



Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Escuela de Ciencias Sociales

Carrera: Relaciones Industriales

TRABAJO DE GRADO

EFFECTIVIDAD IMPOSITIVA DE LOS SISTEMAS DE COMPENSACIÓN EJECUTIVA PRODUCTO DEL CAMBIO DE LA LEY DE ISLR (2014)

Tesistas:

LEÓN, Simón

ORAN, Carlos

Tutor:

ACOSTA, Iván

Caracas, Octubre de 2016

*A Dios por iluminarnos y guiarnos por el camino del bien y permitiendo
cumplir un anhelo tan esperado.*

*A nuestro padres por ser pilar fundamental en todo lo que somos, en toda
nuestra educación, tanto académica, como de la vida, por su incondicional
apoyo perfectamente mantenido a través del tiempo.*

AGRADECIMIENTO

A Dios, por permitirnos haber llegado hasta acá.

A nuestros padres, porque han sido pilar fundamental escuchándonos y apoyándonos a salir adelante, porque cada día fortalecen nuestras metas estimulándonos para el logro de nuestro objetivos.

A nuestros abuelos, porque siempre tienen una palabra de aliento cuando se necesita y que forman parte importante de nuestras vidas.

A la ilustre Universidad Católica Andrés Bello, por brindarnos la oportunidad de formar parte de ella, dándonos la mejor formación y conocimiento académico: también agradecemos a los profesores que con su profesionalismo lograron formar parte de lo que somos ahora.

A nuestra tutor, Iván Acosta, quien con su experticia nos asesoró en el desarrollo y realización de este trabajo.

A la profesora Hilda Ruiz, por su asesoría en los aspectos metodológicos, por su colaboración, oportunos consejos y recomendaciones precisas hicieron posible la realización del presente estudio.

A Carolina Acosta, por su valiosa colaboración y orientación permanente en la elaboración de este trabajo.

A todas aquellas personas que de una u otra forma sirvieron de apoyo en esta etapa de nuestras vidas, compañeros, tías, tíos, primos y amigos.

Mil Gracias.

ÍNDICE

AGRADECIMIENTO	ii
ÍNDICE	iii
RESUMEN.....	viii
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
1.1. Justificación de la Investigación.....	11
1.2. Antecedentes de la investigación.....	12
Objetivos de la investigación	15
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	16
2.1. Bases Teóricas	16
2.1.1. Principales Ingresos de un Estado.....	16
2.1.2. Sistema Tributario.....	17
2.1.3. Sistema Tributario Venezolano.....	18
2.1.4. Tributos	19
2.1.5. El Impuesto Sobre la Renta.....	20
2.1.6. Ingresos Brutos	22
2.1.7. Compensación o Remuneración.....	23
2.1.8. Salarios.....	28
2.1.9. Esquemas de Pago.....	34
2.1.10. Efectividad Impositiva	35
2.1.11. Inflación	37
CAPÍTULO III. MARCO JURÍDICO-LEGAL.	39
3.1. Ley Orgánica de las Trabajadoras y los Trabajadores (LOTTT)	39
3.1.1. Definición Legal del Salario	39
3.1.2. Pago de Impuestos	40
3.1.3. Pagos que excluye el concepto Legal del Salario	40
3.2. Impuesto sobre la Renta (ISLR)	42
3.2.1. Definición.....	42
3.2.3. Contribuyentes.....	44
3.2.4. Consideraciones sobre Eficiencia Impositiva establecida por la Ley de ISLR. ...	45
3.2.5. Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, mediante Decreto 1435 del 18 de noviembre de 2014.....	48
3.3. Jurisprudencias (Sentencias TSJ).....	50

CAPÍTULO IV. Marco Metodológico	54
4.1. Tipo de Investigación	54
4.2. Diseño de la Investigación.....	54
4.3. Unidad de Análisis	55
4. Población y Muestra	55
5. Definición de Variables	55
5.1.- Operacionalización	56
6. Técnicas de Recolección de Información.....	58
6.1. Validación del instrumento.....	58
6.2. Técnica de análisis de datos empleada.....	59
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES.....	61
5.1. Efectividad Impositiva.....	63
BIBLIOGRAFÍA.....	66
ANEXO	70

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro N° 1. Importancia de la Efectividad Impositiva	37
---	----

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla N° 1. Ajuste de la Unidad Tributaria y variación porcentual del periodo 1994-2014.....	8
Tabla N° 2. Unidad Tributaria contra Inflación Anual.....	10
Tabla N° 3. Operacionalización.....	57
Tabla N° 4. Paquetes de Compensación para Gerentes y Ejecutivos.....	64

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura N° 1. Esquema General del Sistema Salarial o de Compensaciones.	25
Figura N° 2. Formas de Compensación Financiera	26
Figura N° 3. Combinación de Valores de Pagos: Pago Intrínseco Vs. Pago Extrínseco.	27
Figura N° 4. Efectividad Impositiva	36



Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Escuela de Ciencias Sociales
Carrera: Relaciones Industriales

**EFFECTIVIDAD IMPOSITIVA DE LOS SISTEMAS DE COMPENSACIÓN
EJECUTIVA PRODUCTO DEL CAMBIO DE LA LEY DE ISLR (2014)**

Autores: León, Simón
Oran, Carlos
Tutor: Acosta, Iván
Fecha: Octubre, 2016

RESUMEN

El presente trabajo, intento determinar la mejor Efectividad Impositiva dentro de una serie de esquemas de pagos salariales y de compensaciones, a directores y ejecutivos, dada la modificación de la Ley de Impuestos la Renta de fecha Noviembre de 2014, donde se varió el artículo 31, que conceptúa el enriquecimiento neto de la siguiente manera: “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”. Constituye una investigación documental basado en métodos cualitativos y la utilización de técnicas de análisis comparativo. Igualmente se utilizó la técnica de elaboración de cuadros de estudio de contenidos, para sintetizar la información recabada de las diferentes fuentes documentales. Los resultados obtenidos permiten concluir que diferentes esquemas de pago de salarios y compensaciones no poseen mucha diversidad significativa que permita determinar la Efectividad Impositiva de menor impacto en el enriquecimiento neto de ejecutivos.

Palabras claves: Efectividad Impositiva, Salarios, Compensaciones, Enriquecimiento.

INTRODUCCIÓN

La economía venezolana actual, se encuentra caracterizada por la disminución en términos reales de los recursos económicos, que durante muchos años, le permitió contribuir a la satisfacción de las necesidades colectivas, producto de los ingresos provenientes de la renta petrolera. Debido a esto, el estado venezolano ha debido concretar y tomar acciones que le generen el incremento de ingresos no petroleros, entre ellos se encuentra, la puesta en marcha de una reforma tributaria y el desarrollo de una cultura tributaria en los ciudadanos.

Hasta hace algunos años, los ingresos corrientes provenientes del petróleo, aportaban la mayor parte de los recursos públicos al estado. Sin embargo, esta situación se ha revertido en los últimos años, debido al incremento del gasto público, más el desplome de los precios del petrolero, por lo que el Ejecutivo Nacional en la búsqueda de nuevas fuentes de ingresos, realizó reformas en el área de tributo, a fin de ampliar las alícuotas, bases imponibles y/o eliminar exenciones o exoneraciones.

Dentro de estas reformas se encuentra la realizada a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en Noviembre de 2014, a través del Decreto N° 1.435, donde dentro de algunas modificaciones, se encuentra la del artículo 3, que es quien determina el enriquecimiento neto.

Anterior a esta variación, el enriquecimiento neto era la suma de los sueldos y salarios regulares más aquellos ingresos provenientes de otras actividades profesionales, comerciales o mercantiles, con la modificación a dicho cálculo debe agregarse todas las contraprestaciones o utilidades regulares o accidentales, indiferentemente de su carácter salarial, exceptuando únicamente los viáticos y bono de alimentación.

Evidentemente, esto es una merma en los ingresos de los trabajadores, en especial a los ejecutivos o directores de organizaciones, debido a que en su mayoría poseen, por contrato, ingresos variables y beneficios gravables que al ser sumados al enriquecimiento aumentaba el porcentaje de retención de impuestos.

Lo que no era beneficioso para ellos y más aún con la inflación exponencial del país, el poder adquisitivo se ve disminuido viendo la necesidad de buscar mayores ingresos o solicitar el cambio de su paquete de beneficios.

Por lo antes expuesto, esta tesis de grado intento identificar el paquete de compensación de niveles ejecutivos, para la época, a través de la identificación de la naturaleza fiscal de los componentes del paquete; obteniendo niveles de eficiencia impositiva respectivos y así poder reconocer el de menor impacto.

El capítulo dedicado a las conclusiones está orientado a resaltar los hallazgos más relevantes logrados a lo largo del estudio. Es aquí, donde se trato de exponer, los niveles de eficiencia impositiva salarial de ejecutivos a determinados esquemas de pagos de salarios, beneficios y emolumentos.

CAPITULO I

Planteamiento del Problema

A lo largo de la historia del mundo laboral se presenta un elemento clave: la remuneración o pago. Ciertamente el hombre presta su servicio con la motivación de recibir algo a cambio. Por lo que las empresas se han percatado de la importancia de este proceso motivacional, así que constantemente buscan formas novedosas para compensar a sus empleados, que a su vez otorguen valor agregado a la organización. Tal como señala Chiavenato (1994):

La Administración de las Compensaciones Empresariales (ACE) está muy ligada a la supervivencia de la empresa y a su plan estratégico de desarrollo, ya que permite crear los principios de identidad, pertenencia y participación de todos los trabajadores en áreas del éxito, tanto del individuo como de la organización.

La remuneración ocupa un lugar central entre los procesos estratégicos de Recursos Humanos, ésta persigue básicamente dos fines:

- **Competitividad Externa:** se refiere a la fijación o mantenimiento de la empresa en una posición competitiva con respecto al mercado en materia salarial. En términos coloquialmente comprensibles, se refiere a qué tan bien pagados se encuentran los empleados de determinada organización en relación a otras empresas. Para ello se realizan estudios de mercado en donde, en base a tareas tales como descripción y análisis de cargos, se efectúa la comparación de puestos (para saber si los cargos son suficientemente similares y cotejarlos en términos salariales) obteniendo así, en base a herramientas estadísticas (percentiles, porcentajes, entre otras), la posición real y actual de la empresa en relación al mercado. Esto a su vez, permite a la gerencia tomar decisiones en cuanto a incrementos e incluso a la revisión de las políticas compensatorias de la organización.

- **Equidad Interna:** Es el principio que debe regir en la organización al momento de la creación de políticas de remuneración. Se puede resumir de la siguiente manera: a igual trabajo igual pago, llevando íntima relación con las descripciones y análisis de cargos. La equidad garantiza cierto clima de justicia en las compañías, los empleados desempeñan funciones en y para la empresa demandando a cambio una compensación proporcional a su aporte.

La compensación o remuneración, según Milkovich (1996) puede ser financiera o no financiera. La primera, a su vez, puede ser directa (cuando a cambio de su trabajo el empleado recibe pago en calidad de sueldos, primas, comisiones, etc.) e indirecta (relativa a los paquetes de beneficios y emolumentos). La segunda, comprende aspectos tales como el reconocimiento, el cual afecta la satisfacción del personal. Ellig (2002) coincide en este asunto, aportando los conceptos de compensación extrínseca la cual responde a aspectos externos al empleado (refiriéndose en términos generales al pago) y compensación intrínseca, en cuanto a elementos relacionados con aspectos internos del trabajador (oportunidades de desarrollo y entorno laboral entre otras). La compensación extrínseca combinada con la compensación intrínseca constituye la estructura de remuneración global.

De la misma manera, se pueden categorizar otros elementos de la remuneración: su carácter fijo y variable. Como su nombre lo indica, la remuneración fija es estable y segura, es aquella que se le otorga periódicamente al trabajador por la prestación de su servicio refiriéndose generalmente al salario o sueldo. La remuneración variable, aun siendo la contraprestación de sus servicios (al igual que la fija), no es estable, responde a ciertos aspectos que no están dados con seguridad; tal es el caso de las comisiones de ventas, las cuales están unidas al desempeño del empleado. Bajo dicha premisa, el uso de una mayor porción de remuneración variable en un paquete de compensación, generalmente responde al propósito de aumentar la productividad de los empleados a través de incentivos; éstos a su vez podrán ser a corto o a largo plazo, siendo más propicios unos a otros dependiendo de aspectos como etapa de la organización en su ciclo de vida y elegibilidad o target del incentivo (a quien le será dirigido).

Igualmente, con el fin de compensar a sus empleados, las empresas otorgan beneficios y emolumentos los cuales aun cuando en su mayoría no son de carácter financiero, satisfacen necesidades de bienestar que de otra forma, el empleado debería obtener por sus propios medios. Estos beneficios son otorgados a cualquier nivel organizacional, mientras que los emolumentos generalmente tienden a dirigirse a los niveles ejecutivos, esto responde a que los últimos son símbolo de status y prestigio.

La remuneración se presenta usualmente como una combinación de estos elementos: la porción fija (el salario), la porción variable (incentivos a corto y a largo plazo) y los beneficios/emolumentos conformando el llamado paquete de compensación.

En base a lo anteriormente expuesto podemos concluir que, la remuneración abarca múltiples dimensiones y combinaciones con un solo fin: mantener a los empleados compensados y motivados de manera que los mismos presenten un óptimo desempeño, manteniendo a la empresa altamente competitiva, no sólo en participación de mercado sino desde una óptica salarial.

A su vez, el salario está sujeto al éxito de la organización, de aquí que los líderes empresariales procuren la situación ganar-ganar entre los empleados y la compañía. Los aumentos de productividad en una empresa y la mejora de la producción causarán una más alta remuneración para los trabajadores. A estos fines, la empresa y sus trabajadores acordarán, en relación a los procesos de producción en un departamento, sección o puesto de trabajo, planes y programas orientados a mejorar tanto la calidad del producto como la productividad y en ellos considerarán los incentivos para los participantes, según su contribución.

El salario para el empleado es la contraprestación de su servicio, es el fruto de su esfuerzo que a su vez, es fuente de subsistencia; por otro lado, el salario para las organizaciones es un costo y una inversión, costo porque es un elemento al cual deben ceder para lograr el cumplimiento de los objetivos de la empresa, e inversión, porque al mantener a sus empleados compensados los mismos realizarán un aporte mayor a la organización, creando así valor agregado.

Al analizar tales conceptos de salario, es inevitable notar la intervención de un conjunto de variables del entorno externo, el sueldo es influenciado por el marco económico (medidas económicas y desarrollo del mercado global), marco político (todas las medidas y

políticas aplicadas por el Estado), marco social (relaciones sociales Corporación-Mano de Obra), marco cultural-moral (percepción del trabajo per sé) y marco legal (legislaciones laborales nacionales e internacionales).

Entre uno de los aspectos externos que afectan directamente al salario se encuentran los impuestos; como señala el Ministerio de Finanzas (2007) son “contribuciones obligatorias, sin contraprestación no recuperables, recaudadas por el gobierno con fines públicos. Los ingresos tributarios incluyen los intereses cobrados por mora en el pago y las multas cobradas por falta de pago o pago atrasado de impuestos”.

Según cifras arrojadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria SENIAT (2006) al III trimestre del año 2006, el 57 %, aproximadamente, del ingreso nacional se efectuó en base al cobro de tributos. A su vez, el impuesto sobre la renta (cuyo objetivo es gravar la renta o el enriquecimiento percibido por los contribuyentes, en base a sus actividades productivas) originó, según cifras del SENIAT en el año 2006, 10.2 billones de bolívares de ingreso al estado, representando un 2.76 % del producto interno bruto (PIB). Dichas cifras indican la importancia para el gobierno nacional y sus instituciones, de aplicar políticas fiscales eficaces al momento del cobro de tributos.

En materia laboral y desde la perspectiva del trabajador, la política fiscal se remite al impuesto sobre la renta (ISLR), es éste quien directamente grava los ingresos disminuyéndolos en términos reales. Según el BCV el “Impuesto Sobre la Renta el gravamen directo se determina mediante la aplicación de un porcentaje a los ingresos netos obtenidos por las personas naturales y jurídicas (empresas) definidas como contribuyentes”.

Ahora bien, conviene definir al sujeto contribuyente: “persona natural o jurídica obligada, conforme a la ley, a abonar o satisfacer los tributos previstos en la misma, una vez que surja con respecto a ella, el presupuesto jurídico que de nacimiento a la obligación jurídico-tributaria (hecho imponible)” (Ley de ISLR, 2006, p.15). De igual manera, la Ley del ISLR claramente estipula lo siguiente en su Art. 1: “salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen (...)”.

La definición legal del ISLR se estableció desde 1943, en el primer artículo de la Ley de Impuesto sobre la Renta que hasta hoy permanece idéntico a pesar de todas las modificaciones, derogaciones y reformas que ha sufrido, el cual se presenta a continuación:

Artículo 1. Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley. Salvo disposición en contrario de la presente 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 este situada dentro del país o fuera de él. SENIAT (2005)

Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjeras atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. SENIAT (2005).

El Capítulo II, Artículo N° 2 del Decreto de Retenciones en materia de ISLR establece: “En los casos de personas naturales residentes en el país, la retención del Impuesto sólo procederá si el beneficiario de las remuneraciones obtiene o estima obtener, de uno o más deudores o pagadores, un total anual que exceda de mil unidades tributarias (1.000 U.T.)”. SENIAT (2005).

Los beneficiarios de las remuneraciones a que se contrae el artículo 2° y el párrafo único del artículo 3° de este reglamento, deberán suministrar a cada deudor o pagador el AR-I, que es el formulario que utiliza el trabajador bajo relación de dependencia, para determinar el porcentaje de retención de impuesto que su agente de retención (patrono) le aplicará sobre las remuneraciones que le paguen o abonen en cuenta durante el curso del año civil. SENIAT (2005).

El AR-I debe presentarse antes del vencimiento de la primera quincena de cada ejercicio gravable, es decir antes del 15 de enero de cada año civil, y en todo caso antes de hacerse efectiva la primera remuneración del año. En caso de cambio en los datos suministrados en el formulario, se deberá realizar una variación antes de la primera quincena de los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre, utilizando para ello el mismo formulario AR-I. SENIAT (2005).

El beneficiario de los salarios, sueldos o remuneraciones similares debe determinar el porcentaje de retención, es decir el mismo trabajador. Ahora bien, si el trabajador no cumple con este deber le corresponderá al agente de retención determinar el porcentaje de retención.

En la Tabla N° 1, se puede ver el aumento anual de la tasa de Unidad Tributaria, que como ya se ha explicado en párrafos anteriores, estos aumentos tienen influencia directa en las retenciones de Impuesto sobre la renta sobre sueldos y salarios. Lo que, por supuesto, aumenta la cantidad de dinero a cancelar el trabajador que reúne los requisitos para su retención.

Tabla N° 1. Ajuste de la Unidad Tributaria y variación porcentual del periodo 1994-2014

AÑO	Valor UT Año Anterior	Valor UT Año en curso	Diferencial	(%)
1995	1,00	1,70	0,70	70,00
1996	1,70	2,70	1,00	58,82
1997	2,70	5,40	2,70	100,00
1998	5,40	7,40	2,00	37,04
1999	7,40	9,60	2,20	29,73
2000	9,60	11,60	2,00	20,83
2001	11,60	13,20	1,60	13,79
2002	13,20	14,80	1,60	12,12
2003	14,80	19,40	4,60	31,08
2004	19,40	24,70	5,30	27,32
2005	24,70	29,40	4,70	19,03
2006	29,40	33,60	4,20	14,29
2007	33,60	37,36	3,76	11,19
2008	37,36	46,00	8,64	23,12
2009	46,00	55,00	9,00	19,57
2010	55,00	65,00	10,00	18,18
2011	65,00	76,00	11,00	16,92
2012	76,00	90,00	14,00	18,42
2013	90,00	107,00	17,00	18,89
2014	107,00	127,00	20,00	18,69

Fuente: SENIAT (2014)

En fecha 27 de febrero de 2007, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, dictó la sentencia No 301 publicada en Gaceta Oficial No 38.635 de fecha 01 de Marzo de 2007, donde concluyó que los conceptos que conforman el enriquecimiento neto de

los trabajadores sólo incluyan las remuneraciones otorgadas en forma regular y permanente (salario normal) tal como lo dispone el parágrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo que dice:

“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 excluidas del mismo las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y la que esta Ley considere que no tiene carácter salarial”

En fecha 18 de noviembre de 2014, mediante Decreto 1435, publicado en Gaceta Oficial 6.152 se reforma el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su primer párrafo, determinando 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. Dicha norma mantiene sin embargo, la exención establecida en la Ley Reformada para las indemnizaciones y prestaciones que reciban los trabajadores de acuerdo con la legislación vigente o el contrato de trabajo

De acuerdo con este Decreto N° 1.435 serán gravados toda remuneración percibida por el trabajador, exceptuando, viáticos, bono de alimentación, indemnizaciones y prestaciones, separándose de esta manera, expresamente, del principio de acuerdo con el cual solo la Ley de Impuesto sobre la Renta puede gravar aquellas percepciones de dinero que tengan carácter salarial. Lo que va en deterioro al empleado, porque todas sus remuneraciones deberán ser sumadas para el cálculo del impuesto a retener, disminuyendo su neto.

Aunado a esto, se encuentra la inflación la cual perjudica a todos; produciendo además una distribución poco equitativa de las rentas. La inflación se traduce en una disminución en el valor del dinero lo que afecta en forma negativa a aquellos miembros de la sociedad que perciben ingresos fijos en términos nominales, así como a todos aquellos, cuyos ingresos crezcan a un ritmo menor al del aumento que experimentan los precios.

Evidentemente la inflación perjudica a quienes perciben ingresos por vía del salario, de hecho, a pesar de que los aumentos del salario procuran beneficio para la masa trabajadora,

estos suelen también acarrear mayores incrementos en el nivel general de precio, lo que consecuentemente afecta negativamente el salario real.

Tabla N° 2. Unidad Tributaria contra Inflación Anual

Año	Unidad Tributaria	Inflación Acumulada Anual	Variación
2014	127	68.50%	87.0
2013	107	56.2%	60.1
2012	90	20.1%	18.1
2011	76	27.6%	21.0
2010	65	27.2%	17.7
2009	55.0	25.1%	13.8
2008	46.0	30.9%	14.2

Fuente: Elaboración propia, 2016.

Para el año 2014 la base, para la declaración de impuesto sobre la renta, debía ser superior a las 1.000 unidades tributarias, o sea Bs 127 mil anual. La comisión de finanzas de la asamblea nacional, a la fecha, tiene seis años aprobando y publicando la unidad tributaria por debajo de la inflación, en contravención a lo dispuesto en el artículo 121 el cual establece que la unidad tributaria se calculara multiplicando la unidad tributaria del año anterior por el IPC anual, sin embargo no ha sido así perjudicando a los asalariados los cuales en su momento deben pagar más impuesto a pesar de tener una inflación más alta.

Como se indica en la Tabla N° 2, no se utilizó la fórmula del cálculo de la unidad tributaria determinada por ley, lo que certifica lo indicado en el párrafo anterior.

Con estos cambios los asalariados se alejan de la progresividad propia de este tributo, sobre todo si se toma en cuenta que además, de los puntos indicados anteriormente, el enriquecimiento se encuentra también incidida por una serie de contribuciones parafiscales (Seguro Social, Política Habitacional, INCES). Todo esto pone en evidencia la presión fiscal claramente regresiva sobre las fuentes de enriquecimiento de los trabajadores asalariados.

Lo que produce una merma en el valor del salario que se verá reflejado en la calidad de vida, lo que puede llevar que un trabajador bajo relación de dependencia considerar solicitar sea excluido de su salario integral las remuneraciones marginales o accidentales que recibe,

llegar a un acuerdo de cambio de sus beneficios económicos anuales o buscar trabajo en otra empresa u organismo.

Para el empresario sería una gran pérdida, en su inventario humano, ya que por lo antes expuesto disminuiría su personal profesional o capacitado que sea acorde a los objetivos y fines de la empresa. Por lo que es importante realizar el estudio de manera de identificar el esquema de pago de salarios y beneficios compensatorios que deba realizar la organización para que no se vea afectado su talento humano.

Así que habría que tomar en cuenta los beneficios tanto al trabajador, como a la empresa; donde al trabajador su remuneración le será maximizada y la empresa será más competitiva en materia salarial, evitando costos de rotación y sustitución de empleados valiosos, en fin realizando una distribución más eficiente de su presupuesto.

Es preciso recordar que la meta de cualquier administrador de compensaciones empresariales es retener, mantener y motivar al personal clave, es aquí donde el concepto de eficiencia impositiva se presenta atractivo para aquellos niveles que con mayor urgencia se requiere motivar y mantener (recordando que el costo de sustitución de una posición ejecutiva es considerablemente alto). La Eficiencia Impositiva responderá al otorgamiento de conceptos compensatorios de índole no gravable, es decir, que no impactan el monto a declarar del Impuesto sobre la Renta.

A efectos del presente Trabajo de Grado, se realizará una investigación documental que permita identificar el esquema de pago más favorable y de menos impacto al ingreso neto.

El objeto que se persigue con el presente estudio es investigar, las diferentes propuestas que puedan presentar en un esquema porcentual entre sueldos y beneficios, que realmente sea atractivo y competitivo para el Ejecutivo, que al llegar a su ingreso neto este no sea vea perjudicado por la aplicación de porcentajes de ISLR.

1.1. Justificación de la Investigación

La investigación tuvo como finalidad analizar la efectividad impositiva contra los esquemas de pagos salariales y de compensaciones, de manera de determinar cuál es la más adecuada en el momento del ingreso neto del trabajador, partiendo de la modificación de la Ley de Impuesto sobre la renta efectuada en el mes de noviembre de 2014.

Dentro de este marco, uno de los componentes más importantes que justifica esta investigación fue la necesidad de formar un enfoque creativo que permita esquematizar la promoción de estrategias que contribuyan a la familiarización en el proceso de la declaración de ISLR y los esquemas de pago, objeto de investigación.

Por tal razón, se consideró pertinente realizar una investigación que se justifique desde el punto de vista teórico, por cuanto contribuya a profundizar con relación a una problemática teórica referida a las incidencias causadas por los cálculos y determinaciones de ingresos netos.

1.2. Antecedentes de la investigación

De la revisión bibliográfica efectuada, se encontraron tesis e investigaciones como las siguientes:

Bravo, González, Silva (2011) en su tesis sobre “Estrategias Fiscales del Impuesto sobre la Renta” concluyen “Los elementos del Impuesto Sobre la Renta representan la principal herramienta para la elaboración de la planificación fiscal en cuanto a este tributo se refiere, ya que permite establecer unas series de estrategias orientadas a la obtención y control de los ingresos brutos, costos, deducciones y ajustes necesarios. Además de recaudar oportunamente los ingresos causados dentro del territorio nacional y fuera de éste, para así medir el monto total del enriquecimiento neto de la empresa y de esta manera lograr una adecuada determinación del impuesto en un periodo dado”.

En el Trabajo de Grado de Briceño, D y Guerrero A. (2008), titulada "Asociación de Niveles de Eficiencia Impositiva Salarial de Ejecutivos a Determinadas Características Empresariales", recomiendan "Los administradores de la compensación empresarial deben considerar las alternativas que presenta el mercado y la flexibilidad de las leyes a fin de brindar mayores beneficios a los Ejecutivos, manteniéndolos motivados en pro del éxito de sus funciones y por ende de la Empresa; es por ello que se incentiva al medio empresarial a tomar riesgos considerando y aplicando medidas innovadoras en el ámbito organizacional".

Se encontró de Medina (2007) una investigación “Deberes Formales en materia de Impuesto Sobre la Renta como Factor Determinante en la Contingencias Tributarias” donde señala “...para poder cumplir con los deberes que imponen las leyes tributarias, los

contribuyentes se han visto en la necesidad permanente de conocer y asimilar los constantes cambios que experimenta la legislación nacional...”

Sin embargo, relacionada con la modificación de la Ley por ser un acontecimiento reciente, del año 2014, no se encontró evidencias de investigaciones anteriores, aunque si se localizaron artículos en prensa virtual o comentarios en blogs especializados en el tema, como fueron:

En la página web de los Asesores Fiscales PwC Venezuela (2015), en su Boletín No. 2 trata el tema de “Las modificaciones más revolantes de la Ley de Impuesto sobre la Renta de Noviembre de 2014”, donde a través de un cuadro comparativo indican los cambios establecidos artículo por artículo.

CPC-En Línea (2014), se refrieren a “Los 10 Principales Cambios de la Ley de Impuesto sobre la Renta – Decreto 1435 Gaceta Extraordinaria 6152” señalando los principales cambios de la reforma.

M. Lozada (2014) en el marco de las Jornadas de Actualización Tributarias y Fiscales, realizó un análisis del Decreto 1.435, señalando sobre el Artículo 31. “Ley ISLR derogada. 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”.

De Briceño D. y Guerrero A., se ubicó el trabajo de grado “Asociación de Niveles de Niveles de Eficiencia Impositiva Salarial de Ejecutivas a Determinadas Características Empresariales”, de Septiembre de 2008, donde indican: “Se detectaron los niveles de eficiencia impositiva salarial de los paquetes de compensación de personal directivo y gerencial, obteniendo como resultado niveles sin gran diversidad e indicando que la muestra de paquetes seleccionada no presenta diferencias significativas que faciliten la creación de tipologías excluyentes”.

Mas no se pudo hallar investigaciones o tesis relacionadas con la modificación de la Ley harta señalada, los antecedentes en su totalidad lo conforman artículos de prensa con la finalidad de divulgar información y los mencionados en párrafos anteriores que realizan un

análisis de los principales cambios, pero sin hacer mención en que ayuda o afecta a entes jurídicos o naturales.

Por todo lo anteriormente expuesto, esta investigación se basará en la siguiente interrogante

¿Cuál sería la mejor efectividad impositiva en el esquema de pago de sueldos y sistema de compensación que sea de menor impacto en el ingreso neto de un trabajador bajo la reforma de la Ley de ISLR de 2014?.

Objetivos de la investigación

Una vez planteado el problema y con el objeto de dar respuesta a la interrogante de la investigación se formulan los siguientes objetivos:

✓ Objetivo general

Identificar un esquema porcentual de pago de sueldos y sistemas de compensación que sea menos perjudicial en el ingreso neto del trabajador de una empresa, bajo la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 2014.

✓ Objetivos específicos

Los objetivos específicos se plantean en base a los dos puntos principales de la pregunta formulada en el Capítulo del Planteamiento del Problema.

- Establecer el alcance de la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de fecha Noviembre de 2014.
- Determinar los elementos que conforman un paquete compensatorio laboral anual competitivo.
- Analizar diferentes esquemas de pago de sueldos y compensación para establecer el impacto de la reforma del ISLR, del 2014, en la efectividad impositiva.

CAPITULO II

Marco Teórico

Con la finalidad de lograr los objetivos del presente trabajo y darle respuesta a la interrogante, se hace necesario la revisión y búsqueda de aspectos documentales referentes a los antecedentes, las bases teóricas y las legales, de las distintas variables y eventos que están relacionadas con el tema de investigación; asimismo, el estudio de dichos documentos es indispensable en el proceso de la búsqueda de estrategias de información con el fin de respaldar, conceptualizar, analizar y explicar de manera teórica el tema de investigación.

2.1. Bases Teóricas

Las bases teóricas permiten explicar y profundizar los diferentes aspectos relacionados con los ingresos de un país, con materia de ISLR, sus retenciones, que son enriquecimientos netos, compensaciones laborales y esquemas de pagos; para de esta forma respaldar, conceptuar, analizar y explicar el fundamento base de la investigación.

2.1.1. Principales Ingresos de un Estado

Los ingresos del Estado podríamos clasificarlos en dos grandes grupos; ingresos originarios o de derecho privado e ingresos derivados o de derecho público. “Los ingresos originarios corresponden a todos aquellos recursos que obtiene el Estado al explotar su patrimonio propio y suelen clasificarse a su vez en tres grupos: ingresos territoriales, del dominio comercial e industrial y del dominio financiero”. A. Ibarra (2009).

B. Figueroa (1975) en su libro “Historia Económica y Social de Venezuela”, refiere. Los ingresos territoriales son los que puede obtener el Estado por medio de la explotación de las riquezas naturales del suelo o subsuelo, como es el caso de la explotación de yacimientos de petróleo, gas, minas, piedras preciosas, frutales, entre otros. Los ingresos del dominio comercial e industrial son aquellos derivados de la explotación de las empresas del Estado, como por ejemplo, las empresas siderúrgicas, de electricidad y las petroquímicas, entre otras; con el objeto de que éstas cumplan una función social y paguen sus costos, puesto que de lo contrario serían un problema para el país. Los ingresos financieros están constituidos por la gestión financiera del

Estado, tal es el caso de la compra y venta de divisas por parte del Banco Central de Venezuela (BCV), o las operaciones del Banco Industrial de Venezuela (BIV).

“El segundo grupo de ingresos conformado por los ingresos derivados o de dominio público, está constituido por todos aquellos recursos que obtiene el Estado en virtud de su soberanía; tal es el caso de los tributos que se aplican a los ciudadanos, entre los cuales podemos nombrar; los impuestos, las tasas, las contribuciones especiales, los ingresos parafiscales y en otros casos, las operaciones de crédito público”. B. Figueroa (1975)

Así, los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos de un país, los cuales pueden clasificarse a su vez en directos e indirectos; donde los primeros recaen directamente sobre el generador de los enriquecimientos como es el caso del ISLR, y los indirectos son aquellos que gravan una actividad económica o un servicio prestado por el Estado. R. Montero (2002).

Las tasas representan una forma híbrida de imposición, siendo establecidas por el Estado en virtud de su facultad discrecional, brindando una contraprestación a quien lo paga. En el caso de las contribuciones, el Estado realiza una obra que beneficia las propiedades de los particulares y por esto podría exigir una retribución pecuniaria. El otro tipo de impuesto son los ingresos parafiscales, que se definen como un medio de obtención de recursos mediante el pago que hacen los usuarios de un servicio público determinado y con el aporte en algunos casos del Estado; tal es el caso del Seguro Social Obligatorio y del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE). J. Ruiz (2002).

2.1.2. Sistema Tributario

J. Ruiz (2002), en su Manual Didáctico y de Consulta de Impuesto sobre la Renta, explica que: “El sistema tributario está constituido por un conjunto de tributos que conforman la estructura tributaria de un país. Conforme a esto, los tributos no deben ser tratados aisladamente, sino como un todo, un conjunto, buscando que los efectos producidos al aplicarlos, puedan inclinarse al mayor beneficio de la nación y el equilibrio perfecto.

Debe estar siempre inclinado a ceñirse al ordenamiento legal vigente de cada país, aun cuando no siempre el conjunto de impuestos vigentes en un país, convierte al sistema tributario en el sistema más razonable y eficaz, debe indicar en sí, la existencia de una armonía entre los

impuestos que lo conforman, con los objetivos y los efectos que se esperan en la colectividad por la imposición fiscal o extrafiscal”.

Dos elementos básicos distinguen los sistemas tributarios, a saber; el racional, que ocurre cuando el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persiguen y los medios empleados; y el histórico, el cual ocurre cuando la armonía se produce sola, por espontaneidad de la evolución histórica.

2.1.3. Sistema Tributario Venezolano

La conciencia tributaria realmente carecía de importancia, ya que la mayor de las fuentes de los ingresos producidos en el país se debía a la renta petrolera, lo que se traducía en el país en menor esfuerzo de parte de los ciudadanos para sobrellevar las cargas y en consecuencia, un escaso nivel de madurez tributaria. Esta situación ha cambiado paulatinamente, al no ser suficientes los ingresos por la renta petrolera, se creó la necesidad de buscar otra fuente de financiamiento por medio de la imposición sobre los enriquecimientos o bienes que perciben los ciudadanos.

Todo cambio trae consigo procesos de transformación, en donde, se persigue buscar estrategias que nos conduzcan al logro de los objetivos; una de las primeras estrategias adoptadas en Venezuela, comenzó en el año 1989, cuando la Administración Tributaria propuso el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Paulatinamente, el resto de los tributos que conformaban el sistema, fue asumiendo el control. En el año 1996, la importancia del sistema tributario venezolano radicaba en la creación de políticas impositivas y de administración tributaria, en donde el primer superintendente nacional tributario explicaba que la finalidad de la administración tributaria era reducir drásticamente la evasión fiscal, para consolidar el sistema de finanzas públicas basado en impuestos derivados de la actividad productiva. J. Ruiz (2002)

La transformación que se presentaba en el país en materia tributaria estuvo respaldada por la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), el cual está provisto de autonomía financiera y funcional, siendo la principal Ley rectora de sus funciones, el Código Orgánico Tributario. Adicional a la creación de este órgano rector y controlador de los impuestos en Venezuela, se adoptó un sistema de contribuyentes especiales,

para controlar con mayor precisión a aquellos contribuyentes que representan el mayor potencial para la recaudación de impuestos. J. Ruiz (2002)

2.1.4. Tributos

El sistema tributario de un país depende de los tributos que en él se establezcan. Según el Glosario de Términos del SENIAT (2005), se entienden como la “... prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público exige en ejercicio de su poder de imperio a los contribuyentes con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público”, clasificándolos como impuestos, tasas, precios públicos, contribuciones especiales y exacciones parafiscales.

Los tributos al ser los elementos más importantes que conforman el sistema tributario, poseen ciertas características reflejadas de la siguiente manera: son prestaciones generalmente de dinero que son exigidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, respetando y basándose principalmente en la capacidad contributiva, conforme a la ley y con el único objetivo de cubrir los gastos para el cumplimiento de los fines del mismo. SENIAT (2005)

Es importante la consideración de la capacidad contributiva, lo que quiere decir que el tributo deberá ser exigido sólo a quienes poseen la disponibilidad económica. Los tributos deben estar acordes a la normativa del Estado, lo cual otorga un límite formal en la forma de exigencia a los obligados a contribuir con las cargas públicas, conforme esto al principio de legalidad, además de tener un objetivo claramente definido como fiscal, lo que quiere decir que los ingresos obtenidos de ellos estarán dirigidos a satisfacer las necesidades públicas. SENIAT (2005)

Ahora bien, la Administración Tributaria define a los impuestos como la obligación pecuniaria que el Estado, en virtud de su poder de imperio, exige a los ciudadanos para la satisfacción de sus necesidades, por lo que a diferencia de las tasas, el impuesto, no implica una contraprestación directa de servicios. Glosario de Términos del SENIAT (2005).

En cuanto a los impuestos existentes en el ámbito venezolano se pueden enumerar de la siguiente manera:

1. Impuesto sobre la Renta; Impuesto aplicado sobre los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie. Salvo disposición legal, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará este impuesto sobre sus rentas de

cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingreso esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela, estarán sujetas a este impuesto siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela, y en caso de poseerlos, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. SENIAT (2005).

2. Impuesto al Valor Agregado (IVA); Impuesto indirecto que grava según se especifica en su Ley de creación, la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponible en su ley de creación. SENIAT (2005).

3. Impuesto sobre alcohol y especies alcohólicas; “impuesto aplicado al alcohol etílico y a las especies alcohólicas de producción nacional o importadas, destinadas al consumo en el país; así como al ejercicio de la industria y del comercio del alcohol etílico y especies alcohólicas”. SENIAT (2005).

Estos impuestos son los principales generadores de ingresos tributarios en el país; sin embargo, uno de los más importantes lo constituye Impuesto sobre la Renta (ISLR), el cual no solo es aplicado en Venezuela, sino también en la mayoría de los países del mundo, por ser un impuesto que grava directamente la renta o el enriquecimiento del contribuyente.

2.1.5. El Impuesto Sobre la Renta

El ISLR ha sufrido diversas modificaciones a partir de la primera publicación de Ley hecha en el año 1942, quizás en busca de un adecuado sistema de imposición a la renta del contribuyente y a fin de abarcar los distintos tipos impositivos objeto de este impuesto. J. Cristin (2009).

El 17 de Julio de 1942, se promulgó la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual entró en vigencia el primero de enero de 1943, con el fin de que fuese conocida por los futuros objetos pasivos del impuesto. En esta Ley se destacaban aspectos como los mecanismos que

permitían al Estado una mayor participación en la explotación petrolera, por medio de las concesiones y las regalías y gravaba a la renta petrolera con el fin que aportara recursos. J. Cristin (2009).

Las principales modificaciones que ha sufrido la Ley de Impuesto sobre la Renta han sido en materia de sistemas de determinación, en el principio de territorialidad, en los beneficios fiscales como las exenciones, exoneraciones, desgravámenes, las rebajas por inversión, las tarifas, el principio de la extraterritorialidad o renta mundial, las retenciones, la aplicación de tarifas proporcionales a determinadas actividades, la inclusión del ajuste inicial y el principio de transparencia fiscal, entre otras. J. Cristin (2009).

En el Glosario de Términos del SENIAT (2005), se enumeran las características más importantes que resaltan al ISLR se explican a continuación:

a.) Es un impuesto directo; La clasificación entre impuestos directos o soportados e indirectos es una constante en la doctrina financiera y tributaria, al punto que pudiéramos clasificarla como tradicional, que ha sido objeto de mucha controversia, específicamente, para establecer los parámetros o criterios que permiten la distinción entre uno y otro.

b.) Es personal; El impuesto personal recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia. Tal expresión debe tener en cuenta aspectos esenciales del contribuyente como lo es la familia.

c.) Progresivo; La tributación progresiva se considera como una de las ideas centrales del capitalismo democrático moderno que se acepta ampliamente. La tributación progresiva plantea un tema de vital importancia para la sociedad actual, hasta tal punto que cada discusión o controversia en las tarifas de Impuesto sobre la Renta es, hasta cierto punto una discusión referente al principio mismo de la progresión.

d.) Es global; El Impuesto sobre la renta, teniendo en consideración su estructura, o desde el punto de vista del tratamiento de los ingresos según sus fuentes, o del sistema que adopta independientemente del concepto que se elige para su definición y alcance, puede comportar las siguientes modalidades: Sistema de impuesto cedular o Impuesto sobre la Renta cedular o Impuesto real sobre las distintas clases de rentas.

e.) El Impuesto sobre la Renta es un tributo nacional; siendo calificado el Impuesto sobre la Renta como un tributo directo y progresivo, la atribución de poder tributario originario debe otorgársele al Poder Nacional.

Ahora bien, el ISLR es uno de los impuestos que más larga historia tiene en el sistema tributario venezolano, además de ser de gran valor para el fisco, por tanto, también es el que ha otorgado los más altos niveles de contribución a las cargas públicas en materia de impuestos, puesto que grava la renta de todos los contribuyentes sin distinción alguna. J. Cristin (2009).

2.1.6. Ingresos Brutos

El Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT 2007), en su “Folleto descriptivo e informativo de la declaración definitiva del Impuesto Sobre La Renta, personas naturales y personas jurídicas”, define ingreso bruto como. “Se entiende por ingresos brutos, todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.

Según este concepto algunos aspectos importantes de los ingresos brutos son: (a) Regular: se refiere a los ingresos brutos que provienen de las actividades usuales del contribuyente en relación con el objeto social de este. No pueden ser considerados los recibidos de manera extraordinaria o esporádica. (b) Efectivamente percibido: sólo deben ser gravados los ingresos brutos efectivamente cobrados durante el período impositivo por el sujeto pasivo y no pueden tomarse en consideración aquellos ingresos causados más no cobrados. (c) Relacionados con las actividades económicas gravadas: el hecho imponible de este impuesto y lo que se considera Actividad industrial, comercial y de servicio”.

La Ley de I.S.L.R establece que los ingresos brutos percibidos por el contribuyente, durante el ejercicio gravable, están conformados por el monto de venta de bienes y servicios en general, así como lo percibido por concepto de cualquier actividad económica. Para determinar el enriquecimiento neto gravable por el impuesto sobre la renta, se tomará la totalidad de los ingresos brutos percibidos por el contribuyente y se le restará los costos provenientes de los productos enajenados y de los servicios prestados dentro del país.

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 establecidos en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. SENIAT (2007)

Se tomará únicamente este primer punto determinado por la ley como enriquecimiento, por ser el que está directamente relacionado con esta investigación.

2.1.7. Compensación o Remuneración

La remuneración es el pago total que recibe un trabajador por la prestación de sus servicios; es por esta razón que algunos autores, en especial los juristas, consideran la remuneración como una contraprestación. La cual involucra a dos actores independientes: los trabajadores y los empresarios; para quienes distintos significados para el primero, la compensación constituye una relación de intercambio, una retribución por el esfuerzo y la inversión que ha hecho en educación y en formación, representa la fuente principal de ingresos, se constituye en un factor determinante de su bienestar económico y social, en otras palabras, es el fruto de su esfuerzo y a su vez fuente de subsistencia.

Por el otro lado, el salario para las organizaciones forma parte de los costos de operación y de las inversiones; se considera costo en cuanto es un elemento al cual los mismos deben incurrir para lograr el objetivo de la empresa, e inversión, porque al mantener a sus empleados bien compensados los mismos realizarán un aporte mayor a la organización creando así, valor agregado. El hecho que las compensaciones influyan en el comportamiento y actitudes laborales de los trabajadores, es una razón importante para asegurar que los sistemas de compensación tengan una sólida administración y se diseñen de manera equitativa y justa.

Las compensaciones hacen parte de la estructura de costos totales de la producción; por ello, su planificación, control y coordinación constituyen un bastión para las gestiones

financieras, productivas y de mercadeo. Su adecuado diseño guiado por la “cultura”, la “visión” y la “misión” organizacionales, harán que deje de ser un gasto para convertirse en una inversión productiva.

La Administración de las Compensaciones Empresariales (ACE), es “el proceso de planear los factores a incluir en el sistema salarial, de coordinarlos, organizarlos, comunicarlos, aplicarlos, controlarlos y evaluarlos a nivel de la empresa y sus trabajadores” (Milkovich, 1993, p.9). A su vez, el mismo define el sistema salarial como el “conjunto de políticas, técnicas y objetivos de compensación traducidos en las retribuciones financieras, prestaciones o beneficios tangibles que se otorgan a los empleados como parte de la relación laboral” (...) (Milkovitch, 1993, p.9).

Ahora bien, la ACE contiene como ya ha sido señalado un conjunto de políticas que conforman la base del sistema de compensación o remuneración de las empresas. Éstas deberán diseñarse en base a los siguientes conceptos:

1. Competitividad Externa: tal como señala Pelayo (1999): “la competitividad externa está orientada a la elaboración de los logros de la organización en el contexto del mercado, o el sector a que pertenece” (p. 2). Básicamente se refiere a qué tan competitivos son los salarios de determinada empresa en relación a los de las empresas competidoras o del mercado en general. La determinación de la posición real de las empresas en relación al mercado permite a la gerencia tomar decisiones que impactarán en las mismas políticas compensatorias. Tal es el caso de la meta o posición target en la cual la empresa decide si desea estar a nivel del mercado, por encima o por debajo del mismo.
2. Equidad Interna: señala, en aspectos de fondo, la importancia de cada empleado en cuanto el aporte del mismo en la utilidad/desempeño de la empresa en relación al aporte de otros empleados. Para ello, debe basarse en el contenido de los puestos de trabajo, analizando a profundidad las funciones, aptitudes y requisitos que los mismos requieren. Es el principio que debe regir ante el diseño de cualquier política compensatoria en pro de garantizar cierto clima de justicia en el ámbito organizacional.

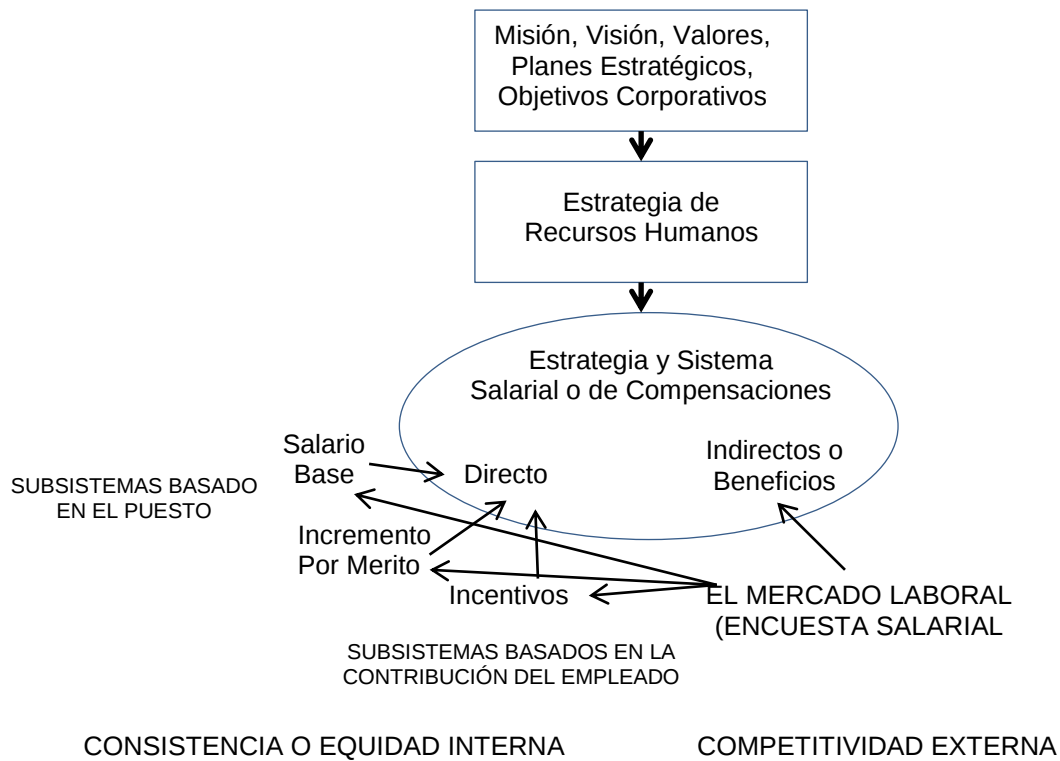


Figura N° 1. Esquema General del Sistema Salarial o de Compensaciones.

Fuente: (MILKOVICH, G. y NEWMAN, J. (1996) *Compensation*. USA: Editorial Irwin, McGraw-Hill).

Adicionalmente, las compensaciones empresariales deben cumplir los siguientes objetivos:

1. Premiar el desempeño de los empleados.
2. Mantener a la empresa en una posición competitiva en relación al mercado.
3. Mantener la equidad salarial entre los empleados.
4. Motivar a los empleados en pro de un mejor desempeño.
5. Administrar el presupuesto empresarial de una forma más eficiente.
6. Atraer nuevos empleados.
7. Cumplir con la normativa legal o disposiciones gubernamentales.

Una vez analizada la administración de las compensaciones o remuneraciones de las empresas en términos generales, conviene definir los tipos de compensación o remuneración:

✓ Tipos de Compensación Financiera

Ante tal aspecto Milkovich (1996) establece:

Las compensaciones pueden ser de carácter financiero o no financiero, a su vez, las financieras pueden ser directas o no directas. Dado que en principio la compensación debe poseer un criterio financiero conviene enfocarse en la llamada compensación financiera, la misma cuando es directa, responde al pago del empleado a través de sueldos, salarios, primas y comisiones; al contrario, cuando es indirecta, responde a los beneficios otorgados al empleado. Esto se evidencia en la Figura N° 3:

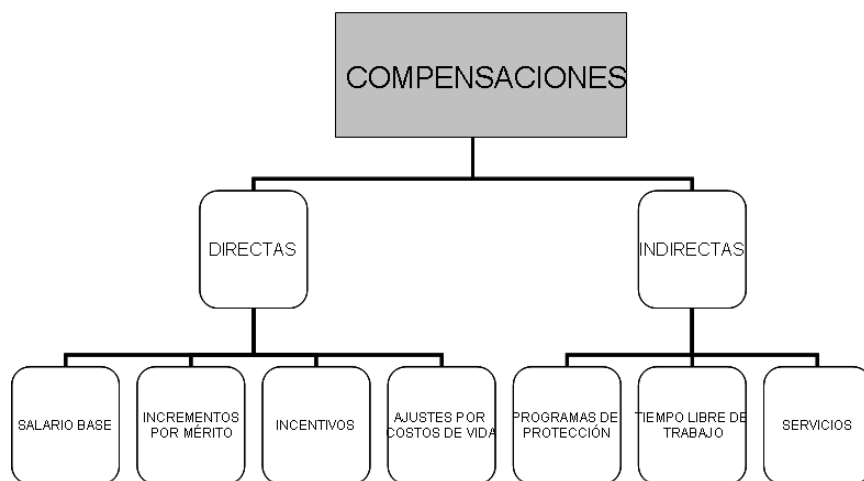


Figura N° 2. Formas de Compensación Financiera

Fuente: (MILKOVICH, G. y NEWMAN, J. (1996) *Compensation*. USA: Editorial Irwin, McGraw-Hill).

Ellig (2002) incluye los conceptos de Compensación Extrínseca y Compensación Intrínseca:

1. Compensación Extrínseca: se refiere básicamente a la compensación financiera es decir el pago. Guarda íntima relación con aspectos externos al empleado y a las características del trabajo per sé.

2. **Compensación Intrínseca:** guarda relación con aspectos asociados al trabajo en sí. Tal es el caso del ambiente laboral, tipo de trabajo y aprendizaje, oportunidades de desarrollo e incluso incluye algunos aspectos como la autonomía y el poder de las funciones.

Todo empleo debe poseer una combinación de ambos tipos de compensación, sin embargo, también es cierto que a su vez cada tipo de trabajo o función conduce a un mayor nivel de algún tipo de compensación. Tal es el caso del recolector de basura el cual, evidentemente por las características particulares de su ambiente de trabajo y sus funciones, será motivado netamente por la compensación extrínseca (pago); ahora bien, en el caso de un profesor universitario lo puede motivar la compensación intrínseca de sus funciones (en cuanto al aporte que el mismo está realizando a la sociedad) más que el pago que esté recibiendo por su enseñanza. En este sentido, Ellig (2002) obtuvo resultados interesantes en este tema al analizar a los Ejecutivos (Ver Figura 4).

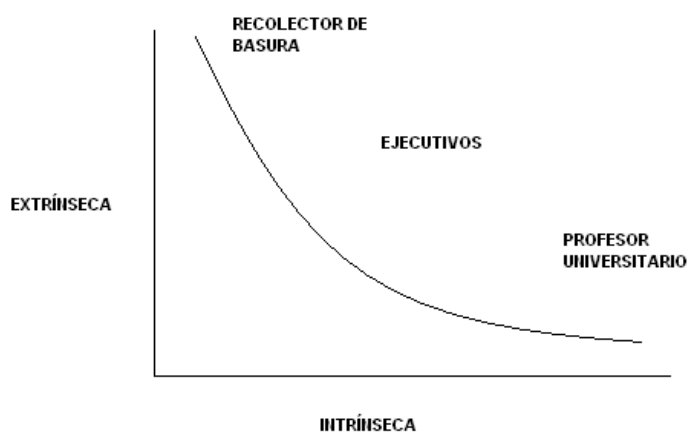


Figura N° 3. Combinación de Valores de Pagos: Pago Intrínseco Vs. Pago Extrínseco.

Fuente: (Ellig, B. R. (2002). *La Guía completa para la Compensación Ejecutiva*: New York, EUA: Edit. McGraw-Hill Professional. (pág.5)).

Una vez definidos los tipos de Compensación, conviene señalar los factores que impactan el diseño de los programas de pago:

1. **Pensamiento Estratégico:** se refiere a la definición de la actuación de la empresa, es decir, si la misma optará por una actitud proactiva o reactiva a los cambios que susciten en el Mercado.
2. **La Visión:** representa al futuro deseado de la Organización por lo que representa el

norte que proyectan a sus clientes y empleados.

3. La Misión: se describe como la forma de alcanzar la visión o futuro deseado.
4. Las Competencias Organizacionales: en términos sencillos se refiere a aquellos aspectos por los cuales la Organización es sobresaliente en el Mercado.
5. Objetivos y Metas: es la traducción de la misión en metas cualitativas.
6. Oportunidades y Amenazas: evidentemente toda Corporación se topa con oportunidades y amenazas internas y externas.

A nivel nacional muy poco ha sido estudiada la posibilidad de hacer que los paquetes de compensación sean más efectivos o eficientes desde la perspectiva de los impuestos, refiriéndose con esto, a procurar maximizar las ganancias del empleado y por consiguiente aumentar la competitividad de la empresa en material salarial. La normativa venezolana ofrece cierta flexibilización ante los conceptos taxables y los no taxables, tal aspecto es y podrá ser considerado por los administradores de las compensaciones empresariales al momento de diseñar las políticas salariales.

2.1.8. Salarios

La nueva Ley Orgánica del Trabajo, las Trabajadoras y los Trabajadores (LOTTT) define el salario “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”. (Artículo 104)

Igualmente, define el salario normal como la remuneración devengada por un 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 las prestaciones sociales y las que esta ley considere que no tienen carácter salarial.

Sin embargo, la nueva LOTTT introduce dos modificaciones respecto de los elementos integrantes del salario:

1) Señala en su artículo 104 que los subsidios o facilidades que el patrono otorgue con el propósito que éste obtenga bienes y servicios para mejorar su calidad de vida y la de su familia tendrán carácter salarial, eliminando la figura del llamado salario atípico creado en el

Parágrafo Primero del artículo 133 de la LOT del 97 que permitía que hasta el 20 % de la remuneración del trabajador se excluyera de la base de cálculo de todos o algunos de los beneficios legales y contractuales del trabajador, entre ellos los pagos de horas extras, bono nocturno, descanso semanal y feriados, vacaciones, utilidades y prestaciones sociales.

2) Pero agrega en la lista de beneficios sociales no remunerativos que no deben ser considerados como parte integrante del salario el cumplimiento del beneficio de alimentación para los trabajadores a través de servicios de comedores, cupones, dinero, tarjetas electrónicas de alimentación y demás modalidades previstas por la ley que regula la materia (numeral 2 del artículo 105 de la LOTTT).

Las remuneraciones deben ser canceladas en moneda de curso legal y de forma inmediata, idealmente en efectivo, salvo en aquellos casos donde el patrono y el trabajador acuerden otro tipo de pago, como por ejemplo: cheque, transferencia o depósito.

❖ Clases de Salarios

Según la Ley del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras (LOTTT), existen diversas clases de salario que varían conforme a su estipulación. Es decir, la Ley plantea en su artículo 112 que éste podrá ser por: unidad de tiempo, por unidad de obra, por pieza o a destajo, por tarea y por comisión.

- Salario por unidad de tiempo: El salario por unidad de tiempo se aplica cuando se toma en cuenta el tiempo empleado para llevar a cabo una actividad, sin que su resultado afecte a éste.
- Salario por unidad de obra, por pieza o a destajo: El salario por unidad de obra, por pieza o a destajo, se calculará según la obra realizada por el empleado.
- Salario por tarea: Este tipo de salario se aplica cuando el empleado es contratado para realizar una actividad específica, considerando el tiempo que éste podría tardar en ejecutarla y el grado de rendimiento del mismo.

Información sobre salario a destajo y a comisión: Cuando el salario estipulado será a unidad de obra, por pieza, a destajo, por tarea o por comisión, el patrono debe informar y publicar en un área visible la forma en la cual este será calculado. De igual forma, el empleado y el sindicato (si existiese) deben ser notificados por escrito.

❖ Salario y Sueldo

Es preciso establecer la diferencia entre el salario y el sueldo, aun cuando cotidianamente se les otorgue trato similar. Florentín, Narváez, Marín, Rodríguez y Muller (2002) establecen:

- Salario: se paga por hora o por día, aunque se liquide semanalmente, se aplica más bien a trabajos manuales o de taller.
- Sueldo: se paga por mes o por quincena ya sea por trabajos intelectuales, administrativos, de supervisión o de oficina.

El sueldo o salario depende de varios aspectos:

a. Medio de Pago:

- ✓ En Moneda: monetizable en bolívares (en el caso de Venezuela).
- ✓ En especie: en productos o servicios.
- ✓ Mixto: combinación de ambos elementos.

b. Capacidad Adquisitiva:

- ✓ Nominal: monto establecido en el contrato de trabajo.
- ✓ Real: determina la cantidad de bienes y servicios a los que el empleado puede acceder con su nivel de ingreso, es decir, decreta su poder adquisitivo.

c. Forma de Pago:

- ✓ Por unidad de tiempo: en base a la jornada laboral, es decir, en base al tiempo que el empleado ejerce sus funciones.
- ✓ Por unidad de obra: relacionada al cumplimiento de objetivos.

Ahora bien, localmente al concepto de salario se le asocian otros elementos los cuales por su obligatoriedad se han de encontrar con facilidad en cualquier paquete de compensación. Entre tales elementos podemos mencionar:

- Planes de Ahorro: consisten en la acumulación de un porcentaje del salario aportado por el empleado, incorporado a determinada porción de tal aporte otorgada por la empresa. En

la actualidad, los planes de ahorro se han convertido en una forma efectiva de otorgar dinero a los empleados.

- Utilidades: surge de la obligación conferida por la LOT de la participación al trabajador de los beneficios obtenidos por parte de la empresa. Tal aspecto se observa en el Art. 174 de la LOT-2006, en donde se aclara:

Las empresas deberán distribuir entre todos sus trabajadores por lo menos el quince por ciento (15 %) de los beneficios líquidos que hubieren obtenido al fin de su ejercicio anual (...) esta obligación tendrá, respecto de cada trabajador, como límite mínimo, el equivalente al salario de quince (15) días y como límite máximo el equivalente al salario de cuatro (4) meses. (p. 47).

Adicionalmente, el Art. 181 de la LOT señala un elemento clave:

La mayoría absoluta de los trabajadores de una empresa o el sindicato al que esté afiliado más del veinticinco por ciento (25 %) de los mismos, podrá solicitar por ante la Administración del Impuesto Sobre la Renta el examen y verificación de los respectivos inventarios y balances para comprobar la renta obtenida en uno o más ejercicios anuales. A los fines de determinar dicha mayoría no se considerarán los trabajadores a que se refieren los artículos 42 y 45 de esta Ley. (p.48)

Tal aspecto, hace que algunas compañías opten por tener políticas agresivas en materia de utilidades, justamente evitando la aplicación del anterior artículo.

- Bono Vacacional: en el artículo 223 de la LOT se establece claramente que los patronos deberán pagar al empleado al momento de sus vacaciones una bonificación extra al salario correspondiente para su disfrute. En principio, tal bono será equivalente a un mínimo de siete (7) días de salario más un (1) día por cada año a partir de la vigencia de esta Ley hasta un total de veintiún (21) días de salario.

- Incentivos a Corto Plazo: son diseñados para incluir tanto el riesgo negativo como el potencial positivo del cumplimiento de metas en un periodo corto (generalmente un año). Habitualmente, el monto de pago sube y baja a lo largo del año de acuerdo al desempeño. Al igual que los incentivos a largo plazo, buscan estabilizar la productividad pero con un riesgo

menor (tiempo más corto). Generalmente se refieren a:

- Comisiones: usualmente se aplican a la fuerza de ventas. En base al establecimiento de cuotas o metas, se le otorga al trabajador determinada porción en efectivo en base al cumplimiento de las mismas. Su peso en la remuneración de determinado empleado depende de la mezcla fijo-variable que a su vez, es establecida en base a criterios tales como la rotación y el esfuerzo de venta del producto en comercialización.
- Bonos: consisten en ganancias a riesgo ya que dependen de aspectos tales como la utilidad obtenida por la compañía y del cumplimiento de metas y objetivos a nivel global. Adicionalmente, pueden ser otorgadas en base a niveles jerárquicos; tal es el caso del llamado bono ejecutivo, el cual es un pago en efectivo otorgado a cargos claves y cuya política puede ser tan diversa como las compañías lo deseen.

El salario (porción fija) junto a los incentivos a corto plazo (porción variable) conforman la llamada mezcla fijo-variable de los paquetes; en base a valoración de cada concepto, se le otorga un porcentaje a cada uno componiendo en términos genéricos la remuneración del empleado.

- Incentivos a largo plazo: se asemejan a los incentivos a corto plazo con la excepción que éstos presentan una duración de varios años. Son afectados por aspectos tales como el tipo de la compañía y su estrategia (si se presenta como favorable a los riesgos). Los tipos más comunes son:
 - Stock Options: se define como el derecho (mas no requerimiento) proporcionado a un empleado a manera opcional de comprar una cantidad estipulada de acciones de la compañía en el mercado de valores a un precio determinado (a valor de mercado, por encima o por debajo del mismo) por un lapso particular. Este beneficio se le ofrece mayormente a Ejecutivos.
 - Plan de compra de acciones: se diferencia esencialmente a stock options, en cuanto a que el período para decidir comprar acciones es mucho más amplio en el caso de stock options. Este beneficio se utiliza principalmente para promover la creación de propietarios del capital accionario entre los empleados.
 - Acciones Fantasma: aquellas empresas que no cotizan en el mercado de valores, le

ofrecen a sus empleados la opción de comprar acciones fantasmas, generándoles a cambio un pago equivalente al valor de las acciones (si se cotizaran en mercado).

- Beneficios y emolumentos: responden a conceptos remuneratorios de índole no financiera que satisfacen necesidades de bienestar y seguridad del empleado, que de otra forma el mismo debería adquirir por sus propios medios en el mercado. Los beneficios son otorgados a cualquier empleado de la organización mientras que los emolumentos tienden a ser otorgados únicamente al personal ejecutivo. Ambas categorías han aumentado en importancia y en costos dado que:

- a) Las empresas desean ofrecer paquetes competitivos.
- b) Son elementos claves en negociaciones colectivas.
- c) Reciben en gran medida un trato favorable en cuanto a los impuestos.
- d) Particularmente en el caso de los emolumentos, su principal atractivo es su exclusividad.

Es apropiado analizar los tipos de beneficios más comunes:

- Pago por tiempo libre: básicamente como su nombre lo indica es la compensación por el tiempo no trabajado por lo que se presentan como lo contrario al pago por desempeño. Como ejemplo de ello, se podría señalar el reposo pre y postnatal.
- Vacaciones: se ha comprobado que los empleados necesitan días libres incluso para el aumento de su productividad. Tal como señala el Art. 219 de la Ley Orgánica del Trabajo (2006):

Cuando el trabajador cumpla un (1) año de trabajo ininterrumpido para un patrono, disfrutará de un período de vacaciones remuneradas de quince (15) días hábiles. Los años sucesivos tendrá derecho además a un (1) día adicional remunerado por cada año de servicio, hasta un máximo de quince (15) días hábiles (p. 48).

- Compensación por discapacidad de empleados: guarda relación con la seguridad social, se refiere a la ayuda económica que se le ofrece al empleado desde la perspectiva patronal ante un suceso que lo discapacita temporalmente o a largo plazo.

- Gastos Funerarios: se presenta como la cobertura de los gastos ante el fallecimiento de un trabajador.
- Prestaciones Sociales: corresponde a la contraprestación por parte del patrono al trabajador por los servicios prestados. La LOT en su artículo 108 señala:

Después del tercer mes ininterrumpido de servicio, el trabajador tendrá derecho a una prestación de antigüedad equivalente cinco (5) días de salario por cada mes. Después del primer año de servicio, o fracción superior a seis (6) meses contados a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Ley, el patrono pagará al trabajador adicionalmente dos (2) días de salario, por cada año, por concepto de prestación de antigüedad, acumulativos hasta treinta (30) días de salario. (p.53).

✓ Remuneración Total

Los *paquetes de remuneración* son el conjunto de pagos en efectivo, beneficios y emolumentos que se otorgan a los trabajadores anualmente conformando la llamada Remuneración Total Anual. Según Urquijo (2004), la remuneración total o global, se compone, en la actualidad, de una gran variedad de remuneraciones parciales, de diversos tipos y especie, sin embargo, no resulta fácil establecer una visión completa de todas las formas de remuneración parcial.

En las últimas décadas, se ha registrado una notable tendencia a ampliar el salario base con una serie de salarios adicionales, que elevan el monto del paquete de remuneración o de la remuneración total del trabajador; esta tendencia involucra prácticas en efectivo y beneficios. Dicho esto, se entiende que los paquetes pueden ser muy variados ya que responden al diseño por parte de la gerencia de las empresas y, por ende, a múltiples variables tales como presupuesto financiero, cultura y tendencias de pagos del mercado (entre otras). Al respecto, Ellig (2002) propone la existencia de cinco elementos básicos que componen la compensación o un paquete remunerativo: el salario, los incentivos a corto plazo, los incentivos a largo plazo, los beneficios y los emolumentos.

2.1.9. Esquemas de Pago

En una organización, cada función o cada cargo tienen su valor, por lo cual se cancela un salario equitativo a esto. Pero también existen una serie de incentivos directos, que ayudan

a los beneficios económicos del trabajador y van acorde a que cumplan con las exigencias y obligaciones del puesto que ocupan. A. Bertoni (2013).

Estas compensaciones pueden ser indirectas o monetarias, en este último grupo existen las bonificaciones (pueden ser mensuales, trimestrales, semestrales o anuales), incentivos por producción o culminación de un proyecto determinado. También existen las compensaciones no monetarias, las cuales pueden ser: Seguros, vacaciones, ayuda en la educación de los hijos, programas de reconocimiento o cursos. A. Bertoni (2013).

A través de la Administración de personal, se crean esquemas de cancelación para el personal, que busca la equidad en el pago de las compensaciones salariales, que exista un porcentaje que logre el equilibrio y el beneficio para empleado y empleador. Dicho bosquejo es determinado por factores relacionado con la política laboral de la compañía, pero en su mayoría se rigen por los siguientes criterios: Adecuado, Equitativo, Balanceado, Eficacia en cuanto a costo, Segura, Estimulante y Aceptable para los empleados.

A nivel nacional muy poco ha sido estudiada la posibilidad de hacer que los paquetes de compensación sean más efectivos desde la perspectiva de los impuestos; refiriéndose con esto, a procurar maximizar las ganancias del empleado y por consiguiente aumentar la competitividad de la empresa en material salarial. Ciertamente, la normativa venezolana ofrece cierta flexibilización ante los conceptos taxables y los no taxables, lo que podría ser aprovechado por los administradores de las compensaciones empresariales al momento de diseñar las políticas salariales.

2.1.10. Efectividad Impositiva

En Venezuela existe muy poco conocimiento o cultura sobre la Efectividad Impositiva, lo que dificulta conceptualizar el mismo, por lo que, se dará la explicación a través de autores que han escrito sobre el tema en países, como Estados Unidos, en donde existe una fuerte cultura fiscal.

La experiencia de ellos, señala que es posible compensar a los empleados, particularmente y con mayor urgencia al personal Ejecutivo cuyos altos ingresos los llevan a declarar elevados montos de tasas impositivas, a través del otorgamiento de remuneración en conceptos no gravables.

Tal como señala Ellig (2002):

Al examinar el impacto del impuesto, es apropiado considerar lo que queda después del mismo. Este análisis post-impuesto puede realizarse tanto para los ingresos del ejecutivo y los costos post-impuesto de la compañía. En la medida en que el ingreso post-impuesto del ejecutivo aumente o que los costos post-impuestos de la compañía disminuyan, significa una mejora en la efectividad impositiva (p. 122).

El valor del ingreso real del ejecutivo después del impuesto depende del criterio impositivo del concepto compensatorio, es decir, básicamente o es gravable (parcial o totalmente) o es no gravable en cuyo caso se hablaría que tiene eficiencia impositiva.

El valor del ingreso real del ejecutivo después del impuesto depende del criterio impositivo del concepto compensatorio, es decir, básicamente o es gravable (parcial o totalmente) o es no gravable en cuyo caso se hablaría que tiene eficiencia impositiva. Como se nota en la siguiente figura.

$$\text{Efectividad Impositiva} = \frac{\text{Ingreso del Ejecutivo después del impuesto}}{\text{Costo de la Compañía después del impuesto}}$$

Figura N° 4. Efectividad Impositiva

Fuente: (Ellig,B. R. (2002). *La Guía completa para la Compensación Ejecutiva*: New York, EUA: Edit. McGraw-Hill Professional. (pág.126)).

En este sentido, la efectividad o eficiencia impositiva, se presenta como el cociente entre el ingreso del ejecutivo y el costo de la compañía después del impuesto; este valor puede encontrarse en un rango entre 0 e infinito.

La eficiencia impositiva puede tener una importancia determinada dependiendo del elemento del paquete de compensación al cual se haga referencia:

Cuadro N° 1. Importancia de la Efectividad Impositiva

Elemento	Importancia
Salario	Baja
Beneficios	Moderada/Alta
Incentivos a Corto	Baja/Moderada
Incentivos a Largo	Baja/Alta
Emolumentos	Moderada/Alta

Fuente: (Ellig,B. R. (2002). *La Guía completa para la Compensación Ejecutiva*: New York, EUA: Edit. McGraw-Hill Professional. (pág.128)).

Ciertamente, los planes de compensación de los empleados dependiendo de su composición, tendrán un nivel de eficiencia impositiva mayor o menor.

2.1.11. Inflación

La inflación consiste en un aumento general del nivel de precio, que obedece a la pérdida del valor del dinero, causado, concreta e inmediatamente cuando la oferta monetaria crece en mayor proporción que la oferta de bienes y servicios; siendo de fundamental interés la demanda agregada ya que la inflación se presenta cuando la demanda total sea mayor que el nivel de producción de pleno empleo, originándose una demanda en termino monetario mayor a la oferta limitada de bienes y servicios.

En economía, la inflación es el aumento sostenido y generalizado del nivel de precios de bienes y servicios, medido frente a un poder adquisitivo estable. (<http://es.wikipedia.org>)

Se define también como la caída en el valor de mercado o del poder adquisitivo de una moneda en una economía en particular, lo que se diferencia de la devaluación, dado que esta última se refiere a la caída en el valor de la moneda de un país en relación con otra moneda cotizada en los mercados internacionales. (<http://es.wikipedia.org>).

Las características principales de la inflación están referidas a:

Proceso Continuo: La inflación es un proceso continuo, por lo tanto, los aumentos esporádicos (o temporales) del nivel general de precios, por efecto de alguna causa específica, normalmente una causa externa, no constituyen el fenómeno de inflación, aunque puede causar disturbios en los mercados de determinados productos.

Aumentos generalizados. Los aumentos en los precios son aumentos generalizados, o sea, son aumentos que se distribuyen a través de la economía y abarcan todos los precios y servicios, no son aumentos específicos ni identificados.

Inflación crea expectativa. Una característica fundamental de la inflación es que los agentes económicos reconocen la existencia de un proceso inflacionario y, en base a esta expectativa, van ajustando sus valores en términos de dinero.

Crecimiento monetario. Normalmente la inflación va acompañada de un crecimiento monetario aunque la causa de la inflación no es siempre consecuencia de un crecimiento monetario.

Precios acelerados. El crecimiento en los precios debe ser elevado. Aumentos pequeños en el nivel anual de los precios, por ejemplo: hasta de un 2 % anual no constituye un proceso inflacionario, y evidentemente no genera - desde el punto de vista legal - ningún interés.

CAPÍTULO III

MARCO JURÍDICO-LEGAL.

Acá se presenta un breve esbozo del análisis del marco jurídico-legal nacional vigente de la actual Ley Orgánica del Trabajo, en lo relacionado a Sueldos y compensaciones, así como la Ley del Impuesto sobre la Renta, citando la reforma del año 2014, base de la interrogante de este trabajo de grado.

3.1. Ley Orgánica de las Trabajadoras y los Trabajadores (LOTTT)

Concepto de Salario, indicado en la Ley Orgánica de las Trabajadoras y los Trabajadores (LOTTT) de fecha 30 de abril de 2012.

3.1.1. Definición Legal del Salario

La LOTTT (2012), señala en su 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 la prestaciones sociales y las que esta Ley considere que no tienen carácter salarial. Para la estimación del salario normal ninguno de los conceptos que lo conforman producirá efectos sobre si mismo”

3.1.2. Pago de Impuestos

La LOTTT en relación al Pago de contribuciones e Impuestos, señala en su 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”.

3.1.3. Pagos que excluye el concepto Legal del Salario

La Ley Orgánica de las Trabajadoras y los Trabajadores en el Artículo 105, indica los Beneficios sociales de carácter no remunerativo, los cuales son:

Se entienden como beneficios sociales de carácter no remunerativo: 1. Los servicios de los centros de educación inicial. 2. El cumplimiento del beneficio de alimentación para los trabajadores y las trabajadoras a través de servicios de comedores, cupones, dinero, tarjetas electrónicas de alimentación y demás modalidades previstas por la ley que regula la material. 3. Los reintegros de gastos médicos, farmacéuticos y odontológicos. 4. Las provisiones de ropa de trabajo. 5. Las provisiones de útiles escolares y de juguetes. 6. El otorgamiento de becas o pago de cursos de capacitación, formación o de especialización. 7. El pago de gastos funerarios. Los beneficios sociales no serán considerados como salario, salvo que en las convenciones colectivas o contratos individuales de trabajo, se hubiere estipulado lo contrario.

Para los fines de esta investigación el papel de los pagos que excluye el concepto legal del salario es de gran relevancia, son estos los que permiten disminuir el monto gravable del empleado; una manera de hacerlo es reestructurando el paquete de compensación de los mismos distribuyéndolo entre los beneficios, prestaciones e indemnizaciones con eficiencia fiscal, con el objetivo de disminuir la tarifa impositiva del empleado.

Para lograr esto, las organizaciones deben otorgar diversas opciones de beneficios que no le adquieran al empleado un agregado en su renta bruta teniendo como consecuencia que los contribuyentes deban cancelar una mayor cantidad de dinero por razón de Impuesto Sobre la Renta al Fisco Nacional.

Este artículo proporciona evidencias que dan a conocer que existen una serie de beneficios establecidos por la LOT los cuales, por no poseer carácter remunerativo no deberán ser considerados como enriquecimiento, conduciendo a su vez el carácter de no gravable, lo que

permita concluir que al ser otorgados por las empresas en los paquetes de compensación se le brinda al trabajador una compensación con eficiencia impositiva.

El Reglamento de la Ley Orgánica de las Trabajadoras y los Trabajadores, en el Artículo 73 establece que estos beneficios sociales no remunerativos, “revisten carácter excepcional” en referencia que tienen las empresas en ofrecer estos beneficios; “deberán guardar proporción o adecuación con las necesidades que se pretenden satisfacer”, para que no se gasten recursos económicos en ofrecimientos que no satisfagan las necesidades del empleado y la de sus familias, ya que “deberán aprovechar al trabajador, su cónyuge o concubino, o a sus familiares” es decir, estos beneficios deben ser extensibles a los familiares del trabajador y por último indica que:

No revisten carácter salarial cualquiera fuere la modalidad de cumplimiento y fuente de la obligación, salvo que se hubiere pactado lo contrario en convenciones colectivas o contrato individual de trabajo. Por tanto, los beneficios derivados del servicios de comedores organizados y financiados total o parcialmente por el empleador, así como de la provisión o suministro de alimentos a través de comisariatos, abastos o de la entrega al trabajador de cestas de productos alimenticios, no revisten carácter salarial (...). (p. 25).

Por otra parte, en el Reglamento de la LOTTT, en el Artículo 72, señala las percepciones no salariales e indica:

No reviste carácter salarial aquellas percepciones o suministros que: a) No ingresen, efectivamente, al patrimonio del trabajador; b) No fueren libremente disponibles; c) Estuvieren destinadas a reintegrar los gastos en que hubiere incurrido el trabajador con ocasión de la prestación de sus servicios y cuyo coste debe ser asumido por el patrono; d) proporcionaren al trabajador medios, elementos o facilidades para la ejecución de su labor, tales como herramientas, uniformes, implementos de seguridad, y provisiones de habitación. Si a estos fines el trabajador recibiere de su patrono sumas de dinero, éstas deberán guardar proporción con los gastos en que efectivamente incurrió o debió incurrir según lo pactado; y e) Constituyan gratificaciones voluntarias o graciosas originadas en motivos diferentes a la relación de trabajo.

Las controversias que surgen sobre determinados pagos, que algunos consideran salarios y otros no, se resuelven por vía judicial.

Cabe destacar, que el salario en la Legislación Venezolana es sometido a impuesto, donde el salario es considerado como una renta, y se le somete a impuesto regular, si excede una cantidad anual determinada, de acuerdo a lo pautado en La Ley de Impuesto sobre la Renta.

El Artículo 99 del Reglamento de la LOTTT, indica “Los intereses generados por la prestación de antigüedad acumulada están exentos del Impuesto sobre la Renta, serán acreditados o depositados mensualmente y pagados al cumplir cada año de servido, salvo que el trabajador, mediante manifestación escrita, decidiera capitalizarlos” (p.29).

3.2. Impuesto sobre la Renta (ISLR)

Entre los tipos de impuestos existentes en Venezuela, es pertinente en esta investigación el estudio del Impuesto Sobre la Renta acreditado por personas naturales, el cual es el gravamen aplicado sobre las ganancias anuales netas y disponibles en dinero o en especie.

3.2.1. Definición

El Impuesto Sobre la Renta (ISLR) grava toda ganancia o incremento de patrimonio, producida por una inversión o la rentabilidad de un capital, por el trabajo bajo la relación de dependencia o el ejercicio libre de la profesión, y en general, los enriquecimientos derivados de la realización de cualquier actividad económica o de la obtención de un privilegio. Este impuesto se rige por la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR).

3.2.2. Conceptos Claves sobre el Impuesto Sobre la Renta:

Para mayor entendimiento del lector se precisa identificar conceptos claves ante tal aspecto:

- a. Potestad Tributaria: según La Ley del Impuesto sobre la Renta (2006) responde al “poder del Estado, como nación, para crear tributos por ley en territorio nacional” (p.19).
- b. Impuesto: “es una clase o tipo de tributo cuya obligación tiene como hecho imponible una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente” (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2006, p.18)

Los impuestos pueden ser progresivos, proporcionales y regresivos:

1. Impuesto Progresivo: según la Ley del Impuesto sobre la Renta (2006) “impuesto cuya tarifa, determinada conforme a una escala establecida por la Ley, va aumentando a medida que van creciendo los ingresos gravables. Con frecuencia, esta escala parte de cierto límite, el cual es denominado base de exención” (p.18).
2. Impuesto Proporcional: “aquel aplicado sobre la base de un porcentaje determinado, sin considerar los recursos del contribuyente. Su aplicabilidad es más gravosa que el impuesto progresivo”. (Ley del Impuesto sobre La Renta, 2006, p.18).
3. Impuesto Regresivo: en base a la Ley del Impuesto sobre La Renta (2006) “es aquel que afecta, con mayor intensidad, los sectores económicos menos favorecidos” (p. 18).

El Impuesto sobre la Renta tiene como fuente, objeto y base de cálculo los ingresos netos percibidos por las personas naturales, las personas jurídicas y otras entidades económicas, por ello es un impuesto justo y ecuánime, pues grava un signo cierto y seguro de riqueza, o sea, la riqueza ganada o renta.

- Renta Neta: responde al enriquecimiento neto, se obtiene ante la resta de los ingresos brutos menos los costos y deducciones permitidas por la Ley. (Ley del Impuesto sobre La Renta, 2006)
- Renta Gravable: “se entiende como tal, aquella obtenida de restar de la renta neta o enriquecimiento neto, los desgravámenes, rebajas y reajustes por inflación a que tiene lugar, para luego aplicarle la tarifa de impuesto que corresponda” (Ley del Impuesto sobre La Renta, 2006, p.19).
- Base imponible: “es la medición o cuantificación del hecho imponible. Elemento establecido por el Legislador para el cálculo de determinado tributo” (Ley del Impuesto sobre La Renta, 2006, p.14).
- Exenciones: “dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, otorgada por el legislador. Situación de privilegio o inmunidad otorgada a una persona o entidad, para no ser comprometida en una carga u obligación” (Ley del Impuesto sobre La Renta, 2006, p.15).

- Unidad Tributaria: “representa la magnitud aritmética, por cuyo intermedio se establecen las bases de imposición, de exención, de las multas, para permitir así la denominada conversión monetaria (...)” (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2006, p.19).

Ahora bien, tal como señala el artículo 1 de la Ley del ISLR: “Los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o en especies, causaran impuestos según las normas establecidas en esta Ley (...)”. (2007, p.1).

Estudiando este artículo, en pro de la eficacia fiscal, todo aquello que no sea enriquecimiento no causara impuesto, es decir no será taxable, como por ejemplo: las fiestas corporativas, los planes vacacionales para hijos de los trabajadores, las asistencias psicológicas, entre otros. En el transcurso de este capítulo saldrán de manifiesto otros elementos de los paquetes de compensación que se pueden considerar como no gravables.

3.2.3. Contribuyentes

Están sometidos al Régimen Impositivo previsto en esta Ley (Artículo 7 de la LISLR-2007):

- a) Las personas naturales.
- b) Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.
- c) Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho;
- d) Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas (...)
- e) Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas.
- f) Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional. (p. 5).

A efectos de esta investigación, se remitirá al Impuesto sobre la renta a personas naturales. El mismo, posee la característica de ser un impuesto progresivo, en cuanto depende directamente de los ingresos netos recibidos por el trabajador. Ahora bien, conviene señalar quienes están obligados a presentar la declaración definitiva del ISLR:

1. Los residentes en el país que devenguen sueldos anuales superiores a 1.000 UT.
2. Los residentes en el país que sean comerciantes o profesionales en libre ejercicio y las herencias yacentes, que obtengan ingresos anuales superiores a 1.500 UT o enriquecimientos netos mayores a 1.000 UT.
3. Los que se dediquen exclusivamente a la realización de actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras, piscícolas a nivel primario y obtengan ingresos brutos mayores a 2.625 UT (no pagan impuestos si gozan de algún tipo de exoneración).

Las personas naturales deberán declarar a los 3 primeros meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal ante las entidades bancarias autorizadas o consulados.

3.2.4. Consideraciones sobre Eficiencia Impositiva establecida por la Ley de ISLR.

El Impuesto Sobre La Renta puede llegar a ser un elemento negativo para los trabajadores, porque se puede aumentar el monto de la cancelación del impuesto si el trabajador llegase a escoger un beneficio que sea gravable y consecuentemente aumentara su renta neta (a mayor remuneración gravable mayor contribución del empleado y del empleador). Si el trabajador y el empleador no tienen esto claro, ciertamente le producirá un descontento debido a que se hallará en una situación inesperada y con resultados pocos deseados, por este motivo las empresas se deben preocupar por esta situación y tomar las medidas pertinentes. Una de ellas es analizar los beneficios gravables y no gravables, para luego crear los paquetes que van a ser ofrecidos a los trabajadores y aclararles a cada uno, cuáles de estos beneficios inciden en el pago del ISLR, de manera que escojan los beneficios de forma consciente y responsable.

Para la presente investigación, de manera comparativa, conviene señalar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) del año 2007, establece un conjunto de *desgravámenes* a la hora de la declaración del mismo, éstos deducen a la renta gravable pagando al final una porción menor de impuesto. El contribuyente puede escoger entre dos (2) tipos de desgravámenes que la ley permite en sus artículos 60 y 61.

Según el Artículo 61 de la LISLR-2007, Cualquier persona natural siempre que se encuentre domiciliada en el país, puede optar por utilizar el desgravámen único equivalente a setecientas setenta y cuatro unidades tributarias (774 UT) u optar por la sumatoria del resto de los desgravámenes establecidos en el Artículo 60 de la LISLR, señalados a continuación:

- Monto otorgado a institutos docentes del país en base a propósitos educativos del contribuyente y de sus descendientes menores de 25 años. En caso de educación especial no aplica límite de edad alguna.
- Pago realizado por el contribuyente a empresas domiciliadas en el país por motivo de primas de seguros, hospitalización, cirugía y maternidad (HCM).
- Pago a servicios médicos, odontológicos y de hospitalización para el contribuyente y las personas a su cargo tales como conyugue no separado de bienes, ascendientes y descendientes directos.
- Monto pagado por concepto de intereses de préstamos para adquisición de vivienda principal siempre que no exceda de 1.000 UT.
- Igualmente los pagos por concepto de alquiler de vivienda siempre que no exceda de 800 UT.

Esto implica que en los desgravámenes personales previstos en el art. 60 de la Ley de ISLR en Venezuela señalan un conjunto de beneficios que no se gravan. En otras palabras, nos brinda evidencia para señalar que los siguientes beneficios tienen eficiencia impositiva: Chequeo médico, Seguros de hospitalización, cirugía y maternidad (HCM), pagos por educación de cualquier nivel y préstamos para adquisición de viviendas (hasta 1000 UT) y por alquiler (hasta 800 UT).

Rebajas de impuestos

La Ley de ISLR establece algunos casos donde dispone que el impuesto resultante de la aplicación de la Tarifa goce de una rebaja. Esto queda de manifiesto en el artículo 62 de la presente Ley, donde señala, que las personas naturales residentes en el país podrán gozar entre otras, de una rebaja de 10 UT anuales por concepto de rebaja personal. Además, si los

contribuyentes tienen personas a su cargo gozaran de rebajas de impuesto por 10 UT por el conyugue no separado de bienes y de una rebaja por cada carga familiar de 10 UT por cada ascendiente o descendientes directos residente en el país; en este último caso, los descendientes deben ser menores de 18 años, salvo que estén incapacitados para el trabajo o estén estudiando y sean menores de 25 años.

Asimismo, en el Parágrafo Primero del presente artículo determina que la rebaja concedida por el conyugue no separado de bienes no procederá cuando los mismos declaren por separado. En este caso, sólo uno de ellos podrá solicitar rebaja de impuesto por concepto de carga de familia. También, señala en el Parágrafo Segundo que cuando varios contribuyentes declaren el sostenimiento de algún ascendiente o descendiente, las rebajas de impuestos se dividirán entre ellos.

Una vez señalado los desgravámenes y rebajas que establece La Ley del ISLR conviene analizar las exenciones que el mismo establece.

Exenciones

En el art. 14 de la Ley de ISLR- 2007, se señala que estarán exentos entre otros:

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 la LOT 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 aquellas 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 regule.
8. Los afiliados a las cajas de ahorro 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 (...)

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 (...) (Artículo 14 LISLR- 2007, p. 9 y 10).

Por otra parte, al momento de la determinación del enriquecimiento neto se observan algunos conceptos que se excluyen del mismo, La Ley establece aquellos elementos de la remuneración que no son gravables, lo cual esta expresado en el Artículo 16 de La Ley de ISLR- 2007, en donde se indica:

- a) 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 aquellos (...)
- b) Parágrafo Cuarto: los viáticos obtenidos como consecuencia de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, se excluirán a lo 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.(Artículo 16 LISLR- 2007, p.12).

3.2.5. Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, mediante Decreto 1435 del 18 de noviembre de 2014

Para lograr el objetivo principal propuesto en la presente Tesis de Grado, es importante señalar las principales modificaciones de la reforma de la Ley de Impuestos Sobre la Renta de fecha 18 de Noviembre de 2014.

En esta oportunidad se modificaron los artículos 5, 32, 52, 86, 173, 195 y el 200 inclusive. Se suprime el Capítulo I “De las Rebajas por razón de actividades de inversión” del Título IV “DE LAS REBAJAS DE IMPUESTOS Y DE LOS DESGRAVÁMENES”, y por ende la eliminación de sus artículos 56 y 57. Esta eliminación genera el cambio en la numeración de los artículos restantes.

A los efectos de esta investigación se continúa con el análisis de la modificación del Artículo 52, en dicha modificación se agrega un nuevo párrafo que pasa a ser el párrafo Primero. Los párrafos primero y segundo del artículo 52 modificado, pasan a ser el Parágrafo Segundo y Parágrafo Tercero del artículo 52, de la ley de impuesto sobre la renta vigente, a saber:

¿Qué es el “Enriquecimiento Neto Global” a los fines de impuesto sobre la renta?

Con base a lo dispuesto en el artículo 27 del Decreto Ley de Impuesto Sobre La Renta, es el resultante de restar de los ingresos, los costos y las deducciones expresadas en ese artículo, “...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...”

Una vez determinado el enriquecimiento neto global por parte de los contribuyentes señalados en el artículo 9 de este Decreto ley, deben aplicar la Tarifa N° 2 a los fines de determinar el impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal”

Se Suprime el Capítulo I del Título IV y sus artículos 56 y 57:

El Título IV “De las Rebajas de Impuesto y de los Desgravámenes”, su Capítulo I “De las Rebajas por Razón de Actividades e Inversiones” estaba conformado por los artículos 56, 57 y 58, al suprimirse este capítulo, se eliminaron los artículos 56 y 57; el artículo 58 paso a ser el artículo 56 formando parte del articulado del Título III “De las Tarifas y su aplicación y del Gravamen Proporcional a otros enriquecimientos.”

Se modifica el numeral 1 del artículo 27, condicionando la deducción de los sueldos y salarios al cumplimiento de todas las obligaciones asociadas a su condición de patrono, entre otras referimos al Régimen de Seguridad Social (IVSS, INCES) y LOPCYMAT.

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:

l. 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.

Se modifica el artículo 31 de la ley, estableciendo la gravabilidad a las personas naturales bajo relación de dependencia por todos sus enriquecimientos habituales o accidentales sea cual fuere el concepto percibido, tengan o no carácter salarial, se excluye del gravamen el bono de alimentación y los viáticos.

Artículo 3°. Se modifica el artículo 31, en los términos que se mencionan a continuación: “Artículo 31: Se considera como enriquecimiento neto toda contraprestación o utilidad, regular o accidental, derivada de la prestación de servicios personales bajo la relación de dependencia, independientemente de su carácter social, distintas de viáticos y bono de alimentación”.

3.3. Jurisprudencias (Sentencias TSJ)

Entre las jurisprudencias relacionadas con el tema de investigación en cuestión, es conveniente señalar las siguientes sentencias:

Sentencia N° 00559 de Sala Político Administrativa, Expediente N° 15666 de fecha 03/04/2001:

Asunto: La figura de la compensación en el ámbito de la obligación tributaria. La compensación es aquel medio de extinción de la obligación tributaria en que el contribuyente y el Fisco son recíprocamente deudores y titulares de deudas líquidas, homogéneas, exigibles y no prescritas. (...) la compensación de la obligación tributaria constituye una compensación legal entre el sujeto activo y el sujeto pasivo recíprocamente deudores.

Sentencia N° 1397 de Sala Constitucional, Expediente N° 00-1557 de fecha 21/11/2000:

Asunto: De los Impuestos. En efecto, la doctrina más calificada en la materia, define a los "impuestos" -en términos generales- como aquella prestación exigida por el Estado (en las distintas expresiones del Poder Público) que se caracteriza por tener como hecho generador de la obligación tributaria un hecho de la vida común tomando como índice de capacidad

contributiva, destinado a costear los servicios generales de la administración, sin que el Estado otorgue una contraprestación individualizada al obligado por el referido pago.

Sentencia N° 263 de Sala de Casación Social, Expediente N° 01-376 de fecha 24/10/2001:

Asunto: Cuáles conceptos pagados al trabajador se consideran formando parte del salario. Esta interpretación dada al artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo en cuanto a que los beneficios, ventajas o provechos obtenidos por el trabajador al estar destinados para la realización de su labor, forman parte del salario, resulta errada a la luz de los actuales criterios doctrinales y jurisprudenciales, ya que debe considerarse al salario como un medio remunerativo del trabajo, como una contraprestación al trabajo subordinado y, en consecuencia, no todas las cantidades, beneficios y conceptos que un patrono pague a un empleado durante la relación de trabajo, tendrá naturaleza salarial.

Sentencia N° 438 de Sala de Casación Social, Expediente N° 00-065 de fecha 02/11/2000:

Asunto: El bono por compensación; para cubrir el pago del alquiler de la vivienda y vacacional no forman parte del salario. Todo lo que perciba el trabajador de manera habitual con motivo de los servicios prestados, en su respectiva jornada personal, no sujeto a una calificación especial prevista en la Ley que permita afirmar lo contrario, debe entenderse que corresponde a retribución de su trabajo ordinario, y en tal sentido, formará parte tanto del salario integral como del salario normal. En ese orden de ideas, se observa que al referido bono por compensación del alto costo de los servicios públicos, ni al bono para cubrir el pago del alquiler de la vivienda, les corresponde alguna calificación particular que permita asignarles un origen distinto al de retribución por el trabajo ordinario.

Mas no así por lo que respecta al bono vacacional, el cual, conforme a lo establecido por la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia en su citado fallo de fecha 22 Julio 1998, a diferencia del pago por vacaciones, no forma parte del salario normal a incluir en el cálculo de las prestaciones por terminación de la relación de trabajo -en el supuesto de la Ley de 1990- por no ser devengado como retribución de la labor prestada durante la jornada ordinaria, sino como una remuneración adicional o extraordinaria dirigida a incrementar las posibilidades del mejor disfrute del descanso vacacional dispuesto en la Ley.

Sentencia N° 301 del 27/02/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.635, expediente 01-2862 de fecha 01/03/2007:

Con este pronunciamiento se modifica el régimen impositivo aplicable a los ingresos percibidos por las personas naturales por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares; 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; estableciendo un tratamiento diferenciado entre el salario normal que incluye el ingreso obtenido periódicamente por parte del trabajador o las remuneraciones otorgadas en forma regular, y los demás beneficios remunerativos percibidos por el trabajador de forma accidental, tales como bonificaciones que no revistan carácter permanente y las utilidades que son calculadas tomando como base precisamente el salario normal.

Así, los trabajadores asalariados deberán declarar como enriquecimiento neto a efectos de la determinación de su ISLR, únicamente el 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."

Estos, beneficios remunerativos percibidos de forma accidental, deberán ser declarados como ingreso bruto a los fines de la determinación de la totalidad de su enriquecimiento neto gravable, pudiendo aplicarse a éstos las deducciones establecidas en la LISLR, por concepto de gastos normales y necesarios, realizado por el contribuyente para la obtención de este tipo de remuneración. Finalmente, se le aplicarán los desgravámenes procedentes a la totalidad de enriquecimiento neto así calculado, para obtener la renta neta sobre la cual calcular el impuesto según la alícuota que corresponda.

El sentido y alcance del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, quedó de la siguiente forma:

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).

En la primera parte de la sentencia se expone:

En el escrito de alcance de dicha aclaratoria, manifestaron que ... la sentencia no define claramente lo que debemos entender por beneficios otorgados de forma accidental, en consecuencia, estima esta Representación que la accidentalidad no debería referirse a aquellos beneficios que constituyan un derecho adquirido para el asalariado, aun cuando, varíe la fecha y el monto del pago; en otras palabras, atendiendo a la buena intención de esta Sala, debería entenderse que las remuneraciones accidentales a ser excluidas de las base imponible, son aquellas que no constituyen un derecho para el trabajador y que son pagadas ocasionalmente (...).

Considerando esto, en pro de la eficacia fiscal, se puede decir que los paquetes de compensación que incluya por ejemplo, las fiestas corporativas, planes vacacionales para los hijos de los trabajadores, club social, entre otros, no son taxables debido a que son pagados ocasionalmente.

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que aclara la aplicación en el tiempo de la interpretación efectuada del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y aclara la regularidad mensual de las remuneraciones a declarar.

CAPITULO IV

Marco Metodológico

En este capítulo se detalla los aspectos relacionados con la metodología seleccionada, la cual tiene como finalidad la describir la forma como se abordó el problema, así como el tipo y diseño de investigación, unidades de análisis, técnicas e instrumentos de recolección de y análisis de datos.

4.1. Tipo de Investigación

De acuerdo con el problema que se plantea en el presente estudio con a los objetivos que de él se derivan y las bases teóricas acerca del mismo, la presente una investigación documental de tipo analítica – documental. Según Bernal (2010) “la investigación documental consiste en el análisis de la información escrita...con el propósito de establecer relaciones, diferencias, etapas, posturas o estado actual del conocimiento respecto al tema objeto de estudio” (p. 111).

Igualmente fue descriptiva, por contener conceptos, definiciones y explicaciones sobre las retenciones de impuesto sobre la renta, los esquemas de pago de sueldos, salarios y compensaciones, y la efectividad impositiva.

"La investigación descriptiva es aquella que comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual, composición o proceso de los fenómenos" Tamayo y Tamayo (2007).

4.2. Diseño de la Investigación

Se considera esta Investigación de tipo documental y descriptiva, en el primer caso debido a que se orientó el desarrollo hacia una investigación documental, puesto que se toma como base, consultas de libros, resúmenes técnicos y Leyes que fueron relevantes para la investigación.

Según Sabino, C (1996), “La investigación documental como su nombre lo indica, depende fundamentalmente de la información que se recoge o consulta en documentos, entendiéndose este término, en sentido amplio, como todo aquel material de índole

permanente, y al que se puede acudir como fuente de referencia en cualquier momento o lugar, sin que se altere su naturaleza o sentido”. (p.110).

En el segundo aspecto, debido a que se describirá una información recolectada en un momento determinado y en una sola oportunidad.

En vista de lo descrito anteriormente puede concluirse que el diseño de la investigación viene dado por la revisión exhaustiva de las diferentes fuentes de información, tales como documentos, informes, estudios, ponencias, leyes, normas y bibliografía relacionada con el tema de estudio.

4.3. Unidad de Análisis

La unidad de análisis está referida al contexto, característica o variable que se desea investigar. Es así como la unidad puede estar dada por una persona, un grupo, un objeto u otro que contengan claramente los eventos a investigar.

Hurtado (2000) resalta que “las unidades de estudio se deben definir de tal modo que a través de ellas se puedan dar una respuesta completa y no parcial a la interrogante de la investigación”. Es así como en la presente investigación la unidad de estudio está constituida como libros, revistas, monografías, tesis, páginas web, internet, entre otras.

4. Población y Muestra

La población consiste en el conjunto de todos los casos que concuerda con una de serie de especificaciones relacionadas directamente con la investigación a realizar. Hernández, Fernández y Baptista (2010).

Por ser este Trabajo de Grado de tipo documental y descriptivo, no existe una población y una muestra determinada, tal como se describe en el concepto del párrafo anterior.

5. Definición de Variables

Una variable es una cualidad susceptible de sufrir cambios. Un sistema de variables consiste, por lo tanto, en una serie de características por estudiar, definidas de manera operacional, es decir, en función de sus indicadores o unidades de medida. Paella (2006) plantea que variables "Son elementos o factores que pueden ser clasificados en una o más

categorías. Es posible medirlas o cuantificarlas según sus propiedades o características" (p. 73).

Las variables de esta investigación vienen dadas por los esquemas de pagos salariales y de compensación, que determinará el ingreso neto del trabajador y el porcentaje a retener de ISLR, según la modificación por decreto del año 2014.

Los salarios y compensaciones se definen como "Todas las formas de beneficios financieros, servicios tangibles y en general cualquier tipo de beneficio no financiero o intangible que recibe un empleado como contraprestación de una relación de trabajo". Bello y Cortes (2005).

Las mismas pueden ser Directas e Indirectas. En el caso de las directas son "La compensación (sueldos, salarios, prestaciones) es la gratificación que los empleados reciben a cambio de su labor, es el elemento que permite, a la empresa, atraer y retener los recursos humanos que necesita, y al empleado, satisfacer sus necesidades materiales, de seguridad y de ego o estatus". R. Guzmán (2006). Conformadas por las siguientes variables: Salario base, Caja de Ahorro, Fondo de Ahorros, Utilidades, Vacaciones, Bono Alimentación, Bono Vacacional, Comisiones, Bono por producción, Otros Incentivos y/o Prima por antigüedad.

Las Indirectas "Es aquella que se le otorga al empleado no solo por ejecutar las actividades asignadas, sino que se otorgan ante todo por el simple hecho de pertenecer a la empresa". Iurkovic y León (2001). Con las siguientes variables: Préstamos, Seguro de Vida, Seguro de Accidentes, Viajes, Teléfono Celular y/o Productos de la empresa.

5.1.- Operacionalización

El proceso de Operacionalización de esta investigación, en la que se muestran las variables, definición, dimensión e indicadores.

Para ello se creó una matriz compuesta por la variable principal por el cual se desarrollará la investigación, que es el esquema de pago salarial y de compensación, luego se expone su concepto y los indicadores para compensaciones directas e indirectas.

A continuación se presenta el cuadro de operacionalización.

Tabla N° 3. Operacionalización

Objetivo General: Identificar un esquema porcentual de pago de sueldos y sistemas de compensación que sea menos perjudicial en el ingreso neto del trabajador de una empresa, bajo la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 2014.

Variable	Definición Conceptual	Dimensión	Definición Conceptual	Indicadores
Impacto de los porcentajes de retención a los esquemas de pagos salariales y de compensación. Sueldos y Compensaciones	“Todas las formas de beneficios financieros, servicios tangibles y en general cualquier tipo de beneficio no financiero o intangible que recibe un empleado como contraprestación de una relación de trabajo”. Bello y Cortes (2005).	Compensación Directa	“La compensación (sueldos, salarios, prestaciones) es la gratificación que los empleados reciben a cambio de su labor, es el elemento que permite, a la empresa, atraer y retener los recursos humanos que necesita, y al empleado, satisfacer sus necesidades materiales, de seguridad y de ego o estatus”. R. Guzmán (2006).	Pagos Fijos Salario base Caja de Ahorro Fondo de Ahorros Utilidades Vacaciones Bono Alimentación Bono Vacacional <u>Pagos Variables</u> Comisiones Bono por producción Otros Incentivos <u>Otros</u> Prima por antigüedad
		Compensación Indirecta	Es aquella que se le otorga al empleado no solo por ejecutar las actividades asignadas, sino que se otorgan ante todo por el simple hecho de pertenecer a la empresa. Iurkovic y León (2001).	Préstamos Seguro de Vida Seguro de Accidentes Viajes Teléfono Celular Productos de la empresa
Impuestos	El impuesto sobre la renta es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario) regido por derecho público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la administración hacendaria (acreedor tributario). Wikipedia. Consultado 2016	Impuesto Sobre la Renta	“Impuesto aplicado sobre los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie...” SENIAT (2005).	Beneficios Gravables Beneficios No Gravables
Política Laboral	Esquemas porcentual de cancelación para el personal, tanto salarial como de compensaciones	Recursos Humanos	Equidad en el pago de las compensaciones salariales, que exista un porcentaje que logre el equilibrio y el beneficio para empleado y empleador.	Esquema de Pago

6. Técnicas de Recolección de Información

Luego de haber descrito el tipo y diseño de investigación, es necesario como parte del marco metodológico de la investigación que se va a realizar, establecer los distintos métodos, técnicas y procedimientos que posibilitarán obtener la información requerida.

Con el fin de alcanzar los conocimientos necesarios que permitirán dar respuesta al objetivo del estudio, se empleó la técnica documental para la recolección u obtención de información y datos.

Ésta tiene por objeto elaborar un marco teórico conceptual para formar un cuerpo de ideas sobre el objeto de la investigación a través de las fuentes primarias de información tales como libros, revistas, monografías, tesis, páginas web, internet, entre otras, así como de las fuentes secundarias como enciclopedias, manuales. Con el uso de ésta técnica se sentarán las bases teóricas y legales fundamentales para lograr el manejo del tema con propiedad.

Para profundizar en el mismo se emplearon los métodos denominados observación documental, presentación resumida y resumen analítico. La primera de ellas es el punto de inicio ya que permite realizar una lectura general de los textos, dando arranque a la investigación.

El instrumento diseñado para extraer la información es la matriz de análisis; ésta proporciona los criterios necesarios para reagrupar las características de un evento en la unidad de estudio y es empleada porque los indicios son detectados directamente por el investigador a partir de la observación.

6.1. Validación del instrumento

Los instrumentos utilizados para la medición deben ser los correctos. Con esto se quiere decir que deben indicar lo que interesa medir con facilidad y eficiencia, tal como lo indica Namakforoosh (2002), para ello es necesario que dichos instrumentos consideren tres características principales que son: *Validez*, el grado en que la prueba mide lo que en realidad se quiere medir; *Confiabilidad*: la exactitud y precisión de los procedimientos de medición; y la *Factibilidad*, se refiere a los factores que determinan la posibilidad de realización.

Es por tanto que mientras los instrumentos mantengan en consideración dichas características serán válidos para la realización de la investigación.

Para acercarnos a la validación de este trabajo adoptamos la tipología propuesta por Maxwell y Stake (2006:109), que plantea cinco tipos de validez que se pueden relacionar con algunas etapas de nuestra investigación:

1. Validez descriptiva. Se refiere a la que está relacionada con la etapa inicial de la investigación. Usualmente involucra la recopilación de datos. El resultado principal es la información que describe lo que fue observado y experimentado. Para ello es muy importante tanto la selección del lenguaje como de los datos relevantes.

2. Validez interpretativa. La certeza en la interpretación es válida si los actores pueden confirmar ó reconocer los descubrimientos de la investigación en particular.

3. Validez teórica. La validez teórica es un análisis más abstracto que la validez descriptiva e interpretativa, relacionada con la inmediatez física y mental del fenómeno estudiado. Las construcciones y marcos teóricos de los investigadores, sean teorías conocidas, definen intrínsecamente la recopilación y la interpretación de los datos en la etapa inicial de la investigación.

En la presente investigación se utilizaron varios tipos de textos, documentos, leyes y material electrónico, con el fin de armar una estructura argumentativa de forma explícita, clara y adecuada. Todo esto incluye una evidente indicación de los puntos a tratar, por lo que se toma la responsabilidad de analizarlos y complementarlos entre ellos. Que permite dar una respuesta orientada a resolver el objetivo del estudio.

6.2. Técnica de análisis de datos empleada

Para obtener los resultados finales de la aplicación de las técnicas antes mencionadas es necesario el análisis de los mismos a través de las diferentes técnicas lógicas. Se aplicaron en este caso técnicas tales como la triangulación de métodos y técnicas, triangulación de datos, de investigadores y de teorías.

De acuerdo con el tipo de investigación, se utilizó el análisis de contenido, donde se abordó el estudio de las ideas más que de las palabras.. Para ello fue necesario llevar a cabo un proceso de: clasificación, proceso e interpretación de la información obtenida durante la

recolección de datos. Lo que permitió una técnica de descripción objetiva, sistemática y cuantitativa del contenido del cual se pretende obtener una interpretación.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES

Finalizada la revisión bibliográfica del contenido legal que norma la materia impositiva, del Decreto 1.435 de fecha Noviembre de 2014, temas sobre la compensación salarial, paquetes compensatorios e identificada la naturaleza gravable de tales elementos, se obtuvieron las siguientes conclusiones.

Referente a los cambios más sustanciales de las modificaciones a la Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISLR), implementadas en el último trimestre de 2014, referente a las personas naturales, se encuentra que deben declarar su enriquecimiento neto, lo que implica que los impuestos gravan toda utilidad regular o accidental derivada de un empleo.

Debido a la modificación del artículo, el cual quedó:

Artículo 31: El enriquecimiento neto de las personas naturales abarca "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".

Una vez leído varios comentarios y análisis de especialistas en la materia, se concluyó que el Decreto-Ley de reforma no establece en su normativa, la fecha de su entrada en vigencia, por lo que se debió aplicar el contenido del artículo 317 de la Carta Fundamental, el cual señala que en caso de ausencia de norma legal sobre la vigencia, deberá aplicarse la misma sesenta (60) días continuos después de su publicación en la Gaceta Oficial. Esta misma norma Constitucional es repetida exactamente por el artículo 8 del vigente Código Orgánico Tributario en su artículo 8.

De esta manera, la reforma de la ley de ISLR entraba en vigencia el día 17 de enero de 2015, en virtud de la publicación de la normativa en la Gaceta del día 18 de noviembre de 2014. Sin embargo, existen normas de esta reforma que no se podían aplicar en esa fecha, en virtud de que su alcance afectaba la cuantía de las obligaciones tributarias, por lo que se

aplicaba las normas para el ejercicio que se inició después del 17 de enero de 2015, tal y como lo dispone el mismo artículo 8 antes referido

Para esta investigación el punto de interés es la modificación del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, referida a la determinación de la base imponible o de cálculo que deben considerar las personas naturales que prestan servicios bajo relación de dependencia y obtienen una contraprestación dineraria llamada sueldo, salario, remuneración, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás similares, considerándose estas contraprestaciones como enriquecimiento netos sobre la cual deberán aplicar la tarifa 1 para cuantificar el impuesto causado en dicho ejercicio.

Dicho artículo 31, fue interpretado en febrero del año 2007, por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (como se explicó en el Capítulo del Marco Legal), en ella el Poder Judicial realizó una serie de afirmaciones que lo llevan a concluir lo oprobioso que resulta el gravamen sobre los asalariados al considerar tan extensa base imponible que pesa en mayor medida sobre sus ingresos.

El ISLR de los asalariados se aleja en demasía de la progresividad propia de este tributo, sobre todo si se toma en cuenta que aquella fuente de enriquecimiento se encuentra también incidida por una serie de contribuciones parafiscales (Seguro Social, Política Habitacional, INCES, etc).

Todo esto produce una merma en el valor del salario como instrumento de dignificación de la calidad de vida del trabajador. En consideración al criterio esbozado, la Sala es de la opinión que la norma que estipula los conceptos que conforman el enriquecimiento neto de los trabajadores, puede ser interpretada conforme a los postulados constitucionales, estimando que éste sólo abarca las remuneraciones otorgadas en forma regular, 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 sólo en el pago de impuestos.

5.1. Efectividad Impositiva

Una vez determinado la parte de la modificación de la ley relacionado al enriquecimiento neto de las personas naturales, se pasará a esbozar los esquemas de pago de salarios y compensaciones de esa época, para concluir la efectividad impositiva.

Ya está definido que el término compensación se utiliza para designar todo aquello que las personas reciben a cambio de su trabajo, una parte muy importante lo constituyen el sueldo, los incentivos, cuando los hay, y las prestaciones, tanto en efectivo como en especie.

Luego de haber revisado y analizado varias fuentes de información sobre el tema de las compensaciones salariales, se puede decir, que el básico de pago para empleados es: sueldo, bono alimentación, vacaciones y utilidades.

Sin embargo, existen, para cierto tipo de personal fijo (ejecutivos, directores, vendedores) un paquete de sueldos y compensaciones, siendo el más común y repetitivo, el que posee los siguientes componentes:

➤ Pagos en Efectivo: Conformados por la suma de:

Pagos Fijos: Salario básico anual, bono vacacional, utilidades, planes de ahorro, bono de alimentación.

Pagos Variables: Comisiones y cualquier tipo de bonos (ejecutivo, de venta, producción, incentivo).

➤ Beneficios: Planes Médicos, Seguro de Vida, de Accidentes, por incapacidad, de Viajes, de Vehículos, Préstamo de Vehículo, Préstamo de Vivienda, otros Préstamos.

➤ Emolumentos: Club social, celular, asignación de vehículos.

➤ Otros Beneficios: Cesta de productos, cesta navideña, juguetes, textos escolares.

Según la modificación de la ley, indicado en el punto anterior, todos los pagos en efectivo a excepción del bono de alimentación (Cesta Ticket) y planes de ahorro, tienen carácter salarial, y por ende son, incluidos en el monto a declarar del impuesto Sobre la Renta.

Los beneficios y emolumentos se consideran como elementos no gravables ya que los mismos no ingresan al patrimonio del trabajador desde el punto de vista de enriquecimiento.

La cesta navideña se considera la única excepción dado a su carácter de regularidad y permanencia.

Basado en esto, un ejecutivo que percibe por lo menos dos rubros de cada uno de los componentes de esquema de salarios y compensaciones, cancelará una fuerte porción de su ingreso en impuesto sobre la renta, fundado en la modificación de la ley sobre enriquecimientos netos.

Para confirmar lo anterior y dar respuesta a la interrogante de este trabajo, se buscó, por páginas web, diferentes esquemas de pagos para directores y ejecutivos, donde se haya percibido al menos uno de los rubros del esquema ya indicado, realizando el siguiente cuadro con la información sustraída

Tabla N° 4. Paquetes de Compensación para Gerentes y Ejecutivos

N°	Pagos Fijos					Pagos Variables					Total Puntos Fijos	Total Puntos Variables	Total Puntos en Efectivo	Plan Médico		Seguros					Préstamos					Total Beneficios	Emolumentos			Otros Beneficios				Total Otros Beneficios	Compensación Total (Bs.)	Moneda Gremial +	% Gremial +	Moneda no Gremial	% No Gremial
	Salario Total Anual	Bono Vacacional	Utilidades	Caja de Ahorro	Fondo de Ahorro	Propina de Alimentación	Comisión	Bono Ejecutivo	Otros bonos e incentivos	Básico				Exceso	Seguro de Vida	Seguro de Accidentes	Seguro por Incapacidad	Seguro de Viajes	Seguro Vehículo	Préstamo Vehículo	Préstamo Vivienda	Otros Préstamos	Caja Social	Caja Calor	Vehículo Asignado		Casa de Habitación	Casa Vacacional	Jugones	Tratamiento									
1	300.670	11.102	61.553	0	0	0	0	26.458	294.322	36.458	400.781	3.770	0	111	34	0	0	670	0	0	4.587	0	1.554	46.168	47.722	0	0	0	0	453.091	400.781	88%	52.309	12%					
2	212.432	200.928	78.117	12.805	0	0	0	41.734	0	255.272	42.734	367.006	2.409	0	2242	0	0	6.000	0	0	10.480	0	1.554	58.520	60.074	552	0	0	140	692	439.053	354.801	81%	84.252	19%				
3	254.570	72.724	94.074	48	0	0	0	34.484	0	290.424	34.484	455.913	1.120	0	1888	0	0	670	0	0	4.588	0	1.512	0	1.512	0	0	0	0	0	422.013	455.913	99%	6.140	1%				
4	247.893	44.758	141.204	0	0	98.939	0	130.982	0	533.815	130.982	664.777	5.237	0	247	0	0	670	0	0	6.983	0	2.380	36.345	38.666	94	330	98	0	711.887	565.148	79%	146.740	21%					
5	236.880	23.951	83.634	14.003	14.004	0	35.339	12.471	1.938	362.462	30.346	412.808	476	3.491	2441	0	0	6.000	0	0	16.724	0	0	25.554	25.554	0	0	0	0	0	459.086	384.801	84%	74.285	16%				
6	213.297	38.058	104.807	0	0	36.152	0	53.601	202.384	53.601	445.096	3.735	0	371	120	0	0	0	0	0	5.126	0	0	45.052	45.052	0	500	0	0	500	496.783	410.344	82%	86.440	17%				
7	212.063	28.451	98.302	15	0	0	0	51.353	0	238.871	51.353	393.224	1.633	0	3.276	0	0	0	0	0	8.699	18.300	2.100	45.006	76.006	360	0	0	0	360	478.288	393.203	82%	85.080	18%				
8	284.000	14.167	72.722	18.330	9.300	0	0	40.000	0	214.249	40.000	339.349	2.380	0	0	0	0	670	0	0	4.038	0	0	0	0	0	0	0	0	0	363.387	339.349	93%	24.038	9%				
9	101.532	19.842	72.791	1.440	0	0	0	40.301	0	236.865	40.301	338.911	1.265	0	1557	0	77	6.000	0	0	10.588	0	1.520	0	1.520	0	193	0	140	333	350.352	335.663	96%	14.689	4%				
10	192.258	15.487	68.248	2.508	0	0	0	3.804	27.960	735.300	73.764	313.366	3.700	1.417	1485	0	0	4.934	0	0	12.456	11.025	1.680	33.825	48.330	0	0	0	0	0	395.153	310.058	79%	84.295	21%				
11	180.000	3.500	45.875	0	0	0	0	0	228.375	0	228.375	2.374	0	0	0	0	0	0	0	0	2.374	0	1.680	27.114	28.794	0	0	0	0	0	260.543	228.375	88%	32.168	12%				
12	172.800	26.400	49.800	0	53.600	0	0	41.301	0	302.600	45.200	345.800	1.561	0	1.106	0	0	3.868	0	0	7.837	0	0	36.625	36.625	0	0	0	0	0	389.462	302.200	78%	87.262	23%				
13	172.377	8.807	33.358	0	0	0	0	0	212.542	0	212.542	4.023	0	0	0	0	0	0	0	0	4.023	0	1.008	0	1.008	0	0	0	0	0	217.573	212.542	98%	5.031	2%				
14	162.621	8.802	55.012	0	0	0	9.865	10.241	48.624	226.425	76.730	303.065	3.579	1.590	155	0	0	0	0	0	6.223	0	3.380	77.976	81.236	0	0	0	0	0	390.724	303.065	78%	87.659	22%				
15	160.000	11.023	23.904	0	0	0	9.389	0	194.945	15.369	214.314	1.613	1.029	989	540	0	0	6.000	0	0	13.071	0	3.380	52.125	55.485	0	0	0	0	0	282.871	214.314	76%	68.557	24%				
16	158.748	15.442	58.062	9.525	0	8.800	0	31.553	0	259.577	31.553	282.130	3.100	0	1227	0	60	0	0	0	10.155	11.750	3.360	56.032	67.740	0	0	140	140	384.166	285.055	69%	100.361	31%					
17	154.580	23.184	67.835	0	0	0	0	35.380	0	265.576	35.380	271.339	2.281	0	955	0	0	4.934	0	0	8.132	0	3.360	22.047	25.407	0	0	0	0	0	304.877	271.339	89%	33.538	11%				
18	151.630	14.348	59.585	9.115	0	0	0	38.384	0	234.884	38.384	265.363	3.127	348	1440	0	0	6.000	0	0	11.525	18.384	2.940	64.701	86.025	0	300	200	0	500	375.002	265.337	68%	110.665	32%				
19	150.000	10.274	22.280	0	0	0	0	0	22.545	94.734	115.45	216.679	1.620	0	0	0	0	0	0	0	3.630	0	2.100	0	2.100	0	0	0	0	0	222.610	126.679	57%	5.730	3%				
20	142.500	2.988	24.248	0	0	11.722	0	35.625	0	180.457	35.625	216.082	3.124	0	0	0	0	0	0	0	3.124	0	0	0	0	0	0	0	0	0	222.206	185.380	83%	36.826	8%				

Fuente: Elaboración propia, 2016

Una vez identificados, en la Tabla N° 4, los niveles de eficiencia impositiva de algunos paquetes de ejecutivos y directores, con rangos de sueldo anual entre Bs. 300.000,00 y 140.000,00, se concluyó lo siguiente:

Se detectaron que los niveles de eficiencia impositiva salarial de los paquetes de compensación de este tipo de personal, poseen niveles sin gran diversidad e indicando que la

muestra no presenta diferencias significativas que faciliten la creación de tipologías excluyentes.

No obstante, en el ítem N° 16, luego de la sumatoria de todos los componentes, se detectó que el porcentaje de monto Gravable es del 64 % y del No Gravable el 36 %, mientras que en el ítem N° 18, para el Gravable arrojó un porcentaje de 68 % y para los No Gravable de 32 %, siendo los números porcentuales más bajos de los 20 señalados.

En ambos casos, los ingresos anuales están por debajo de los 150.000,00 bolívares, poseen los mismos pagos fijos y entre los variables no cuentan con comisiones. En los beneficios, tan bien son similares al solo contar con seguro de vida y de vehículos, sin contar con ningún tipo de préstamos. Cuentan con emolumentos, pero los mismos no se suman como enriquecimiento al trabajador, así como los otros beneficios por ser de carácter temporal o anual.

Los dos niveles, 16 y 18, descritos son los que poseen la mayor Efectividad Impositiva, mas sin embargo la exoneración del cálculo de impuesto no es mayor al 36 %, lo que no es tan significativo que pueda ser tomado como patrón a seguir por otras empresas.

Lo que si no cabe la menor duda, con la elaboración de esta tesis, es que la modificación de la Ley de Impuesto Sobre la Renta del 2014, es muy perjudicial ya que debe sumarse los pagos variables y los beneficios a los fijos (exceptuando los Bonos de Alimentación y los Seguros Médicos) en el cálculo de la base impositiva.

BIBLIOGRAFÍA

Bibliografía consultada

Bernal, C. (2010). "Metodología de la Investigación: Administración, Economía, Humanidad y Ciencias Sociales". Editorial Pearson. 3ra. Edición. Bogotá, Colombia.

Bonilla, J. (2005). "Sistemas de Información y Recursos Humanos". Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Venezuela.

Casás, J. (2003). "Principios Jurídicos de la Tributación, Tratado de Tributación". Tomo I, Volumen I, Astrea, Buenos Aires.

Chiavenato, I. (1994). *Administración de las Compensaciones Empresariales*: McGraw- Hill.

Ellig, B. (2002). *The Complete Guide to Executive Compensation*: New York, EUA: Edit. McGraw-Hill Professional.

Ibarra, A. (2009). "Introducción a las Finanzas Públicas". Cartagena de Indias, Colombia. Diciembre de 2009. 114 páginas.

Figuerola, B. (1975). "Historia Económica y Social de Venezuela: una estructura para su estudio". Colección Historia N° 3. Universidad Central de Venezuela. Caracas. Venezuela.

Guzmán, R. (2006). "Nueva Didáctica del Derecho del Trabajo ". Adaptada a la Constitución de 1999 y Ley Orgánica del Trabajo. Editorial Nuevo Mundo. Caracas, Venezuela.

Hernández, Fernández y Baptista (2010). "Metodología de la Investigación". McGraw Hill Interamericana. 5ta. Edición. México.

Hurtado, J. (2000). "Proyectos de Investigación". Sociedad Internacional de Investigación Holística. Servicios y Proyecciones para América Latina. Caracas, Venezuela.

Krippendorff, K (1990) "Metodología del Análisis de Contenido. Teoría y Práctica". Editorial Paidós Ibérica. Madrid, España.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2001), Gaceta Oficial N° 5.566 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 2001.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014), Decreto No. 1.435 Gaceta Extraordinaria 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014.

Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social (2002), Gaceta Oficial No. 37.600 de fecha 30 de diciembre de 2002.

Ley Orgánica de las Trabajadoras y los Trabajadores (LOTTT) (2012), Decreto No. 8.938 Gaceta Oficial No. 6.076 de fecha 30 de abril de 2012.

Mankiw, Gregory (1999) “Principios de Economía” McGraw Hill, México.

McConnell, Campbell and Brue, L. (1997). Economía Laboral Contemporánea. McGraw-Hill, Madrid. España.

Mejia, P. (2002). La industria petrolera en Venezuela. Universidad Central de Venezuela, Caracas.

Milkovich, G. y Newman, J. (1996). *Compensation*. USA: Editorial Irwin, McGraw-Hill.

Perdomo, M. (2014). “Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial 6.152 del 18-11-2014. (Extraordinaria)” Jornada de Actualización Tributaria y Empresarial. Colegio de Contadores Públicos del Estado Lara. Instituto de Desarrollo profesional, estado Lara. Venezuela.

Ruiz, J. “Impuesto Sobre La Renta. Manual Didáctico y de Consulta”. Editada por Legislación Lec. Caracas, Venezuela.

Sabino, C. (1996). “El Proceso de la Investigación”. Universidad Central de Venezuela. Caracas, Venezuela.

Sainz, F. (1977). Sistema de Derecho Financiero, tomo I, volumen II. Pag. 22. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid. 1977.

Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (2007). “Folleto descriptivo e informativo de la declaración definitiva del Impuesto Sobre La Renta, personas naturales y personas jurídicas”. Emitido en fecha 01 de enero de 2007.

Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (2005). “Glosario de Términos”.

Tamayo y Tamayo, M. (2007). “El proceso de la Investigación Científica”. Editorial Limusa, S.A., Cuarta Edición. Ciudad de México. México.

Toro, J. (2003). Fundamentos de Teoría Económica. Un Análisis de la Política Económica Venezolana, Editorial Panapo, Caracas.

Consultas de tesis e investigaciones

Bravo, González, Silva (2011). “Estrategias Fiscales del Impuesto sobre la Renta”. Tesis de la Escuela de Administración de la Universidad de Oriente. Estado Anzoátegui, Venezuela.

Briceño, D y Guerrero A. (2008). "Asociación de Niveles de Eficiencia Impositiva Salarial de Ejecutivos a Determinadas Características Empresariales", Tesis de la Escuela de Ciencias Sociales de la Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, Venezuela.

Medina, K. (2007). “Deberes Formales en materia de Impuesto Sobre la Renta como Factor Determinante en la Contingencias Tributarias”. Tesis del Decanato de Administración y Contaduría de la Universidad Centroccidental “Lisandro Alvarado”. Punto Fijo, estado Falcón. Venezuela.

Consultas electrónicas.

Bertoni, Alicia (2013). Compensación Salarial y Retención del Talento en Venezuela. <http://www.grupobertoni.com/compensacion-salarial-retencion-del-talento-en-venezuela/>

Cambios de la Ley de Impuesto sobre la renta. <http://cpc-onlinea.com/los-10-principales-cambios-de-la-ley-de-impuesto-sobre-la-renta-decreto-1435-gaceta-extraordinaria-6152#sthash.2Gm2N0Ff.dpuf>

<http://idp.org.ve/jornadatrib2/REFISLR.pdf>

Cristin, Josar (2009). “Los Tributos Fiscales en Venezuela”. Boletín No. 2. <https://www.monografias.com/trabajo11/tribven/tribven.shtml>

Impuestos. <https://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto>

Impuesto Sobre la Renta (ISLR) en Venezuela. <http://www.venelogia.com/archivos/2239/>

Ministerio de Finanzas. [On-line]. <http://www.mf.gov.ve>.

Méndez A. Alberto (2004) “Declaración de la AVHI y regalía petrolera”. Analítica.com <http://www.analitica.com/va/economia/opinion/1524525.asp>

PwC Venezuela. Boletín No. 2. <https://www.pwc.com/ve/es/actualizacion-tributaria/assets/boletin-actualidad-corporativa-no26.pdf>

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera Y Tributaria (SENIAT) (2014). Evolución de la Unidad Tributaria. Documento en línea. Disponible en: http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENTIDO_SENIAT/05MENU_HORIZONTAL/5.4ESTADISTICAS/5.4ESTADISTICAS_05_8.xls.

ANEXO

Gaceta Extraordinaria N°, 6.152 de fecha Noviembre de 2014, donde fue publicado el Decreto 1.435, hasta el artículo 31.

GACETA OFICIAL

DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

AÑO CXLII — MES II

Caracas, martes 18 de noviembre de 2014

N° 6.152 Extraordinario

SUMARIO

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA

Decreto N° 1.434, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.

Decreto N° 1.435, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Decreto N° 1.436, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado.

Decreto N° 1.438, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Inversiones Extranjeras.

Decreto N° 1.441, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Turismo.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA

Decreto N° 1.434 17 de noviembre de 2014

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, y el engrandecimiento del País, basado en los principios humanistas, y en las condiciones morales y éticas Bolívarianas, por mandato del pueblo, en ejercicio de las atribuciones que me confiere el numeral 8 del artículo 236 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y de conformidad con lo dispuesto en los literales "b" y "h" numeral 1, y el literal "c" numeral 2, del artículo 1° de la Ley que Autoriza al Presidente de la República para dictar Decretos con Rango, Valor y Fuerza de Ley en las Materias que se le delegan, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.112 Extraordinario, de fecha 19 de noviembre de 2013, en Consejo de Ministros.

DICTO

El siguiente,

DECRETO CON RANGO, VALOR Y FUERZA DE LEY DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

TÍTULO I

Disposiciones Preliminares

Artículo 1°. Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos.

Para los tributos aduaneros el Código Orgánico Tributario se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, a los recursos administrativos y judiciales, la determinación de intereses y en lo relativo a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código; para los demás efectos se aplicará con carácter supletorio.

Las normas de este Código se aplicarán en forma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás entes de la división político territorial. El poder tributario de los estados y municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes le atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercido por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgadas, de conformidad con la Constitución y las leyes dictadas en su ejecución.

Para los tributos y sus accesorios determinados por administraciones tributarias extranjeras, cuya recaudación sea solicitada a la República Bolivariana de Venezuela de conformidad con los respectivos tratados internacionales, este Código se aplicará en lo referente a las normas sobre cobro ejecutivo.

Parágrafo Único. Los procedimientos amistosos previstos en los tratados para evitar la doble tributación son optativos, y podrán ser solicitados por el interesado con independencia de los recursos administrativos y judiciales previstos en este Código.

Artículo 2°. Constituyen fuentes del derecho tributario:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República Bolivariana de Venezuela.
3. Las leyes y los actos con fuerza de ley.
4. Los contratos relativos a la estabilidad jurídica de regímenes de tributos nacionales, estatales y municipales.
5. Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

Parágrafo Primero. Los contratos de estabilidad jurídica a los que se refiere el numeral 4 de este artículo deberán contar con la opinión favorable de la Administración Tributaria respectiva, y entrarán en vigencia una vez aprobados por el órgano legislativo correspondiente.

Parágrafo Segundo. A los efectos de este Código se entenderán por leyes los actos sancionados por las autoridades nacionales, estatales y municipales actuando como cuerpos legislativos.

Artículo 3°. Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:

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

Parágrafo Primero. Los órganos legislativos nacional, estatales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva, la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría con las que cuenten.

Parágrafo Segundo. En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, la ley creadora del tributo correspondiente, podrá autorizar al Ejecutivo Nacional para que proceda a modificar la alícuota del impuesto, en los límites que ella establezca.

Parágrafo Tercero. Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del período respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período.

Artículo 4º. En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia.

Artículo 5º. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.

Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva.

Artículo 6º. La analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones.

Artículo 7º. 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.

Artículo 8º. 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 en materia 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.

Artículo 9º. Las reglamentaciones y demás disposiciones administrativas de carácter general, se aplicarán desde la fecha de su publicación oficial o desde la fecha posterior que ellas mismas indiquen.

Artículo 10. Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera:

1. Los plazos por años o meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo. El lapso que se cumpla en un día que carezca el mes, se entenderá vencido el último día de ese mes.
2. Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que la ley disponga que sean continuos.
3. En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la Administración Tributaria, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.
4. En todos los casos los plazos establecidos en días hábiles se entenderán como días hábiles de la Administración Tributaria.

Parágrafo Único. Se consideran inhábiles tanto los días declarados feriados conforme a disposiciones legales, como aquellos en los cuales la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público, lo que deberá comprobar el contribuyente o responsable por los medios que determine la ley. Igualmente se consideran inhábiles, a los solos efectos de la declaración y pago de las obligaciones tributarias, los días en que las instituciones financieras autorizadas para actuar como oficinas receptoras de fondos nacionales no estuvieren abiertas al público, conforme lo determine su calendario anual de actividades.

Artículo 11. Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

Las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela, o posea establecimiento permanente o base fija en el país.

La ley procurará evitar los efectos de la doble tributación internacional.

Artículo 12. Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1º.

TÍTULO II **De la Obligación Tributaria**

Capítulo I **Disposiciones Generales**

Artículo 13. La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Artículo 14. Los convenios referentes a la aplicación de las normas tributarias celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco, salvo en los casos autorizados por la ley.

Artículo 15. La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación.

Artículo 16. Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

Parágrafo Único. Las decisiones que la Administración Tributaria adopte conforme a esta disposición, sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del Fisco.

Artículo 17. En todo lo no previsto en este Título, la obligación tributaria se regirá por el derecho común, en cuanto sea aplicable.

Capítulo II **Del Sujeto Activo**

Artículo 18. Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo.

Capítulo III **Del Sujeto Pasivo**

Sección Primera **Disposiciones Generales**

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

Artículo 20. Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos, la solidaridad debe estar expresamente establecida en este Código o en la ley.

Artículo 21. Los efectos de la solidaridad son los mismos establecidos en el Código Civil, salvo lo dispuesto en los numerales siguientes:

1. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás, en los casos en que la ley o el reglamento exigiere el cumplimiento a cada uno de los obligados.
2. La remisión o exoneración de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este último caso, el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento de los demás, con deducción de la parte proporcional del beneficiado.
3. No es válida la renuncia a la solidaridad.

Sección Segunda **De los Contribuyentes**

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 24. Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Los derechos del contribuyente fallecido transmitido al legatario serán ejercidos por éste.

En los casos de fusión, la sociedad que subsista o resulte de la misma asumirá cualquier beneficio o responsabilidad de carácter tributario que corresponda a las sociedades fusionadas.

Sección Tercera **De los Responsables**

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.

Artículo 26. El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él.

Artículo 27. Son responsables directos, en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Los agentes de retención o de percepción que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente.

Parágrafo Primero. Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto.

Parágrafo Segundo. Las entidades de carácter público que revistan forma pública o privada, serán responsables de los tributos dejados de retener, percibir o enterar, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la persona natural encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo.

Artículo 28. Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:

1. Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces y de herencias yacentes.
2. Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.
3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica.
4. Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan.
5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras; los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones, los interventores de sociedades y asociaciones.
6. Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas.
7. Los demás que conforme a las leyes así sean calificados.

Parágrafo Primero. La responsabilidad establecida en este artículo se limitará al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan.

Parágrafo Segundo. Subsistirá la responsabilidad a que se refiere este artículo respecto de los actos que se hubieren ejecutado durante la vigencia de la representación, o del poder de administración o disposición, aun cuando haya cesado la representación o se haya extinguido el poder de administración o disposición.

Artículo 29. Son responsables solidarios los adquirentes de fondos de comercio, así como los adquirentes del activo y del pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.

La responsabilidad establecida en este artículo estará limitada al valor de los bienes que se adquieran, a menos que el adquirente hubiere actuado con dolo o culpa grave. Durante el lapso de un (1) año contado a partir de comunicada la operación a la Administración Tributaria respectiva, ésta podrá requerir el pago de las cantidades por concepto de tributos, multas y accesorios determinados, o solicitar la constitución de garantías respecto de las cantidades en proceso de fiscalización y determinación.

Sección Cuarta Del Domicilio

Artículo 30. Se consideran domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela para los efectos tributarios:

1. Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuo, de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario, o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo.
2. Las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el país, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días, y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
3. Los venezolanos que desempeñen en el exterior funciones de representación o cargos oficiales de la República Bolivariana de Venezuela, de los estados, de los municipios o de las entidades funcionalmente descentralizadas, y que perciban remuneración de cualquiera de estos entes públicos.
4. Las personas jurídicas constituidas en el país, o que se hayan domiciliado en él, conforme a la ley.

Parágrafo Primero. Cuando las leyes tributarias establezcan disposiciones relativas a la residencia del contribuyente o responsable, se entenderá como tal el domicilio, según lo dispuesto en este artículo.

Parágrafo Segundo. En los casos establecidos en el numeral 2 de este artículo, la residencia en el extranjero se acreditará ante la Administración Tributaria, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas naturales de nacionalidad venezolana, son residentes en territorio nacional.

Artículo 31. A los efectos tributarios y de la práctica de las actuaciones de la Administración Tributaria, se tendrá como domicilio de las personas naturales en Venezuela:

1. El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales. En los casos que tenga actividades civiles o comerciales en más de un sitio, se tendrá como domicilio el lugar donde desarrolle su actividad principal.
2. El lugar de su residencia, para quienes desarrollen tareas exclusivamente bajo relación de dependencia, no tengan actividad comercial o civil como independientes, o, de

tenerla, no fuere conocido el lugar donde ésta se desarrolla.

3. El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.
4. El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio según lo dispuesto en este artículo, o sea imposible determinarlo conforme a las reglas precedentes.

Artículo 32. A los efectos tributarios y de la práctica de las actuaciones de la Administración Tributaria, se tendrá como domicilio de las personas jurídicas y demás entes colectivos en Venezuela:

1. El lugar donde esté situada su dirección o administración efectiva.
2. El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de que no se conozca el de su dirección o administración.
3. El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.
4. El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio según lo dispuesto en este artículo, o sea imposible determinarlo conforme a las reglas precedentes.

Artículo 33. En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, las actuaciones de la Administración Tributaria se practicarán:

1. En el domicilio de su representante en el país, el cual se determinará conforme a lo establecido en los artículos precedentes.
2. En los casos en que no tuvieren representante en el país, en el lugar situado en Venezuela en el que desarrolle su actividad, negocio o explotación, o en el lugar donde se encuentre ubicado su establecimiento permanente o base fija.
3. El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.

Artículo 34. La Administración Tributaria podrá establecer un domicilio fiscal electrónico obligatorio para la notificación de comunicaciones o actos administrativos, que requiera hacerle a los sujetos pasivos. Dicho domicilio electrónico tendrá preferencia respecto de los previstos en los artículos 31, 32 y 33 de este Código.

Sin perjuicio de lo previsto en los artículos 31, 32 y 33 de este Código, la Administración Tributaria Nacional, a los únicos efectos de los tributos nacionales, podrá establecer un domicilio especial para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen.

Artículo 35. Los sujetos pasivos tienen la obligación de informar a la Administración Tributaria, en un plazo máximo de un (1) mes de producido, los siguientes hechos:

1. Cambio de directores, administradores, razón o denominación social de la entidad;
2. Cambio del domicilio fiscal;

3. Cambio de la actividad principal y

4. Cesación, suspensión o paralización de la actividad económica habitual del contribuyente.

Parágrafo Único. La omisión de comunicar los datos citados en los numerales 1 y 2 de este artículo, hará que se consideren subsistentes y válidos los datos que se informaron con anterioridad, a los efectos jurídicos tributarios, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar.

Capítulo IV Del Hecho Imponible

Artículo 36. El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Artículo 37. Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden.
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Artículo 38. Si el hecho imponible estuviere condicionado por la ley o fuere un acto jurídico condicionado, se le considerará realizado:

1. En el momento de su acaecimiento o celebración, si la condición fuere resolutoria.
2. Al producirse la condición, si ésta fuere suspensiva.

Parágrafo Único. En caso de duda se entenderá que la condición es resolutoria.

Capítulo V De los Medios de Extinción

Artículo 39. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios comunes:

1. Pago.
2. Compensación.
3. Confusión.
4. Remisión.
5. Declaratoria de incobrabilidad.

Parágrafo Primero. La obligación tributaria se extingue igualmente por prescripción, en los términos previstos en el Capítulo VI de este Título.

Parágrafo Segundo. Las leyes pueden establecer otros medios de extinción de la obligación tributaria que ellas regulen.

Sección Primera Del Pago

Artículo 40. El pago debe ser efectuado por los sujetos pasivos. También puede ser efectuado por un tercero, quien se subrogará en los derechos, garantías y privilegios del sujeto

