valor Agregado (‘IVA’), en la adquisición de aquellos bienes y en la recepción de aquellos servicios no exentos o exonerados pues son los verdaderos incididos por el impuesto, los que sufre directamente el impacto al ser consumidores finales y, en consecuencia, al no tener la posibilidad de recuperar el IVA soportado en sus consumos, como si lo pueden hacer las personas o jurídicas o prestadores de servicios en su condición de contribuyentes ordinarios, mediante el sistema de débitos y créditos IVA, soportan la totalidad del impuesto que se causa en toda la cadena, mecánica y fin último del IVA...”.

Que, “... tomando en consideración los numerosos gravámenes soportados por el patrimonio del contribuyente asalariado, en este punto vale la pena

preguntarse ¿con qué ingresos cuenta el contribuyente para tener un nivel de vida digno, para sí y su familia en los términos consagradorios del derecho fundamental previsto en el artículo 91 constitucional?...”.

Que, “... el Ejecutivo Nacional al momento de dictar el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Impuesto sobre la Renta, transgredió los derechos fundamentales del trabajador y los principios constitucionales ordenadores del sistema tributario, por el establecimiento de una base imponible sobredimensionada y desconoció la interpretación que en este sentido hiciera la Sala Constitucional en sentencia No. 301 de fecha 27 de febrero de 2007, en relación al artículo 31 de la reformada Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicada en Gaceta Oficial No. 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007 (‘Ley de Impuesto Sobre la Renta Reformada’). Dicho artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta Reformada, seguía las mismas líneas del artículo 31 actual, pues consagraba lo siguiente:

‘Artículo 31: Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones personales bajo relación de dependencia’

Que, “...el análisis efectuado por esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en aquella fecha, con ocasión del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta reformada, mantiene plena vigencia, pues en aquel momento el legislador tributario consagró como Base Imponible del Impuesto Sobre la Renta el Salario Integral, de la misma forma que se está pretendiendo hacer en la nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto, las consecuencias deben ser las mismas, es decir, debe declararse la nulidad por inconstitucionalidad del artículo 31 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014...”.

Que, en cuanto a la “...VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y NO CONFISCACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y COMO

CONSECUENCIA DE ESTAS TRANSGRESIONES, VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO A LA PROPIEDAD, CONSAGRADOS EN LOS ARTÍCULOS 316, 317 Y 115 CRBV.(...)Esta protección ha sido igualmente consagrada en la Ley Orgánica del Trabajo al establecer como base de cálculo de los tributos al salario normal, con lo cual se busca garantizar que el trabajador pueda hacer frente a sus obligaciones personales y familiares, presentándose una armonía y coordinación entre la protección del salario derivada del derecho laboral y el principio de la capacidad contributiva, propio del derecho tributario...”.

Que“...la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en la Sentencia No. 1397 del 21 de noviembre de 2000, recaída en el caso Heberto Contreras Cuenca, adoptando el concepto de capacidad contributiva de Alberto Tarsitano, arribó a la conclusión que:

En sentencias de data más reciente, esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha ratificado su criterio en relación al principio de la capacidad contributiva según se evidencia a continuación:

(...)

Entonces, el principio de la capacidad contributiva tiene una doble función, primero la de garantizar la contribución con las cargas públicas y la segunda establecer límites a la incidencia impositiva en el patrimonio del contribuyente, siendo esta última la que es de relevancia en el presente análisis...”.

Que“...el principio de capacidad contributiva supone que si bien todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, éstas deben distribuirse de manera justa entre todos, lo cual se logra atendiendo a la capacidad económica de cada uno de los contribuyentes, siendo entonces que la consagración de este principio implica un límite a la imposición excesiva por parte del sujeto activo de la obligación tributaria...”.

Que “...conforme a lo anterior, ni la configuración técnica de un tributo, ni la actividad de la Administración Tributaria puede tender a extirpar o suprimir la

fuerza de riqueza, de cuya rentabilidad los particulares coadyuvar al sostenimiento de las cargas públicas, pues de lo contrario estaríamos en presencia de una evidente violación del principio constitucional de la capacidad contributiva...”.

Que, “...la señalada norma constitucional ordena que los tributos y sus accesorios no se traduzcan en la extirpación del derecho de propiedad sin compensación, en cuanto, como hemos bastamente argüido, a los fines de preservar el bien común, debe existir una relación armónica entre el legítimo ejercicio del poder y la potestad tributaria y los derechos a la propiedad, a la libertad económica y a la libertad de empresa...”.

Que, “...esto deriva necesariamente en la consagración del Principio de No Confiscación del Sistema Tributario, el cual consiste en la prohibición de crear y recaudar tributos que impliquen una apropiación de la totalidad o parte sustancial de la renta o patrimonio de los contribuyentes, afectando así el derecho a la propiedad que lo ampara...”.

Que, “...el excesivo gravamen a un contribuyente no sólo lo perjudicará económicamente, sino que el Fisco también será perjudicado de forma directa, pues la confiscación de parte de su patrimonio podrá ocasionar que en el futuro éste no cuente con la capacidad contributiva debida para responder a los gravámenes que dicha Administración Tributaria pretenda, es decir, ésta no podrá llevar a cabo una recaudación efectiva porque la fuente de dicha recaudación se habrá agotado...”.

Que “...estos dos principios constitucionales se encuentran íntimamente relacionados pues tienen como finalidad establecer límites al poder tributario en su actuación en la esfera económica del contribuyente, pues si bien es cierto que por mandato constitucional todo ciudadano se encuentra en la obligación de coadyuvar a los gastos públicos según lo establecido en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, también es cierto que todo ciudadano tiene derecho a la libertad económica y a la propiedad, los cuales no pueden ser vulnerados a favor de la recaudación”.

Que “...esta limitación al derecho a la propiedad con fundamento en el interés general o utilidad pública, se configura en un deber de contribución a las

cargas públicas, como bien se encuentra dispuesto en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela:

(...)

De esta forma, el constituyente establece la preeminencia del interés general sobre el ejercicio pleno del derecho a la propiedad de los ciudadanos, consagrando para la obtención del máximo beneficio social, el deber que tienen las personas en coadyuvar al sostenimiento de las cargas públicas, también conocido como Principio de la Solidaridad Social...”.

Que “...si bien es cierto que los ciudadanos se encuentran sujetos al deber de contribuir con las cargas públicas en función de cumplir con los fines sociales del Estado, también es cierto que el poder impositivo ejercido sobre éstos debe encontrarse en sintonía con los principios del sistema tributario indicados previamente como son la capacidad contributiva y no confiscación, por lo que en el momento de analizar una disposición normativa de carácter tributario que establezca la configuración de un tributo, deben tenerse en consideración los mismos, y más aún cuando en la norma se regula la forma de determinación de la Base Imponible del tributo...”.

Que, “...la Base Imponible del Impuesto Sobre la Renta consagrado en el artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, transgrede estos principios y se configura en una clara violación del derecho a la propiedad de los contribuyentes de este impuesto que perciben ingresos por concepto de sueldos y salarios...”.

Que, “...en el caso de los contribuyentes asalariados, presume como Enriquecimiento Neto a todos los ingresos devengados por éstos con ocasión de la prestación de servicios bajo relación de dependencia, es decir, se igualan los Ingresos Brutos al Enriquecimiento Neto. Esta igualdad establecida en el citado artículo implica que en el caso de los asalariados, el cálculo del Impuesto Sobre la Renta no se hará utilizando el método consagrado en la Ley para otros tipos de Ingresos, siendo que en éstos otros casos el Enriquecimiento Neto gravable, será aquel que se obtenga de sustraer a los Ingresos Brutos obtenidos, los costos y gastos en que se haya incurrido para obtener la renta sujeta a gravamen. Es decir, los contribuyentes que obtengan rentas cuyo origen sea la percepción de sueldos y

salarios bajo relación de dependencia, no tienen la oportunidad de imputar a los Ingresos Brutos, los costos o gastos del ejercicio fiscal. Entonces, los asalariados no podrán hacer deducciones a los ingresos obtenidos como si es permitido para la obtención de otras categorías de renta, por lo que el legislador tributario deberá tener mayor cuidado en el momento de establecer el contenido de dicha Base Imponible a los fines de evitar transgresiones a los principios de capacidad contributiva y no confiscación del gravamen...”.

Que, “...en el caso del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta el legislador tributario no tomó las previsiones necesarias para cumplir con los principios constitucionales de capacidad contributiva y no confiscación en aras de la protección al derecho a la propiedad del contribuyente asalariado, pues consideró como Base Imponible del Impuesto Sobre la Renta: ‘toda contraprestación o utilidad, regular o accidental’, es decir, se contempla una amplísima Base Imponible del Impuesto Sobre la Renta, pues se considera como Enriquecimiento Neto gravable al Salario Integral del trabajador, el cual comprende cualquier ingreso que éste haya obtenido bien sea de forma normal o excepcional...”.

Que, “...la amplia Base Imponible establecida por el artículo y la no procedencia de deducciones de costos y gastos por considerar que el Enriquecimiento Neto Gravable es igual al monto de todos los ingresos obtenidos por el contribuyente, claramente deviene en una transgresión del principio de capacidad contributiva y no confiscación. Esto es así, pues una gran porción de la renta obtenida por el contribuyente en el ejercicio fiscal, le estaría siendo detraída de su patrimonio por concepto de pago del Impuesto Sobre la Renta...”.

Que, “...se puede observar una cierta discriminación hacia los contribuyentes asalariados, pues el obtener ingresos bajo relación de dependencia les traerá como consecuencia inmediata que serán gravados de forma más incisiva que aquellos sujetos pasivos que obtengan rentas por cualquier otro concepto...”.

Que, “...el razonamiento expuesto se evidencia claramente como el contenido del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta transgrede los principios constitucionales del sistema tributario como son la capacidad contributiva y no confiscación y como consecuencia inmediata la vulneración del derecho a la

propiedad de aquellos sujetos pasivos que obtengan rentas de naturaleza salarial, por lo que necesariamente invocamos la protección de los principios y derechos fundamentales de esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia a través de la declaratoria de nulidad por inconstitucionalidad del tan mencionado artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta...”.

Que, “...EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA ES UNA REEDICIÓN DEL ARTÍCULO 31 DE LA ANTERIOR LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EL CUAL HABÍA SIDO DECLARADO INCONSTITUCIONAL EN INTERPRETACIÓN REALIZADA POR ESTA SALA CONSTITUCIONAL, EN CONSECUENCIA, EL NUEVO ARTÍCULO ES INCONSTITUCIONAL...”.

Que, “... la norma contenida en el artículo 31 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014, fue dictada con desapego total y absoluto las normas contenidas en los artículos 2, 7, 21, 141, 299, 334 y 335 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las cuales consagran los derechos constitucionales a la seguridad jurídica, eficacia y transparencia, preeminencia y fuerza vinculante de la Constitución y de las interpretaciones que de ella haga esa Sala Constitucional, lo cual trajo como consecuencia que se le violaran precisamente dichos derechos y principios constitucionales...”.

Que, “... en la Sentencia (sic) No. 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007, se declaró la inconstitucionalidad del artículo 31 de la anterior Ley de Impuesto Sobre la Renta, pues la interpretación de la norma realizada por esta Sala devenía en la conclusión que la misma transgredía derechos y principios constitucionales como son el derecho a un salario digno por parte de los trabajadores, y los principios tributarios de la capacidad contributiva y no confiscación de los tributos, por lo que estableció cómo debía ser leída en adelante dicha norma...”.

A tal efecto, se preguntan “¿Puede tolerarse en un Estado de Derecho y de Justicia como el que pregonan con fuerza coercitiva nuestra Constitución, que los Poderes Públicos, legislen y decidan contrariamente a lo que ya el máximo intérprete

de la Constitución ha considerado como inconstitucional? considera[n] que la única respuesta posible en un Estado de Derecho y de Justicia, tiene que ser negativa.

De ser afirmativa la respuesta, no se estaría al menos tomando en cuenta los prenombrados principios de confianza legítima, seguridad jurídica y quizás el de la cosa juzgada, sobre la cual esa Sala Constitucional ha mantenido una doctrina clara, pacífica y reiterada...”.

Que, “... ese alcance social y político, y su repercusión determinante en la certidumbre jurídica y el estado de derecho del país, como bien ha indicado esa honorable Sala Constitucional al referirse a la Cosa Juzgada, genera en los ciudadanos el derecho fundamental a que el comportamiento de los Poderes Públicos, frente a su patrimonio o su derechos, será como ha venido actuando precisamente los Poderes Públicos...”.

Que, “... lo anterior se maximiza, si tomamos en cuenta, que la expectativa de derecho o de comportamiento de los Poderes Públicos frente al salario de los trabajadores bajo relación de dependencia proviene, nada más y nada menos de una sentencia con fuerza vinculante, del máximo intérprete de la Constitución en el país...”.

Que “...la interpretación realizada por la Sala Constitucional fue llevada a cabo haciendo uso del control concentrado de la constitucionalidad, atribuido en el artículo 334 de la Constitución de la República en los términos siguientes:

(...)”.

Que, “...no sólo la Sala Constitucional se encuentra facultada a hacer uso del control concentrado de la constitucionalidad de las normas dictadas en el territorio nacional, sino que las interpretaciones que sean realizadas por las mismas tienen carácter vinculante y en consecuencia deben ser acatadas por los demás tribunales y órganos del Poder Público como se encuentra consagrado en el artículo 335 de la Constitución:

(...)”.

Que, “...en virtud de la normativa previamente citada, la Sala Constitucional estableció que el artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, actualmente reformada, debía ser interpretado en el sentido que a continuación se indica:

‘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)’.

Que, “...esta nueva redacción de la norma evidencia la búsqueda de la protección del derecho al salario digno de los trabajadores y respeto a la capacidad contributiva de los mismos realizada por la Sala Constitucional, pues expresamente excluye de la base imponible del impuesto todas aquellas percepciones de carácter accidental, limitándola entonces a lo que la Ley Orgánica del Trabajo ha considerado como Salario Normal”.

Que, “...en virtud de la supremacía de las normas y los principios constitucionales y del carácter vinculante de las interpretaciones realizadas por la Sala Constitucional, el Ejecutivo Nacional en el momento de llevar a cabo la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, debió incluir en el texto de esta Ley la interpretación del artículo 31 previamente citada, es decir, debió otorgarle carácter normativo a la interpretación efectuada por la Sala en el 2007. Sin embargo, esto no fue así, al contrario el Ejecutivo Nacional nuevamente establece como base imponible del Impuesto Sobre la Renta de los trabajadores bajo relación de dependencia al Salario Integral, pudiéndose catalogar esta acción como una ‘reedición de la norma’, lo cual ha sido ampliamente desarrollado en la doctrina y jurisprudencia administrativa”.

La Sala Constitucional en su parte motiva estableció para este caso la llamada tesis de los “actos reeditados”, según la cual, una vez que se haya declarado la nulidad de un determinado acto jurídico, no se puede burlar dicha declaratoria a través de la emisión de otro de igual contenido sustancial: “*se trata de entender inconstitucional no sólo un artículo concreto (con un determinado número, publicado en determinada Gaceta), sino una disposición concreta*” señaló esa Sala Constitucional en sentencia N° 728/2006 del 5 de abril, recaída en el caso: *Sonia Sgambatti*.

Incluso, la misma Sala ha declarado que en casos de reedición de normas, en el sentido de *repetición* del texto, es procedente extender los efectos de la decisión anulatoria inicial, a fin de abarcar con ellos la nueva disposición, sin necesidad de un nuevo juicio, como único mecanismo para hacer efectivo el fallo que resolvió la demanda de inconstitucionalidad (sentencias N° 181/2006, caso: *Rafael Chavero* y 728/2006, caso: *Sonia Sgambatti*).

Por esta razón, la Sala consideró que la acción de nulidad propuesta debía ser decidida sin necesidad de procedimiento, por cuanto el contenido de la disposición impugnada, esto es, el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya fue interpretado, valorado constitucionalmente y correctivamente integrado por esta Sala Constitucional en sentencia N° 301/2007 (caso: *Adriana Vigilancia García y otro*) y en su posterior aclaratoria en la sentencia N° 390/2007; lo que denota que el presente asunto es de mero derecho y sobre el cual ya se pronunció en esencia esa Sala, por lo que no se requiere de actividad probatoria ni de contradictorio alguno previo a la decisión respectiva.

A su vez, se aprecia de la decisión, que la Sala volvió a refrescar los argumentos esgrimidos en fallo del 27 de febrero de 2007, los cuales no entraremos a dilucidar en esta etapa del TEG ya que los mismos fueron abordados cuando analizamos la sentencia en cuestión; y volvió abordar su decisión de la siguiente manera:

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).

De esta manera, la Sala ejerciendo su labor de máxima intérprete de la Constitución ajusta la disposición legal antes referida a los postulados constitucionales, la cual además se adecua a la letra y espíritu del párrafo cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, que dispone ‘cuando el patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó’. Así se decide.

Con lo cual hemos podido observar que la Sala Constitucional del TSJ ha sido constante en su interpretación jurisprudencial, no dejando dudas sobre el alcance que se le debe aplicar al Artículo 31 de la LISLR.

Consideración Final

Del análisis de estas 4 (cuatro) sentencias que abordan la problemática planteada en este TEG, hemos podido verificar que la Sala Constitucional del TSJ ha mantenido una posición pacífica y reiterada sobre el alcance y la interpretación que se le debe dar al artículo 31 de la LISLR, resumiéndola a que el ISLR que deben pagar los trabajadores bajo relación de dependencia debe ser calculado en base al *salario normal*, como lo establece el artículo 107 de la LOTTT, donde el argumento

fundamental y de mayor peso que ha sostenido la Sala, es en base al llamado principio *in dubio pro operario*, locución latina que expresa el principio jurídico de que en caso de duda en la hermenéutica de la norma, se aplicará aquella que favorezca al trabajador. Principio que hemos visto se encuentra recogido en nuestra Carta Magna en su artículo 89 numeral 3º el cual expresa: *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.*

Sin embargo también debemos señalar que este principio *in dubio pro operario*, está establecido dentro del capítulo que elabora todas las normas constitucionales en materia laboral, con lo cual podemos interpretar que este principio sólo debe aplicar a leyes y normativas laborales, pero ¿debe aplicarse este principio en materia fiscal? En esta investigación documental se analizaron los principios constitucionales en materia tributaria y las principales leyes que rigen la materia como lo son el COT y la LISLR y se ha podido verificar que en ellas no se establece ningún principio similar al principio *in dubio pro operario*, con lo cual mal podría interpretarse que en las normas tributarias debe aplicarse aquella que favorezca más a los contribuyentes, porque esto iría en contra de los objetivos del Estado que es el de obtener la mayor recaudación posible para poder lograr sus fines sociales.

A este respecto no podemos dejar de mencionar el trabajo realizado por el Dr. Brewer-Carías titulado *El Juez Constitucional en Venezuela como Legislador Positivo de Oficio en Materia Tributaria*, en el libro homenaje al profesor Tomás Enrique Carillo Batalla. Editado por la Universidad Central de Venezuela en el año 2009. En este trabajo el Dr. Brewer se refiere específicamente a la sentencia 301 del 27 de febrero de 2007 de la Sala Constitucional del TSJ, ya analizada en este capítulo y en la cual expresa lo siguiente:

...Esta Sala Constitucional, en efecto, mediante sentencia n° 301 de 27 de febrero de 2007, (Caso: Adriana Vigilancia y Carlos A. Vecchio), luego de declarar inadmisibile una acción popular de inconstitucionalidad que había sido intentada seis años antes, en 2001, por dos destacados abogados tributaristas, Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio, contra los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999, en lugar de archivar el expediente, pasó seguidamente en el mismo texto de la sentencia de inadmisibilidad, de oficio y sin debate procesal alguno, a reformar un artículo de la mencionada Ley, el artículo 31, que ni siquiera había sido de los impugnados.

La sentencia no sólo provocó la airada reacción de la Asamblea Nacional que acusó a la Sala de usurpación de la función legislativa, sino que puso en evidencia una vez más las inconstitucionales interpretaciones que en los últimos años ha venido haciendo impunemente la Sala Constitucional en Venezuela. El problema, por supuesto, es que el órgano llamado a garantizar la supremacía constitucional y a controlar las usurpaciones de funciones entre los órganos del Estado, es la propia Sala Constitucional, y a ella nadie la controla. Por eso la pregunta Quis custodiet ipsos custodes? Sigue sin respuesta en Venezuela.

Vemos pues que el Dr. Brewer Carías hace una fuerte crítica a la posición de legislador positivo de oficio que la Sala Constitucional del TSJ ha venido realizando en los últimos años y en forma muy particular en la materia tributaria con la interpretación dada al artículo 31 de la LISLR, la cual por demás el SENIAT se ha negado en acatar. Como bien señaló el Dr. Brewer-Carías ¿Quién vigilará a los vigilantes? Haciendo alusión al gran poder que tiene la Sala Constitucional del TSJ donde ella como garante de la Constitucionalidad controla todos los poderes del Estado, pero nadie la controla a ella.

Brewer-Carías finaliza su trabajo con unas consideraciones que son necesarias exponerlas textualmente:

La Sala, en un proceso judicial de un juicio de nulidad de unos artículos de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, que conforme a la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia exige un debate contradictorio entre partes, como las que participaron en el proceso, es decir, por una parte los accionantes denunciando la inconstitucionalidad de unas normas de la Ley, y por la otra, los representantes de la Asamblea Nacional, de la Procuraduría General de la República y del propio SENIAT; resolvió declarar inadmisibile la acción, y entonces proceder a legislar en la oscuridad del Palacio de Justicia, sólo tenuemente iluminado por el bello vitral que en él se exhibe, sin que nadie se enterara, en sigilo, a espaldas de las partes del proceso, de la colectividad de contribuyentes en general, y de toda otra persona que hubiera podido tener interés y que la Sala estaba obligada a convocar.

Los vicios en los que ha incurrido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en esta sentencia-reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, constituyen la negación de las bases del Estado democrático de derecho, atentando en forma inexcusable contra la majestad y prestigio de dicho Tribunal y de la Jurisdicción Constitucional que, al contrario, debería ser la garantía última de aquél.

La fuerte crítica que hace el Dr. Brewer-Carías es inobjetable desde un punto de vista eminentemente jurídico, ya que la Sala Constitucional del TSJ en su condición de garante de la Constitucionalidad, no puede legislar y pasar por encima del poder legislativo, esto sin entrar en el fondo de la controversia sobre si se debe o no beneficiar a los trabajadores en una materia fiscal que le impone una carga contributiva excesiva.

Conclusión

En esta investigación documental se ha analizado dos (2) ramas del derecho que son antagónicas en su esencia, ya que persiguen fines y objetivos totalmente distintos y que ambas chocan normativamente al legislar la relación jurídica de las personas naturales en el trabajo bajo relación de dependencia, en lo que respecta al pago de tributos, específicamente en el ISLR.

Por una parte tenemos al Derecho Tributario, ciencia jurídica que forma parte del llamado Derecho Público cuya finalidad es la de regular la acción del Estado en su poder de Imperio para recabar tributos con el objetivo de poder atender las necesidades del Estado y la realización de servicios públicos en beneficio de toda la sociedad, donde sus principios legales fundamentales establecen que todo tributo debe estar establecido en una ley, los tributos no pueden tener carácter confiscatorio, no se pueden aplicar a situaciones pasadas, es decir, no tienen carácter retroactivo y en esencia los tributos deben ser progresivos.

De lo expuesto se ha podido verificar que, desde un punto de vista netamente fiscal, el artículo 31 de la LISLR cumple con los preceptos constitucionales y legales propios de esta rama del derecho, cuya norma en esencia ha sido redactada para que el Estado pueda obtener la mayor recaudación posible de ingresos para poder atender sus fines económicos y sociales, lo cual no puede ser criticable, desde la perspectiva del Estado. Recordemos que el ISLR es una de las principales fuentes de recaudación de ingresos conjuntamente con la renta petrolera. Con lo cual resulta razonable que la Administración Tributaria aplique en su integridad el artículo 31 de la LISLR y demás preceptos legales contenidos en la norma, ya que la misma contiene las herramientas necesarias para que los trabajadores bajo relación de dependencia puedan usar los mecanismos legales permitidos a los fines de aplicar los desgravámenes a que hubiere lugar.

En cambio el Derecho Laboral persigue fines totalmente distintos, donde su naturaleza es la protección de la persona en el fenómeno social del trabajo. Esto hace inevitablemente que el Derecho Laboral choque con los principios ya analizados del Derecho Tributario, ya que el Derecho Laboral persigue la igualdad de todas las personas en el hecho social del trabajo, la búsqueda constante de beneficios laborales a favor de los trabajadores, donde siempre se deben aplicar las normas que sean más favorables a los trabajadores, se persigue la estabilidad de las relaciones laborales y la irrenunciabilidad de los derechos adquiridos por parte de los trabajadores.

Con esto resulta lógico entender que las normas en materia laboral siempre van a perseguir el cumplimiento de estos principios, en todas y cada una de las materias que involucren a los trabajadores, con lo cual el aspecto fiscal no ha pasado desapercibido en el ámbito laboral y de esta forma se ha realizado la redacción del artículo 107 de la LOTTT, la cual beneficia a los trabajadores en comparación con el artículo 31 de la LISLR, en cuanto a lo que deben reportar como ingreso neto objeto de pago de ISLR. Al igual que hicimos con la materia tributaria, el artículo 107 de la LOTTT, desde un punto de vista netamente laboral, cumple con los preceptos constitucionales y legales propios de esa rama del derecho, cuya norma ha sido redactada en esencia para que la carga tributaria hacia los trabajadores sea lo menos gravosa posible, esto con la finalidad de proteger el salario lo más posible y evitar su confiscación, ya que el mismo es víctima de la constante inflación, del pago de otros impuestos como el IVA que están incluidos en la compra de bienes y servicios, que impactan enormemente en el poder adquisitivo de los trabajadores y por ende en su bienestar y en el de su grupo familiar, lo cual es un fin constitucional de enorme importancia establecido en nuestra Carta Magna de 1999.

La aplicación de ambos artículos es completamente válida, ya que ambas normas han sido creadas respetando y aplicando sus principios generales. Esto inevitablemente ha llevado al choque normativo existente, donde se ha aplicado la

norma que más conviene según los intereses de cada parte, lo que ha llevado a los trabajadores a realizar su declaración de ISLR con apego al artículo 107 de la LOTTT, y el patrono, al momento de realizar la retención del ISLR del trabajador no ha seguido un criterio uniforme, donde algunos aplican lo estipulado en el artículo 31 de la LISLR y otros se apegan al artículo 107 de la LOTTT. Esta situación crea incertidumbre, que la misma pudiera calificarse de injusticia, al no tener las personas la certeza jurídica de cual norma es la que debe aplicarse sin temor a equivocarse. Recordemos que uno de los principios fundamentales de nuestra constitución es la justicia, y si existen normas poco claras, ambiguas y que chocan unas con otras, no podemos calificar esa situación como justa, ya que esta problemática causa indefensión.

De lo expuesto, básicamente entramos en un problema de cual norma se debe aplicar, ya que debe existir un criterio uniforme que no cause dudas y así no se procure un estado de indefensión. En este sentido, se ha entrado a analizar las dos (2) normas jurídicas, por una parte el artículo 107 de la LOTTT el cual es parte de una ley orgánica especial, que regula toda la materia del trabajo; y por otra parte, el artículo 31 de la LISLR, que también es una ley especial que regula toda la materia del impuesto sobre la renta, pero no tiene rango orgánico. El rango orgánico en materia tributaria lo posee el COT, el cual sería la norma par de la LOTTT.

El COT ofrece una solución, a media tinta, sobre el problema planteado cuando en su artículo 7 dispone:

Artículo 7. En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes, se aplicarán supletoriamente y en orden de prelación, las normas tributarias análogas, los principios generales del derecho tributario y los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines, salvo disposición especial de este Código.

Claramente se observa que el artículo 7 del COT permite usar normas tributarias análogas, con lo cual la aplicación del artículo 107 de la LOTT puede entenderse como una aplicación análoga del artículo 31 de la LISLR. Sin embargo este planteamiento no es suficiente ya que para el Estado resulta completamente inconveniente aplicar el artículo 107 de la LOTT, sobre el artículo 31 de la LISLR, y quizás ésta sea la razón fundamental por la cual el SENIAT como órgano principal de la recaudación de impuestos a nivel nacional no acoge el principio establecido en el artículo 7 del COT, para de manera supletoria, aplicar el artículo 107 de la LOTT.

Resulta obvio, ante esta realidad jurídica, que un interlocutor imparcial determine cuál es la norma que debe aplicarse, siendo la máxima autoridad para ello el TSJ.

En este estado de cosas es importante refrescar las funciones, que por mandato constitucional, posee el TSJ, con lo cual debemos referirnos al artículo 266 de la CRBV el cual expresa lo siguiente:

Art. 266. Son atribuciones del Tribunal Supremo de Justicia:

- 1. Ejercer la jurisdicción constitucional conforme al Título VIII de esta Constitución.*
- 2. Declarar si hay o no mérito para el enjuiciamiento del Presidente o Presidenta de la República o quien haga sus veces y, en caso afirmativo, continuar conociendo de la causa previa autorización de la Asamblea Nacional, hasta sentencia definitiva.*
- 3. Declarar si hay o no mérito para el enjuiciamiento del Vicepresidente Ejecutivo o Vicepresidenta Ejecutiva, de los o las integrantes de la Asamblea Nacional o del propio Tribunal Supremo de Justicia, de los Ministros o Ministras, del Procurador o Procuradora General, del Fiscal o la Fiscal General, del Contralor o Contralora General de la República,*

del Defensor del Pueblo, los Gobernadores o Gobernadoras, oficiales, generales y almirantes de la Fuerza Armada Nacional y de los jefes o jefas de misiones diplomáticas de la República y, en caso afirmativo, remitir los autos al Fiscal o a la Fiscal General de la República o a quien haga sus veces, si fuere el caso; y si el delito fuere común, continuará conociendo de la causa hasta la sentencia definitiva.

- 4. Dirimir las controversias administrativas que se susciten entre la República, algún Estado, Municipio u otro ente público, cuando la otra parte sea alguna de esas mismas entidades, a menos que se trate de controversias entre Municipios de un mismo Estado, caso en el cual la ley podrá atribuir su conocimiento a otro tribunal.*
- 5. Declarar la nulidad total o parcial de los reglamentos y demás casos administrativos generales o individuales del Ejecutivo Nacional, cuando sea procedente.*
- 6. Conocer de los recursos de interpretación sobre el contenido y alcance de los textos legales, en los términos contemplados en la ley.*
- 7. Decidir los conflictos de competencia entre tribunales, sean ordinarios o especiales, cuando no exista otro tribunal superior o común a ellos en el orden jerárquico.*
- 8. Conocer del recurso de casación.*
- 9. Las demás que establezca la ley.*

La atribución señalada en el numeral 1 será ejercida por la Sala Constitucional; las señaladas en los numerales 2 y 3, en Sala Plena; y las contenidas en los numerales 4 y 5, en Sala Político-administrativa. Las

demás atribuciones serán ejercidas por las diversas Salas conforme a lo previsto en esta Constitución y en la ley.

Como puede observarse, el TSJ está facultado constitucionalmente para conocer de los recursos de interpretación sobre el contenido y alcance de los textos legales, conforme lo establece el numeral 6 del citado artículo 266 constitucional. En este particular resulta necesario realizar dos (2) comentarios al respecto: en primer lugar que el presente caso, objeto de estudio, no se basa exactamente en la interpretación y contenido de una ley, sino de la colisión de dos (2) textos legales que debe ser aclarado; y, la segunda, es que por propio mandato constitucional, la Sala llamada a resolver los recursos de interpretación de textos legales será aquella que es afín con la materia. Hacemos esta mención ya que observamos en el capítulo denominado *Jurisprudencia* las sentencias fueron dictadas por la Sala Constitucional.

De lo expuesto se ha podido constatar que el artículo 266 de la CRBV no regula lo referente a la colisión de leyes, materia que si regula la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia (LOTSJ)²⁵, específicamente en su artículo 5, numeral 14, el cual reza lo siguiente:

Artículo 5. Es de la competencia del Tribunal Supremo de Justicia como más alto Tribunal de la República:

... (14) Resolver las colisiones que existan entre diversas disposiciones legales y declarar cual debe prevalecer.

Con lo cual observamos que el artículo 266, numeral 6 de la CRBV debe ser aplicado en concordancia con el artículo 5, numeral 14 de la LOTSJ, y de esta forma el TSJ, en Sala Constitucional, como lo señala el último aparte

²⁵ Publicada en la Gaceta Oficial N° 37.942 de la República Bolivariana de Venezuela, en fecha 20 de mayo de 2004.

del mencionado artículo 5, debe resolver el conflicto normativo planteado en este TEG con su asidero legal correspondiente.

Recordemos que el criterio jurisprudencial sobre la materia se basó sustancialmente en la sentencia 301 del 27 de febrero de 2007 de la Sala Constitucional del TSJ, ya que las demás decisiones básicamente han seguido ese fallo.

Es importante recordar como inició la interpretación y alcance del artículo 31 de la LISLR por parte de la Sala Constitucional del TSJ. La Sala, en un proceso judicial de un juicio de nulidad de unos artículos de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, que conforme a la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia exige un debate contradictorio entre partes, resolvió declarar inadmisibile la acción, y entonces proceder a legislar sobre el artículo 31 de la LISLR el cual nunca fue objeto de controversia, procediendo de esta forma la Sala a legislar de oficio, sobre una norma para la cual nunca fue consultada.

Aquí podemos determinar que la Sala Constitucional se excedió en sus funciones, máxime porque entró a analizar y legislar sobre un asunto para lo cual no fue consultado, debiendo desestimar la causa. Sin embargo no podemos criticar del todo la acción tomada por la Sala Constitucional del TSJ ya que el fin que motivó a interpretar de oficio el alcance del artículo 31 de la LISLR, fue eminentemente constitucional.

Así las cosas, para la Sala Constitucional el principio fundamental que prevaleció en su motivación fue el principio *in dubio pro operario*, en el cual debe aplicarse la norma que favorece más al trabajador sobre la duda en la aplicación de más de una norma jurídica.

Esta posición es válida, y en lo particular, me inclino por el criterio aplicado por la Sala Constitucional del TSJ para de esta forma aplicar el artículo 107 de la

LOTTT sobre el artículo 31 de la LISLR. Sin embargo resulta necesaria hacer la crítica correspondiente a este y es que la Sala Constitucional no puede convertirse en un legislador de facto por encima del Poder Legislativo, como bien señala el Dr. Brewer-Carías en su trabajo, ya referenciado.

Con todo lo expuesto anteriormente, las recomendaciones que pudieran plantearse para una posible solución al conflicto normativo planteado son:

- 1) Se debe interponer ante la Sala Constitucional del TSJ Recurso de Colisión de Normas, invocando el numeral 14, del artículo 5 de la LOTSJ²⁶.
- 2) El TSJ debe plantear la sentencia como un conflicto normativo entre dos normas, a saber: el artículo 31 de la LISLR y el artículo 107 de la LOTT.
- 3) Al establecer en su sentencia la aplicación del artículo 107 de la LOTT sobre el artículo 31 de la LISLR, debe remitirse esta decisión al Poder Legislativo.
- 4) El poder Legislativo está en la obligación de discutir el criterio jurisprudencial que resuelve el conflicto normativo entre dos (2) leyes, llevando a cabo todos los procedimientos para la formación y reforma de

²⁶ El numeral 4 del artículo 5 de la LOTSJ se refiere a los recursos de revisión y avocamiento como competencias del TSJ. En este sentido el numeral 4 del artículo 5 expresa lo siguiente: *4. Revisar las sentencias dictadas por una de las Salas, cuando se denuncie fundadamente la violación de principios jurídicos fundamentales contenidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Tratados, Pactos o Convenios Internacionales suscritos y ratificados válidamente por la República, o que haya sido dictada como consecuencia de un error inexcusable, dolo, cohecho o prevaricación; asimismo podrá avocarse al conocimiento de una causa determinada, cuando se presuma fundadamente la violación de principios jurídicos fundamentales contenidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Tratados, Pactos o Convenios Internacionales suscritos y ratificados válidamente por la República, aun cuando por razón de la materia y en virtud de la Ley, la competencia le esté atribuida a otra Sala.*

leyes, hasta su debida aprobación, pasando a su vez por el Poder Ejecutivo, para finalmente ser publicado en la GO.

- 5) Las leyes de alto impacto no pueden ser promulgadas por Decretos Presidenciales, mediante Ley Habilitante, ya que las mismas son redactadas y discutidas sin publicidad, lo cual es el espíritu de todo Decreto-Ley, la celeridad en la promulgación de leyes por causas de emergencia, justificadas en la solicitud de Ley Habilitante realizada por el Ejecutivo Nacional ante el Poder Legislativo, en este caso ante la Asamblea Nacional.

La LISLR en su esencia no requiere ser dictada a través de un Decreto-Ley, ya que el ISLR se declara por períodos anuales, con lo cual es muy difícil determinar una situación de emergencia económica para regular un hecho imponible que se declara anualmente. Con lo cual lo recomendable es que toda reforma que se requiera realizar al ISLR debe ser efectuada, sin excepción, por la Asamblea Nacional, de esta forma puede garantizarse el cumplimiento de todos los pasos requeridos para la formación y renovación de la Ley, y de esta forma, evitar vicios como los expuestos en este Trabajo Especial de Grado.

Las consideraciones expresadas anteriormente tienen como objetivo el de aportar soluciones a la problemática jurídica planteada en todo el TEG, el cual debe ser el fundamento primordial de todo Trabajo Especial de Grado, para de esta forma poder abrirse un debate jurídico con la finalidad de resolver situaciones que impactan a la sociedad.

Referencias

- Alfonzo Guzmán Rafael (1997) *Nueva Didáctica del Derecho del Trabajo*. Litografía Melvin, Caracas.
- Blumenstein, Ernest (1954). *Sistema di Diritto Delle Imposte*. Milán, Italia.
- Brewer-Carías Allan (2009). *El Juez Constitucional en Venezuela como Legislador Positivo de Oficio en Materia Tributaria*. Libro homenaje al profesor Tomás Enrique Carillo Batalla. Caracas, Universidad Central de Venezuela.
- Bulit Enrique G. (1986). *Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina.
- Caldera Rafael (1939) *Derecho Del Trabajo*. Tipografía La Nación, Caracas.
- Cossio, Carlos (1954). *Teoría de la Verdad Jurídica*. Editorial Lossada, Buenos Aires, Argentina.
- Decreto Con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre La Renta. (2014). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.152 (Extraordinario), noviembre 18, 2014.
- Egaña Manuel Simón (1984) *Notas de Introducción al Derecho*. Editorial Criterio. Caracas, Venezuela.
- Espinoza Prieto Antonio. (2000) *Los Derechos Laborales*. Editorial Buchivacoa, Venezuela.
- Fonrouge Giuliani, Carlos María (1992). *Derecho Financiero*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina.
- Garay Juan. (2013) *Comentarios a la Constitución Bolivariana (1999)*. Corporación AGR, S.C., Caracas, Venezuela.
- García Belsunce, Horacio. (1985) *Derecho Tributario Penal*. Depalma, Buenos Aires, Argentina.
- Giannini, Aldo D. (1957) *Instituciones de Derecho Tributario* Madrid, España.
- Jarach Dino (1943). *El Hecho Imponible*. Abeledo-Perrot. Tercera Edición, Buenos Aires.

- Jarach Dino (1983). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo, Buenos Aires, Argentina.
- Krotoschin, Ernesto (1955) *Tratado Práctico de Derecho del Trabajo*. Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina.
- Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto Sobre La Renta. (2015). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.210 (Extraordinario), diciembre 30, 2015.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta. (2007). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.628, febrero 16, 2007.
- Ley Orgánica de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Trabajo. (2011) *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.024 (Extraordinario). Mayo 6, 2011.
- Ley Orgánica del Trabajo, Los Trabajadores y Las Trabajadoras. (2012). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.076 (Extraordinario), mayo 7, 2012.
- Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia (2004). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, N° 37.942, 20 de mayo de 2004.
- Millán Moya Edgar José (2006). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Quinta Edición, Mobilibros, Caracas, Venezuela.
- Pasquale Pistone y Heleno Taveira Tórres (2005) *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*. Editorial Ábaco, Buenos Aires, Argentina.
- Ramírez Romero, Luis R. (1994) *El Impuesto Sobre la Renta y a los Activos Empresariales*. Cuarta Edición, Ediciones LUI Valencia, Venezuela.
- Recasens Siches Luis (1959) *Tratado General de Filosofía del Derecho*. Editorial Porrúa, Mexico.
- Sanchez Covisa Joaquin (1956). *La Vigencia Temporal de la Ley en el Ordenamiento Jurídico Venezolano*. Editorial de la Contraloría General de la República, Caracas, Venezuela.
- Smith, Adam (1958) *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. F.C.E. México.

- Spisso, Rodolfo (2000) *Derecho Constitucional Tributario*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina.
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia número 301. (2007) *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.635, marzo 1, 2007.
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia número 390. (2007) *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.646, marzo 16, 2007.
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia número 499, junio 30, 2016.
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia número 673, agosto 2, 2016.
- Valdés, Costa, Ramón (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Editorial Temis, Bogotá, Colombia.
- Villegas Héctor B. (1980). *Curso De Finanzas, Derecho Financiero Y Tributario*. Ediciones Depalma, Buenos Aires.
- Viso Angel Gabriel. (2001). *Tratamiento fiscal a los pagos realizados por las compañías anónimas a sus directores*. Separata de la Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, N° 120, de la Universidad Central de Venezuela del año 2001.