



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y POLITICAS
“DR. PEDRO RINCÓN GUTIÉRREZ” – TÁCHIRA
COORDINACIÓN DE POSTGRADO EN DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO MERCANTIL

**LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS ASALARIADOS
TERRITORIALES, A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA
TRIBUTACIÓN EN VENEZUELA**

Autor: Abg. Carla Reyes

Tutora: Ana Calderón

San Cristóbal, marzo 2022



Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
“Dr. Pedro Rincón Gutiérrez” – Táchira
Coordinación de Postgrado en Derecho
Especialización en Derecho Mercantil

**LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS ASALARIADOS
TERRITORIALES, A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA
TRIBUTACIÓN EN VENEZUELA**

Trabajo de Grado presentado como requisito para optar al Grado de Especialista en Derecho
Mercantil.

Autor: Abg. Carla Reyes
Cedula de identidad: V-26.702.160
Tutora: Ana Calderón

San Cristóbal, marzo 2022

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por darme todo.

A la Ilustre Universidad de los Andes, por la formación que me ha brindado

A mi Tutora, por el compromiso en orientar esta investigación

.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

DEDICATORIA

A mi padre, por ser todo lo que he necesitado en cada etapa de mi vida sin ninguna condición

A mi familia y amigos por estar presente, acompañándome en cada logro

A mi novio por su compañía y apoyo incondicional

.

Bdigital.ula.ve

ÍNDICE GENERAL

AGRADECIMIENTOS	IV
DEDICATORIA.....	VI
ÍNDICE GENERAL	VII
RESUMEN.....	IX
INTRODUCCIÓN	1
Planteamiento del Problema	5
El problema.....	5
Objetivos de la investigación	12
Objetivo General.....	12
Objetivos Específicos.....	12
Justificación e Importancia de la Investigación	13
CAPÍTULO II	16
MARCO TEÓRICO	16
Antecedentes.....	16
Bases teóricas	20
Bases Legales	73
Definición de términos.....	83
Operacionaliación de variables.....	85
CAPITULO III.....	87
MARCO METODOLÓGICO	87
Naturaleza de la investigación	87
Tipo de investigación	89
Diseño de la investigación.....	90
Procedimiento para recabar información	90
Procesamiento y análisis de datos	91
Análisis de los Resultados	94
CAPITULO V.....	106
Conclusiones y Recomendaciones	106
Conclusiones.....	106
Recomendaciones.....	110
Referencias Bibliograficas y electrónicas	113

INDICE DE CUADROS

Cuadro 1	6
Cuadro 2	44
Cuadro 3.	49
Cuadro 4	85

Bdigital.ula.ve



Universidad de Los Andes
“Dr. Pedro Rincón Gutiérrez” – Táchira
Coordinación de Postgrado en Derecho
Especialización en Derecho Mercantil

RESUMEN

El impuesto sobre la renta, grava a los trabajadores bajo relación de dependencia, en el país desde 2007 se ha escrito sobre lo injusta de su estructura y la carga excesiva de tributación, lo que cada vez con las condiciones económicas del país se ha agravado. El objetivo general es analizar la estructura del impuesto sobre la renta, para los asalariados territoriales, a la luz de los principios constitucionales de la tributación en Venezuela, como objetivos específicos se plantean: describir las condiciones económicas actuales de los asalariados territoriales y consecuencias jurídicas de no cumplir con la declaración del impuesto sobre la renta. Estudiar la estructura de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) para asalariados territoriales y los procedimientos de la administración tributaria para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación, especificar los medios de defensa para aplicar lo previsto en la Sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007 y los principios constitucionales de la tributación. Metodológicamente una investigación de tipo descriptivo, documental, que se llegó a la siguiente conclusión: las razones económicas que afectan al país como son la hiperinflación, y la mala política fiscal del gobierno consistente en no ajustar la unidad tributaria a estos niveles de inflación, además de la caída del salario como ingreso de los trabajadores hacen que actualmente más allá que se liquide con el salario normal como lo señala la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia 301/2007 lo convierte en un impuesto injusto, regresivo y por lo tanto institucional; las consecuencias de incumplir con la declaración con las modificaciones del Código orgánico 2020 son gravosas económicamente, así como la administración tributaria posee dos procedimientos para sancionar que son el de fiscalización y verificación, el contribuyente cuenta con medios de defensa para hacer efectiva la liquidación sobre la base de la sentencia la sentencia N° 673 dictada por la Sala Constitucional el 02 de agosto de 2016,

Descriptores: impuesto de asalariados, principios constitucionales tributación

INTRODUCCIÓN

Venezuela actualmente atraviesa por una de las peores situaciones económicas de su historia, esto genera un impacto en todos los ciudadanos, entre los mayormente afectados son los trabajadores dependientes, ya que, el salario de un trabajador no alcanza para cubrir las necesidades básicas, según el Banco Mundial el umbral de la pobreza extrema se define por un ingreso de 1,90 dólares diarios. En Venezuela, el salario mínimo es incluso inferior a este parámetro por mes, la remuneración legal pasa a ser 0,05 dólares, al margen de pobreza extrema a nivel mundial. (Contreras, 2021)

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) prevé una base imponible (la base de cálculo) para el pago del impuesto por parte de los asalariados territoriales, es decir, para todas las personas que obtienen ingresos bajo una relación de dependencia, dentro del territorio nacional, diferente a la base que está definida en la Ley Orgánica del Trabajo. Lo que significa que se tiene dos conceptos, en los que se incluyen diferentes pagos a los trabajadores y se podría decir contrapuesto.

Este problema venia sucintándose desde la anterior Ley de Impuesto sobre la Renta (2007) es por ello, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, interpreto el artículo de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007), entendiendo que se resolvería la controversia, sin embargo el SENIAT, los patronos (para el cálculo de la retención) , y los contribuyentes en general, incluyen en la base imponible todos los conceptos como lo establece la ley de Impuesto sobre la renta de 2015, generando una carga tributaria que no puede soportar el asalariado.

En estos momentos, no solamente es la existencia de dos (2) definiciones de base de cálculo de impuestos para asalariados territoriales en leyes distintas y vigentes en el país, y

una sentencia de interpretación vinculante de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, sino que el ente recaudador no se acoge a la sentencia, sino por el contrario aprovecha la definición de la Ley de Impuestos sobre la Renta 2015, que es contraria a la interpretación y realiza reparos a los trabajadores asalariados territoriales.

Por otra parte, la falta de actualización de la unidad tributaria, crea distorsiones en el cálculo del impuesto sobre la renta de los asalariados territoriales, uniéndose este a otro factor que se analizará y es la estructura propuesta por la LISLR como es el desgravamen único y los conceptos que solo puede desgravar en el detallado, por último las rebajas permitidas, probando que la actual estructura del impuesto sobre la renta es regresiva e injusta para el trabajador bajo relación de dependencia.

El problema con la concepción de la base imponible gravable tomando en cuenta como un ingreso neto, el salario normal de los trabajadores, dejando a un lado las demás retribuciones laborales de carácter accidental, las demás remuneraciones devengadas como, los bonos vacacionales, horas extras, bonos por hijos, ayudas escolares, aguinaldos, y cualquier otras que no sea regular y permanente, es decir, que se obtenga mensualmente; sin embargo La ley de Impuesto sobre la Renta (2015) considera como la base gravable de impuesto todos los ingresos obtenidos por el trabajador dependiente ya sean estos de carácter regular o accidental, solo excluye los viáticos y el tiket cesta.

La Sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007, estableció que la base imponible es el salario normal, sin embargo, la reforma de la Ley de impuesto sobre la renta del 2015 no la acató, por el contrario, incluyo todos los ingresos como base de cálculo del impuesto sobre la renta, como se indicó anteriormente, sin embargo en sentencia de la misma Sala Constitucional, ya extendió los

efectos a la ley LISLR 2015 tratándola como reedición del ya artículo declarado inconstitucional por lo que no debe ser aplicado.

Es por ello que surge la siguiente interrogante de investigación ¿La estructura actual del ISLR de los asalariados territoriales en Venezuela se ajusta a los principios constitucionales?

Para eso, se realizó un estudio de naturaleza cualitativa de tipo descriptiva, de diseño documental, que se desarrolló a través de una investigación que cuenta con la siguiente estructura: **Capítulo I, El problema**, en este capítulo, se plantea el problema que es la estructura de ISLR de los asalariados territoriales vigente en Venezuela, y su contraste con los principio constitucionales de la tributación, también se analiza su estructura frente a los fenómenos económicos actuales y la política fiscal, sus consecuencias jurídicas, los medios de defensa previstos en la ley; con el surgimiento de las interrogantes que dan vida al objetivo general y a los objetivos específicos, para luego justificar la investigación, indicando la importancia, la delimitación y la limitación del trabajo de investigación.

Capítulo II. Marco Teórico de la investigación, en este capítulo se desarrolla las bases teóricas que permite compilar los antecedentes o estudios previos que de una manera u otra, han tenido pertinencia con la investigación que se desarrolla, tanto a nivel internacional, como a nivel nacional y regional, así como el sustento teórico de la literatura relacionada con el propósito de la investigación a través de los diferentes referentes doctrinales en la materia, constitucionales, legales, jurisprudenciales y la forma de operacionalizar las variables.

Capitulo III. Marco Metodológico, el cual permite ubicar la presente investigación de naturaleza cualitativa; de tipo descriptiva, con diseño documental, la cual se desarrolló haciendo uso de las técnicas de recolección de datos, resumiendo lo comprendido, además de

realizar citas textuales de la información obtenida, a través de la revisión bibliográfica digital, jurisprudencial y de los diferentes instrumentos normativos relacionados con la investigación

Capítulo IV. *Análisis de la información*, en donde se resume a través la redacción y de citas legales, jurisprudenciales y doctrinales, la información comprendida de la investigación, de manera sintetizada en relación a cada objetivo específico planteado, asimismo se plasmó la opinión y análisis crítico obtenido en cada uno de los puntos desarrollados.

Capítulo V. *Conclusiones y Recomendaciones*, en este capitulado se incluye las cumplimientos de cada objetivo, de manera resumida se responde, luego de la comprensión exhaustiva y crítica del tema investigado y las recomendaciones que considera pertinente en los puntos relevantes de la investigación que pueden ser sujeto de modificaciones, para mejorar significativamente en la problemática planteada.

Finalmente, se detallan las Referencias citadas y consultadas que fundamentaron la investigación realizada.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El problema

De conformidad con el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en el que se establece, que todos tenemos el deber de contribuir al financiamiento del gasto público del Estado, siendo tributos lo que alimentan las arcas del estado, allí se encuentra el impuesto sobre la renta, el cual tiene como base imponible los ingresos obtenidos por parte de los contribuyentes, en el caso de las personas naturales los enriquecimientos brutos superiores de 1500 Unidades Tributarias y los ingresos netos superiores a 1000 Unidades Tributarias de conformidad con el artículo 77 de la Ley de impuesto Sobre la Renta.

Desde el ejercicio fiscal 2007, se están observando injusticias frente al sistema de determinación que contemplaba la ley que para ese entonces y en la actualidad es el mismo hecho imponible, así como el límite de las unidades tributarias para la base de cálculo. La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia analizo la situación para ese momento en la sentencia 301/2007.

El ejecutivo Nacional haciendo uso de sus facultades de exoneración emitió los decretos, tratando de aminorar el impacto impositivo, en Gaceta Oficial N° 41.085 del 30 de enero de 2017, el Decreto N° 2.680 mediante el cual se exonera del pago del impuesto sobre la renta, el enriquecimiento neto anual de fuente territorial obtenidos por las personas naturales residentes en el país, hasta por un monto en Bolívares equivalentes a Seis Mil Unidades Tributarias(6.000 U.T.), para ese momento al unidad tributaria equivalía a 177 Bs por lo que solo declaraban los trabajadores territoriales con ingresos superiores anuales a Bs. 1.162.000 bolívares para el ejercicio económico del 2016, para ese momento en el país el

salario mínimo, vario 6 veces, sin embargo para la investigación solamente se tomara el monto del salario sin el cesta tiquete, pues ello nunca ha formado parte de la base imponible del impuesto sobre la renta; al tenor siguiente:

Cuadro 1
Variación del salario mínimo

11 de enero de 2016	9648,18
17 de febrero de 2016	11 577,81
1 de mayo de 2016	15 051,17
1 de septiembre de 2016	22 576,73
1 de noviembre de 2016	27 092,10

Fuente: Reyes (2022).

Pues bien, para a declaración de ejercicio 2016, los trabajadores con salarios mínimos anuales aproximados de 180.768, 15 Bs estaban lejos de ser alcanzados por el impuesto sobre la renta, siempre que se aplicara la sentencia y se liquidara con el salario normal. Otro dato interesante es el valor del dólar oficial SIMADI era 663, 89 (FINANZAS DIGITAL, 2016). Por lo que un trabajador que devengara un salario mínimo ganaba 285,16 dólares anuales, y la base de exención era de 1.833,09 dólares anuales. Por lo que medianamente se resolvía el problema, de los asalariados con ingreso mensual mínimo, sin embargo, persistía para el resto de la población asalariada.

Decreto N° 3.185 de fecha 5 de diciembre de 2017, mediante el cual se exonera del pago del Impuesto Sobre la Renta, el enriquecimiento neto anual de fuente territorial obtenido por las personas naturales residentes en el país, hasta por un monto en Bolívares equivalente a treinta y dos mil unidades tributarias (32.000 U.T.), publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.293 de esa misma fecha, en este momento ya el desfase del valor de la unidad tributaria y los sueldos y salarios era más que notorio. EL valor de la Unidad tributaria para ese momento era 300 bs, es decir, solo declaraban los trabajadores que devengaron un ingreso anual superior a 9.600.000 Bs, el salario mínimo cerraba en 177.507,44 Bs, para noviembre de 2017 habría que devengar más de 50 salarios mínimos para declarar y pagar impuesto sobre la renta; y para la época el dólar cerraba en 100.000 Bs, (FINANZAS DIGITAL, 2020) lo que significa que la base de exoneración era 9,6 Dólares.

En Gaceta Oficial No. 42.049 del 18 de enero de 2021, fue publicado el Decreto No. 4.420, mediante el cual se exonera a las personas naturales residentes en el país, del pago del Impuesto sobre la Renta por los enriquecimientos netos gravables de fuentes territoriales obtenidas durante el ejercicio fiscal 2020, que no superen el monto equivalente a cinco mil Unidades Tributarias (5.000 UT), es decir, Bs. 7.500.000,00. El salario mínimo era de 1.500.000 Bs, por lo que estaban exentos solo 5 salarios mínimos. Mientras tanto el dólar seguía subiendo 1.103.443,69 (SUNAVAL, 2020) Bs, es decir un poco más de 6 dólares.

De esta manera, intentaba el ejecutivo nacional disminuir el problema, sin embargo, esto beneficiaba si acaso solo a los trabajadores que devengaban salario mínimo, dejaba por fuera a los trabajadores públicos, privados, a los profesores universitarios entre muchos otros, afectados directamente por la inflación y el aumento desmesurado del dólar y también por el

impuesto sobre la renta, la política fiscal y económica totalmente en contra de sector productivo del país.

Por su parte el SENIAT en su portal aclara todas las dudas y señala categóricamente que conceptos deben ser incluidos en la declaración de impuesto sobre la renta de los asalariados:

... los bonos por vacaciones y cualquier otra remuneración regular o accidental cobrada durante el año, con ocasión del trabajo, bajo relación de dependencia, que tenga incidencia salarial, deben ser considerados como enriquecimiento neto, a los fines deben incluirse en la declaración de este impuesto, lo único que se exonera del cálculo para la declaración son los pagos de viáticos y el bono de alimentación. (SENIAT, 2020)

El problema para declarar y pagar el impuesto sobre la renta del ejercicio que termina es decir, 2021 es mayor, por ello la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela emitió un comunicado que se puede resumir en el reconocimiento del Banco Central de Venezuela sobre la inflación de estos últimos años, que se está produciendo una distorsión en la aplicación del impuesto que afecta su progresividad, el valor de la Unidad tributaria, cuyas rebajas fiscales serán de 0.2 bs por persona natural y por cada carga familiar, que el desgravamen unido asciende a 15,48 Bs mientras que deben declarar y pagar los trabajadores con ingresos superiores a 20,00 Bs lo que colide con los principios constitucionales establecidos en los artículo 133, 316 y 317 de la Constitución por lo que solicitan a las autoridades competentes un decreto de exoneración que cubra la canasta básica por lo menos. (FCCPV, 2021)

Este es el contexto nacional, al que se enfrentan todos los asalariados desde hace ya varios años, y que cada vez se agrava, se puede unir el desfase del valor de la unidad tributaria con

respeto a los índices de inflación, es de paradójicamente menos, así lo demuestra transparencia Venezuela:

Un año después, su valor fue reajustado a Bs. 1.500, una vez más sin consultar con la Asamblea Nacional, según la Gaceta Oficial N° 41.839 del 13 de marzo de 2020. La decisión se tradujo en un incremento de 2.900% (en términos nominales). Pese a que parece un aumento exorbitante de la U.T., es realmente bajo frente al acelerado crecimiento de la inflación, que llegó a 9.585,5% para 2019, de acuerdo a las cifras publicadas por el Banco Central de Venezuela (BCV).

Esto significa que realmente el valor de la U.T. no se incrementó, sino que por el contrario disminuyó aproximadamente 69% en términos reales respecto al que tenía en 2019. Es decir, dado el alto nivel de inflación del país, los 1.500 bolívares de hoy solo representan aproximadamente Bs. 15,5 (31%) de los Bs. 50 de marzo del año pasado. De esta manera, para que el valor de la U.T. de marzo de 2019 fuese el mismo un año después, el monto debería ser de Bs. 4.842,75. Pero, el rezago en el ajuste respecto a la inflación no es algo reciente, en realidad viene ocurriendo desde el año 2007. Hasta antes de la reconversión monetaria de agosto de 2018, la diferencia entre el valor real y el que debía tener según la inflación era considerable (Bs f. 500 frente a Bs f. 222.687).

(TRANSPARENCIA VENEZUELA, 2020)

Esta realidad económica, afecta a la mayoría de los venezolanos, un trabajador que gana salario mínimo tiene que pagar impuesto sobre la renta con dos cargas familiares, está obligado a declarar, según el licenciado en ciencias fiscales, auditor y consultor Héctor Orochena, quien hizo el ejercicio de cálculo correspondiente. (Orochena, 2022)

En concreto, un trabajador con ingreso mínimo tendría que pagar un ISLR estimado en 11,89 bolívares, equivalentes a 11.890.000 bolívares de los antiguos, en un ejercicio que el experto califica como una grave injusticia del sistema tributario. (Orochena, 2022)

Es así como, la Constitución, prevé un sistema tributario que debe proteger la economía nacional, el nivel de vida de los venezolanos, señala como finalidad ser justo y equitativo cuando en realidad, se convierte en un impuesto injusto y afecta el nivel de vida de muchos venezolanos.

En la Gaceta Oficial Extraordinario No. 6.622, de fecha 01 de mayo de 2021, fue publicado el Decreto Presidencial No. 4.602 se aumentó el salario mínimo mensual obligatorio en todo el territorio nacional a 7 Bs hoy luego de la reconversión del 01 de octubre de 2021 y el cesta tiket socialista a 3 Bs total 10 Bs lo que equivale a 1, 72 dólares, por supuesto que no alcanza cubrir la canasta básica, que se situó en septiembre de 2021 en 248,03 dólares según las cifras publicadas por CENDA, que es el centro de documentación y análisis para los trabajadores en el país. (CENDA, 2021)

Con una canasta alimentaria cuyo valor supera los 200 dólares, el salario mínimo es completamente irrelevante como un indicador del poder de compra; sin embargo, a juicio sí funciona como ingreso gravable de acuerdo con las condiciones en las que se paga el ISLR. (Orochena, 2022)

Efectivamente, a la luz de la ley de impuesto sobre la renta (2015), siguen siendo sujetos pasivos del tributo, salvo algunas consideraciones especiales que indica la norma, que, aun consagrándola, no es suficiente para proveer a la clase trabajadora eximirse de manera justa y debida del pago de sus ingresos al estado, tomando en cuenta que, su capacidad contributiva no soporta el pago de un impuesto como este.

Además, se sanciona en el 2020 un Código Orgánico Tributario en el que se cambia la unidad de medida de las sanciones, siendo ahora el mayor tipo de cambio publicado por el Banco Central de Venezuela, en estos momentos el SENIAT está aplicando los Euros, por lo que la multa por no declara o declarar de menos serán por lo menos 300 euros, solo el deber formal pues la sanción material, debe sumarse.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ha interpretado la Ley del Impuesto Sobre La Renta, dando un enfoque más justo al momento de considerar como sujetos pasivos a la clase trabajadora, tal como lo indica en la Sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de Febrero de 2007, se desarrolló con la finalidad de mejorar la situación de contribuyentes de los trabajadores dependientes del país, y aunque esta jurisprudencia no sea aplicada como principal instrumento, ni tampoco resuelve el problema, es importante su estudio, para disminuir un poco la presión fiscal sobre los asalariados.

Como se indicó anteriormente, el ente recaudador SENIAT, no acoge el criterio de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, por lo que para hacer efectiva su aplicación hay que recurrir a los recursos establecido como medios de defensa en el propio Código Orgánico Tributario.

Por lo tanto, al momento de analizar la situación que afecta la aplicación sobre la ley de impuesto sobre la renta (2015) de los asalariados territoriales, frente a los principios constitucionales se plantearon las siguientes interrogantes de estudio: ¿Se ajusta a los principios constitucionales de la tributación la estructura actual del ISLR de los asalariados territoriales en Venezuela? Para despejar esta interrogante se responderán las siguientes: ¿Cuál es la base imponible del ISLR de los asalariados territoriales vigente? ¿Es acorde a la

inflación del ajuste de la Unidad Tributaria? ¿Es suficiente el desgravamen único contemplado en el ISLR? ¿El desgravamen detallado cubre las necesidades de los asalariados territoriales? ¿Cómo funcionan las rebajas personales en el ISLR de asalariados territoriales? ¿Cuáles son las interpretaciones del SENIAT? ¿Qué ha sentenciado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia? ¿Está vigente el criterio de la sentencia 301/2007 la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia? ¿Cómo se aplica la sentencia 301/2007 la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia? ¿Cuáles son los procedimientos de reparo? ¿Cuáles son las sanciones de prevé el Código Orgánico Tributario? ¿Qué ha resuelto la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia? ¿Contempla el Código Orgánico Tributario mecanismo de defensa? ¿Cómo se ejercen los recursos previstos en el Código Orgánico Tributario?

Bdigitalula.ve

Objetivos de la investigación

Objetivo General

Analizar la estructura del impuesto sobre la renta, para los asalariados territoriales, a la luz de los principios constitucionales de la tributación en Venezuela.

Objetivos Específicos

1. Describir las condiciones económicas actuales de los asalariados territoriales y consecuencias jurídicas de no cumplir con la declaración del impuesto sobre la renta.

2. Estudiar la estructura de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) para asalariados territoriales y los procedimientos de la administración tributaria para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación

3. Especificar los medios de defensa para aplicar lo previsto en la Sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007 y los principios constitucionales de la tributación.

Justificación e Importancia de la Investigación

Para que y porque es importante desde punto practico y metodológico y de la pertinencia social.

La importancia práctica de esta investigación es señalar a los asalariados la salida que presenta la sentencia 301/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia y la forma como declarar, ya que está demostrado que el actual cálculo de impuesto sobre la renta para los asalariados territoriales, es injusto y no cumple con los principios constitucionales contemplados 316 y 317 distribuyendo las cargas públicas en forma injusta e inequitativa, sin tomar en cuenta la capacidad económica que tenga el ciudadano, incumpliendo con su obligación de velar por la protección de la economía y elevar el nivel de vida de la población.

La Sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007, sirve para evitar la regresividad y disminuir la injusta presión fiscal al momento de cumplir con la declaración del Impuesto Sobre la Renta, y hacer del

conocimiento cual es el límite de su base imponible gravable y los recursos que tiene a su disposición al momento de ser objeto de una fiscalización, pues dentro de los efectos debe incluirse el actual régimen sancionatorio, tomando en cuenta además que se ha dado el fenómeno de la bonificación del salario .

En otro sentido desde el punto de vista metodológico se pretende hacer un análisis de la normativa del impuesto sobre la renta frente a la situación económica de los asalariados territoriales, además de las consecuencias jurídicas en caso de incumplimientos de las obligaciones formales y materiales del impuesto sobre la renta, para obtener panear una solución de disminución sobre la aplicación de la sentencia 301/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de justicia en la declaración y autoliquidación y señalarle además de hacer uso del desgravamen detallado, así mismo, cuáles son los medios de defensa frente a una posible sanción.

En cuanto a la pertinencia social de esta investigación, es atinente, debido a la realidad económica que enfrenta los asalariados territoriales al momento de declarar y pagar el impuesto sobre la renta, de las consecuencias jurídicas y administrativas que puede acarrear el intento de evasión o el retraso en el pago y los medios de defensa y recursos que puede utilizar, es por ello que una investigación de este tipo generaría impacto positivo para demostrar la forma en que se puede implementar en estos contribuyentes las sentencia 301/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, así como los medios de defensa con los que cuenta al momento de una fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria.

Alcance y Delimitación de la Investigación

La investigación es nacional, se puede aplicar a todos los asalariados territoriales que hoy en día deben pagar impuesto sobre la renta; se centra en un contexto legal y jurisprudencial, basado en el estudio de los efectos tributarios de los asalariados territoriales, al ser desfavorecidos por la actual estructura del impuesto sobre la renta, merecen ser analizados y considerados en sus intereses económicos y tributarios, presentando las alternativas legales que procuren el beneficio de estos contribuyentes.

Esta investigación, abarca a la siguiente categoría de sujetos: trabajadores bajo relación de dependencia, actualmente desde los que devengan salario mínimo, empleados públicos y privados que generen ingresos solo dentro del territorio nacional, quedan excluidos los ingresos de fuente extraterritorial y por supuesto, persona natural residente.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Para realizar una investigación científica y social, una de las principales tareas que se tiene, es señalar, cómo ha sido el interés que ha surgido previamente por diferentes personas a nivel local, nacional e internacional, por investigar sobre el asunto estudiado.

Por lo cual, Arias (2006) señala que “el marco teórico o marco referencial, es el producto de la revisión documental-bibliográfica, y consiste en una recopilación de ideas, posturas de autores, conceptos y definiciones, que sirven de base a la investigación por realizar” (p.106). Por tanto, es necesario hacer una revisión exhaustiva de fuentes documentales, trabajos previos y referencias legales, sobre el objeto de estudio.

En la presente investigación se presentarán los antecedentes, es decir, los diferentes trabajos científicos referidos al tema, así como también las bases teóricas compuestas por los diferentes doctrinarios y las bases legales el conjunto de leyes que fundamentan la investigación.

Antecedentes

A nivel internacional. Paternina (2014) en su tesis de especialidad titulada “Impuesto Sobre la Renta y Complementarios para Personas Naturales” plantea como objetivo principal: Ilustrar, analizar y dar claridad acerca de los diferentes tipos o clases de liquidaciones del Impuesto sobre la Renta y Complementarios con las que hoy en día cuentan las personas naturales para cumplir con la obligación tributaria de elaboración, presentación y pago de su declaración de Impuesto sobre la Renta y Complementarios; correspondiente principalmente

a los ingresos que obtuvieron en la vigencia fiscal correspondiente, susceptibles de incrementar su patrimonio, teniendo como base las diferentes categorías en las que la norma clasificó a las personas naturales, El trabajo se apoyó en una investigación de tipo documental; además de hacer un análisis de la documentación recopilada.

Sobre las conclusiones de la investigación se basó en analizar los tres sistemas de cálculo del Impuesto de Renta en Colombia los cuales buscan fijar un principio de equidad entre los contribuyentes; además de exigir un mayor control de los hechos económicos desarrollados en el periodo vigente, estos son sistemas que tienen como pilar fundamental la determinación correcta de la base gravable, estableciendo con mayor exactitud los ingresos y erogaciones reales del contribuyente, permitiendo el cálculo equitativo del impuesto de renta, concluyo que la Reforma tributaria busco la reducción de los gastos laborales de las empresas pero, plantea compensar esos menores ingresos tributarios con un mayor recaudo proveniente de la renta de personas naturales.

En cuanto a la pertinencia de la investigación se presenta en el enfoque de comparación entre dos legislaciones tributarias que convergen en el punto de estudio de la equidad tributaria y la correcta determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta haciendo énfasis en las personas naturales.

A nivel nacional Alterio (2017) en su tesis de especialidad titulada “el conflicto normativo existente entre el artículo 31 de la ley de impuesto sobre la renta y el artículo 107 de la ley orgánica del trabajo, los trabajadores y las trabajadoras” plantea como objetivo principal: analizar el conflicto normativo existente entre el artículo 31 de la ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) y el artículo 107 de la ley orgánica del trabajo, los trabajadores y las

trabajadoras. El trabajo se apoyó en una investigación de tipo documental; además de hacer un análisis de la documentación recopilada.

En referencia a las conclusiones de la investigación esta se centró en determinar el conflicto normativo y la solución existente, para lo cual se concluyó que jurisprudencialmente se le dio una mediana solución al conflicto con la Sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de Febrero de 2007, pero sin embargo es necesaria la redacción de una norma donde se aclare una sola posición en la cual se consideren los derechos de los trabajadores que deben imperar, y además evite la colisión entre dos normas yuxtapuestas para así garantizar la legalidad del mismo.

Las pertinencias de la investigación se resumen en que el análisis comparativo en las dos normas que atañen el objetivo principal de la investigación, representaría una eficacia al momento de analizarse desde el punto de vista de los efectos que tiene el impuesto Sobre La Renta en los asalariados territoriales, para tener otra visión comparativa de los mecanismos legales que tienen a disposición los trabajadores tomando en cuenta el desarrollo realizado en la investigación señalada.

A nivel Nacional Muñoz (2014) en su tesis de especialidad titulada “principio de disponibilidad del Impuesto Sobre la Renta, considerando el abono en cuenta” plantea como objetivo principal: el análisis del principio de disponibilidad del impuesto sobre la renta considerando el abono en cuenta en Venezuela. El trabajo se apoyó en una investigación de tipo documental; además de un análisis sistémico de la documentación recopilada.

En referencia a las conclusiones de la investigación se entiende que para que exista abono en cuenta a los fines del impuesto sobre la renta, ya sea para Gravar el ingreso o deducir un gasto o efectuar una retención es necesario que el abono tenga efecto liberatorio de una

acreencia y no de existencia de deuda, que es lo que normalmente ocurre en el abono contable, y por otra parte el asiento contable es prueba de que no ha ocurrido el pago por el cual se puede desvirtuar la presunción de admitir prueba en contrario; por ultimo concluye que las leyes tributarias deben atender la disponibilidad económica del agente de retención para enterar el impuesto a título de anticipo que no se ha completado sin haberse efectuado el pago respectivo al deudo, por lo tanto no puede ser exigible económicamente.

La pertinencia de la investigación radica en que el objeto principal de estudio es el impuesto sobre la renta y los efectos tributarios que genera y el caso de estudio puntualiza la aplicación a una empresa determinada, por lo que servirá para entender el funcionamiento del mismo en otros ámbitos de aplicación, comparando las diferencias que presenta con los contribuyentes considerados asalariados territoriales.

Bdigital.ula.ve

Bases teóricas

En este aparte, se expone de forma clara y sencilla la teoría que sustenta el problema, siempre comenzando de lo general a lo particular; para que se pueda comprender dentro de la categoría tributaria comenzando por lo que es el tributo, los elementos que lo componen, la relación jurídica tributaria, el impuesto sobre la renta, los elementos económicos, los procedimientos administrativos para hacer cumplir las obligaciones tributarias y los medios de defensa de los contribuyentes.

La Obligación Tributaria

En principio, es necesario definir la obligación tributaria, siendo la base de la relación jurídica tributaria, planteada entre el Estado y el contribuyente, para entender el inicio, fundamento y funcionamiento en dicha relación.

La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley (Jarach, 2019, p. 73)

Por consiguiente, esta obligación establecida con anterioridad en una norma jurídica, cuyo cumplimiento se exige una vez realizado el presupuesto de hecho, es la que inicia la relación entre el Estado y el contribuyente, procurándole así un pago, tal como afirma Cortez (1965) “es una obligación legal del derecho público, cuyo objeto consiste en una prestación de dar dinero, de donde, en resumen, que la obligación tributaria es una obligación ex lege y pecuniaria” (p. 35) de tal definición se percibe que la relación jurídica siempre será con el Estado y originada por una ley determinadora.

Por otra parte, en cuanto al contenido de la obligación exigida, esta consiste en la acción de dar sumas de dinero, consideradas como el pago del tributo, sin embargo, es también posible dar cumplimiento a la obligación entregando cosa distinta al dinero, ya que, en algunos casos se puede fijar el pago en especie, en Venezuela la Ley de Impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos permite cancelar en especie cuando son obrar de arte y patrimonio cultural.

El contenido de la obligación tributaria, es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas en las situaciones poco frecuente en las que el tributo es fijado en especie, para que el estado cumpla su cometido pero siempre se trata de una obligación de dar (Fonrouge, 1976, p. 349).

Asimismo, es necesario entender que el pago de los tributos fue concebido como una acción de colaboración entre la sociedad en la que habita el contribuyente para el sostenimiento de las cargas públicas, pues su objetivo es destinado a lograr fines comunes, por ello se efectúa el pago al estado, de tal modo afirma Bayona y Soler (1989)

El sistema de relaciones jurídicas que se establecen entre los entes públicos y otros sujetos del ordenamiento jurídico con motivo de las prestaciones, generalmente pecuniarias, que estos están obligados a realizar a título definitivo por razones de solidaridad social. Por extensión con el nombre de tributo se conocerá también el ingreso que, como consecuencia de las relaciones jurídicas precitadas, reciben los entes públicos (p. 627)

Se entiende pues, que la obligación tributaria es una relación pecuniaria entre el Estado y el ciudadano o sujeto pasivo, que por solidaridad y por imposición de la ley contribuye en

el sostenimiento de las cargas públicas, está limitación a los ingresos y a la propiedad de los ciudadanos solo se puede realizar, a través de una ley; que debe establecer los elementos indispensables del tributo.

El tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria (Jarach 2019, p. 11).

Pues bien, la relación jurídica tributaria, solo nace de la Ley, es decir, tiene que esta preestablecida a través de un instrumento legislativo, establece un supuesto de hecho, denominado hecho imponible, además son auto aplicativas, significa que todos aquellos sujetos pasivos que se encuentre dentro del hecho imponible tiene la obligación de determinar, liquidar y pagar el tributo. La obligación tributaria es considerada de carácter pecuniaria, y de esos ingresos económicos son los que permiten que el estado se ocupe de las necesidades colectivas, por ello el pago en especie es la excepción, pues en principio alimentan el tesoro nacional.

Determinación de la obligación tributaria

Teniendo en cuenta lo que es la obligación tributaria es necesario deducir cómo se realiza la determinación de la misma, para lo cual, según Jarach (1993) “la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración tributaria en el cual esta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva.” (P. 96)

Esta determinación la realiza la Administración Tributaria o el contribuyente, con la finalidad de saber si se debe impuesto alguno y precisar el monto de la deuda en sí, también al respecto, Villegas (2002) comenta “es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (en debeatur), quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur).” (p. 48)

En referencia a lo anterior se puede inferir que la determinación de la obligación tributaria no es más que los actos que realizan los sujetos de la obligación tributaria motivados por lo impuesto en una ley, que establece el presupuesto hipotético, el cual genera la sujeción al tributo, siendo necesario que el hecho se adapte a la situación en particular de cada sujeto pasivo, para que este sea el deudor de un impuesto, cuando la realiza el propio sujeto pasivo se denomina autoliquidación y cuando la realiza el sujeto activo se denomina liquidación.

El impuesto sobre la renta

Con esa introducción rápida de cómo funciona los tributos y en cuanto a la relación jurídico tributaria, es primordial dirigirla hacia el impuesto objeto de estudio, el cual se refiere al Impuesto Sobre la Renta, para ello se necesita partir con el conocimiento de, que es el impuesto, en razón de lo cual tenemos que, según Villegas (2002) “es el tributo exigido por el estado, a quienes se hallan en situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar hechos imponible, situaciones estas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada los pagadores.” (p. 157), el impuesto como categoría tributaria es general, se diferencia con la tasa en que financia un servicio en particular, los impuestos van al tesoro nacional y financia el presupuesto general del Estado.

Definido el impuesto, para delimitar el hecho imponible que hace nacer la obligación de pagar el impuesto a la renta es producir una renta en efecto, ya sea esta proveniente de trabajos bajo relación de dependencia o no, siendo posible cualquier rentabilidad de capital, considerándose como renta todo ingreso obtenido en un ejercicio económico, teniendo en cuenta que no es lo mismo ingreso que renta.

Según indica Jarach (1993) “la renta, ha surgido como la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva en los Estados modernos y también como índice de la participación del contribuyente en los beneficios que deparan los servicios públicos.” (p. 159), partiendo del comentario, se podría complementar que el impuesto sobre la renta es el impuesto por excelencia de la contribución social, ya que los mismos ciudadanos que integran la sociedad reparten a la administración tributaria una parte de lo obtenido, para ser destinado al sostenimiento de las cargas públicas, para Ruiz (2002) definen este impuesto como:

Aquel que grava la renta, es decir, la ganancia que produce una inversión o la rentabilidad del capital, y que también puede ser el producto del trabajo bajo relación de dependencia o lo producido por el ejercicio de una profesión liberal. (p. 39)

De tal forma, se busca incluir a todo aquel que perciba un ingreso, y excluir a aquellos que no sean productivos, por lo que busca repartir lo que se genera de una manera equitativa, debe tender a ser progresivo, es decir, quien más renta genera más debe contribuir, además de revisar la capacidad contributiva de cada categoría de sujetos.

Por otra parte, el legislador consagra el impuesto sobre la renta como un tributo de orden nacional, directo y con una periodicidad anual, por lo que al ser un impuesto de competencia nacional su principio constitucional se encuentra consagrado en la constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en el artículo 156, numeral 12 “es de la

competencia del poder nacional: la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos a la renta”

De lo anteriormente expuesto, se puede considerar el impuesto sobre la renta como un gravamen al ingreso como resultado de los ingresos, por lo cual es un impuesto de alto rendimiento que contribuye al financiamiento del Estado, general, anual, progresivo.

Sujeto activo

Para distinguir las partes que interactúan en la relación tributaria es necesario definir las, es por ello que, en cuanto al sujeto activo, indica Moya (2009) “como el ente o acreedor del impuesto de la administración Tributaria” (p. 415), siendo una de las partes la administración tributaria, quien tiene el carácter de acreedor de los impuestos.

Asimismo, lo considera Jarach (2019) expresando “el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras, el acreedor del tributo” (p. 65), siendo la figura del sujeto activo la facultada para cobrar los impuestos que produzcan los contribuyentes y ocupando con carácter exclusivo esa cualidad, tal como lo dispone el Código Orgánico Tributario (2020), cuando lo define en su artículo 18, demostrando así, la facultad acreedora frente al obligado a pagar.

Sujeto pasivo

Se presenta la otra figura de la relación tributaria planteada como lo es el sujeto pasivo, que tal como define Jarach (2019) “el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de "contribuyente" y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria)” (p. 65)

El Código Orgánico Tributario (2020) en su artículo 19 “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.” De esta definición se infiere que el sujeto pasivo puede ser una persona, ya sea moral o física, sobre la cual recae la obligación del pago de una impuesto como lo es el impuesto sobre la renta cuando la situación de la persona coincida con el hecho generador establecido en la ley de impuesto sobre la renta (2015) la cual tendrá el estado el derecho de recibir, así también se entiende que existe una persona que en determinados casos la ley impondrá la obligación de pago en sustitución con el titular de la obligación o conjuntamente con él. Asumiendo una responsabilidad solidaria.

También la ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) menciona al sujeto pasivo de la relación tributaria del impuesto sobre la renta en el artículo 7 cuando señala que estarán sometidas a su disposición, entre otras las personas naturales, que son en el caso de estudio quienes nos atañe mencionar, ya que figuran los trabajadores asalariados.

Para definir el sujeto pasivo del impuesto sobre la renta el autor Candal (2005) establece que “son sujetos pasivos, dentro de los términos del código orgánico tributario (2020), los obligados al cumplimiento de la prestación tributaria ya sea en calidad de contribuyentes o en calidad de responsables” (p. 88)

El sujeto pasivo, es uno de los elementos de la relación jurídico tributaria, ya que, cuando se crea un tributo, es decir, quien realiza el hecho imponible; quien quedara obligado a pagarlo, pero puede ser que no tenga capacidad por ejemplo los niños, entonces aparece el responsable, que de cancelar por él. En materia de impuesto sobre la renta los responsables son los agentes de retención, los patronos.

Hecho Imponible

Partiendo de lo antes expuesto, la definición del hecho imponible en el objeto de estudio es de importante referencia, ya que teniendo presente la acción que hace nacer la obligación, será fácil precisar si existe la relación tributaria, para ello define Torrealba (2009) “El hecho generador o imponible es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta”. (p. 25), de tal forma basta con realizar la acción hipotética prevista en la ley para que se considere nacida la obligación.

En el caso de estudio que es la estructura del impuesto sobre la renta es necesario conocer lo que indica la propia ley sobre su hecho generador que surge, cuando se produzcan los enriquecimientos que señala el artículo 1 de la mencionada norma. De esta manera se entiende que el hecho imponible es el obtener una renta, ya sea esta, en dinero o en especie, siendo los sujetos pasivos la persona natural o jurídica que la obtenga, siempre que ese enriquecimiento ocurra dentro del país, o fuera en el caso de las personas jurídicas no tiene elemento cuantificador, es decir, desde 1 bolívar, mientras que en las personas naturales son mayor a 1000 U.T de ingreso neto, anual o 1.500 U.T de ingreso bruto anual.

Base imponible

Teniendo en cuenta lo que es el hecho generador es necesario determinar sobre que se va a cobrar el impuesto, a lo que se entiende como base imponible, que según señala Sainz (1970) “la base, en suma, en el plano abstracto, que es el contemplado por las normas no es la medición, sino el objeto de la medición, es decir lo que se ha de medir” (p. 22)

De estas afirmaciones se infiere que la base imponible es la cantidad, que sirve para calcular, el impuesto que se va a pagar, en el caso de estudio se entiende que la base imponible del impuesto sobre la renta es precisamente como lo señala la ley, la propia renta o enriquecimiento que la persona natural o jurídica obtenga, durante el ejercicio anual, ya sea en dinero o en especies.

Impuesto sobre la renta en personas naturales

Previsto en el literal (a) del artículo 7 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) se consideran a las personas naturales como sujetos pasivo de este impuesto, asimismo se les da una distinción a aquellas personas que obtienen su enriquecimiento a causa de un trabajo bajo relación de dependencia laboral, considerado este, como un asalariado o por el contrario obtenido de manera independiente, un no asalariado, siendo este obtenido por la prestación de un servicio o el desarrollo del comercio independiente, pero en el caso objeto de estudio, nos atañe comprender la figura del trabajador asalariado el cual se define a continuación.

Asalariado

Entendiendo que el derecho del trabajo tiene como su finalidad principal, prestar una protección a los trabajadores, quienes están dentro de una relación laboral concebida muchas veces en desigualdad de las condiciones económicas, y le brindan sus servicios a los empleadores, de quienes tienen una relación de dependencia jurídica a cambio de una remuneración, partiendo de esto es necesario precisar el concepto de trabajador dependiente o asalariado.

Para lo cual, según la Ley Orgánica del Trabajo los Trabajadores y las Trabajadoras (2012) en su artículo 35 lo define: “se entiende por trabajador o trabajadora dependiente, toda persona natural que preste servicios personales en el proceso social de trabajo bajo dependencia de otra persona natural o jurídica. La prestación de su servicio debe ser remunerado.”

El trabajador dependiente, es una de las partes de la relación laboral, que presta sus servicios personales a cuenta de un patrono, bajo el cual está dependiendo y gana una remuneración que puede ser semanal, quincenal, mensual, o a destajo entre otras.

Es considerado asalariado según el Manual de usuario del Sistema Impuesto Sobre la Renta “la Persona natural que trabaja en el país bajo relación de dependencia, recibe sueldos y salarios de un patrono.” (SENIAT, 2017)

Retenciones sobre sueldos y salarios

En cuanto a los asalariados, se debe implementar por disposición del Reglamento de la ley del ISLR en materia de retenciones dictada según Decreto 1.808 del año 1997, en el cual se explica la figura de retención, y en el punto que atañe la investigación para los asalariados tal como lo establece el artículo 2 cuando indica:

En los casos de personas naturales residentes en el país la retención del impuesto solo procederá si el beneficiario de las remuneraciones obtiene o estima obtener, de uno o más deudores o pagadores, un total anual que exceda de mil unidades tributarias (1.000 u.t.)

Entendiendo así que todo trabajador se considera beneficiario de la retención de sueldo, motivado a la distorsión del valor de la unidad tributaria con referencia al sueldo, sin embargo esta figura se concibió como un mecanismo para retener parte de las rentas obtenidas haciendo una estimación de los ingresos y los gastos o desgravámenes a que haya lugar por el trabajador para disminuir el monto a retener por el pago del Impuesto sobre la renta en el ejercicio fiscal que corresponda, siendo el empleador el responsable de realizar la retención que le suministre el formulario entregado por el trabajador el cual se denomina AR-I.

Por otra parte, el empleador tiene la obligación de, una vez realizada la retención de impuesto del ejercicio, presentar al trabajador un comprobante o documento que indique las retenciones totalizadas que le realice de su salario lo cual recibe el nombre de ARC lo que significa que presentara las retenciones acumuladas.

Rebajas como beneficio fiscal

Las rebajas en materia tributaria gozan como todos los elementos indispensables de la relación jurídica del principio de legalidad tributaria, contemplado desde en la Constitución, artículo 317, y en atención a este artículo, lo dispone también el artículo 3 del Código Orgánico Tributario (2020), donde establece que las rebajas deben ser establecidas por Ley, por otra parte, se entiende por rebaja al derecho de crédito que se aplica contra el impuesto a pagar que se deriva de la propia ley, utilizándose como un mecanismo para la disminución del impacto impositivo en forma de un incentivo fiscal, reduciendo el monto a pagar a la Administración Tributaria a través de un mecanismo especial.

Por su parte indica Moya (2009) las rebajas del Impuesto Sobre la Renta se definen como “las cantidades precisas que se permiten deducir a los impuestos que surjan al aplicar

la tarifa correspondiente a los enriquecimientos gravables” (p. 245) estas rebajas son necesarias en el caso de los asalariados, debido a su poca capacidad contributiva, por lo tanto, cualquier beneficio fiscal representa un alivio en el aprovechamiento de su ingreso.

Asimismo, expresa Ruiz (2003) que las rebajas son “las deducciones que se hacen del monto del impuesto una vez calculado este.” (p. 273) De esto se entiende que las rebajas del ISLR son deducciones que se aplican a la tarifa correspondiente gravable del impuesto, cuando este haya sido calculado teniéndose como un mecanismo de beneficio fiscal.

Desgravámenes como beneficio fiscal

En la ley de Impuesto Sobre la Renta (2015), y en las anteriores también, se prevé un tipo de beneficio fiscal para las personas naturales denominado desgravámenes, su función es desgravar o no afectar montos de la renta gravable de un contribuyente, esta figura se divide en dos tipos siendo así el desgravamen único y los desgravámenes específicos, los cuales representan un beneficio provechoso en el caso de los asalariados que como se ha mencionado se presentan como los mas desfavorecidos al momento de ser gravados con este impuesto, por lo tanto su utilización es necesaria.

Desgravamen único

Comenzando con el desgravamen único se puede señalar que lo consagra el artículo 58 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) donde señala “Las personas naturales residentes en el país, podrán optar por aplicar un desgravamen único equivalente a setecientas setenta y cuatro unidades tributarias (774 U.T.). En este caso, no serán aplicables los desgravámenes previstos en el artículo anterior.”

De esta forma el legislador patrio previó un mecanismo para garantizar la capacidad contributiva con un parámetro general, con la intención de evitar excesos en el cobro de Impuesto sobre la Renta y no violar el principio de capacidad contributiva respetando un mínimo vital, sin embargo para que este tipo de desgravamen cumpla la finalidad para lo cual se creo debe existir coherencia entre el monto de la Unidad Tributaria la cual debe estar ajustada a los márgenes de inflación real que existen en Venezuela desde hace algunos años, y la base imponible del contribuyente, en este caso sus rentas, para que pudiera cumplir satisfactoriamente su finalidad.

En el caso de las personas naturales perceptoras de sueldos y salarios, este Máximo Tribunal ha señalado que “... frente a la extensa estimación de los enriquecimientos netos de los trabajadores, contrasta la mínima posibilidad a ellos dada para disminuir razonablemente la base sobre la cual habrán de tributar. Ya se vio al transcribir los desgravámenes los escasos conceptos que les resultan aplicables para lograr tal reducción; lo que prácticamente conduce a la utilización de la figura del desgravamen único, no como una opción, sino como la única alternativa legítima”. (Vid., sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia número 301 del 27 de febrero de 2007, caso: Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio). (Sent N° 35, 2019)

Para este momento, es decir, en el 2007 cuando se plantea el tema de la realidad venezolana que estaba atravesando el asalariado territorial el desgravamen unico establecido por la Ley de Impuesto sobre la renta era la realidad pues los desgravámenes detallados, son tan limitados que resultaban incluso peor opcion para los trabajadores a la hora del calculo del impuesto a pagar.

Desgravámenes específicos

Así como, el desgravamen anteriormente mencionado, el legislador en este caso, previó otro tipo de desgravámenes con la intención de resguardar los gastos que cubren algunas de las necesidades realizadas por los contribuyentes que puedan ser comprobados, para de cierta manera garantizar el mínimo vital de las personas, entre los cuales especifica en el artículo 57 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) los siguientes:

1. Lo pagado a los institutos docentes del país, por la educación del contribuyente y de sus descendientes no mayores de veinticinco (25) años. Esto incluye a los hijos, desde edad preescolar hasta universitario, así como también los estudios hasta posgrado que pueda realizar el contribuyente. No incluye el cónyuge así no declare por separado.

2. Lo pagado por el contribuyente a empresas domiciliadas en el país por concepto de primas de seguro de hospitalización, cirugía y maternidad, esto incluye a todas las cargas familiares, incluso a de ascendientes.

3. Lo pagado por servicios médicos, odontológicos y de hospitalización, prestados en el país al contribuyente y a las personas a su cargo, a que se contrae el artículo 61 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. El mismo comentario incluye a todos incluyendo a los ascendientes y su cónyuge siempre que no declare separado.

4. Lo pagado por concepto de cuotas de intereses en los casos de préstamos obtenidos por el contribuyente para la adquisición de su vivienda principal o de lo pagado por concepto de alquiler de la vivienda que le sirve de asiento permanente del hogar. El desgravamen autorizado no podrá ser superior a mil unidades tributarias (1.000 U.T) por ejercicio en el caso de cuotas de intereses de préstamos obtenidos por

el contribuyente para la adquisición de su vivienda principal o de ochocientas unidades tributarias (800 U.T.) por ejercicio en el caso de lo pagado por concepto de alquiler de la vivienda que le sirve de asiento permanente del hogar.

De tal aporte, se puede señalar que, aunque son gastos importantes y podrían medir efectivamente los gastos vitales, no es menos cierto que en la actualidad venezolana los gastos superan significativamente los ingresos, además que existen limitantes irrisorias como es el caso de los alquileres, ya que como se ha mencionado anteriormente la unidad tributaria no está ajustada para ser una unidad de medida.

Es por ello que, se podría inferir que estas medidas previstas por el legislador, actualmente no cumplen la función para la cual fueron creadas, ya que cubren solamente unas pocas necesidades, dejando de lado gastos vitales y onerosos como lo son la alimentación, la medicina, la vestimenta entre muchos otros.

Declaración y pago del Impuesto Sobre la Renta

La declaración no es más que un documento de los contribuyentes que dirigen al tesoro nacional, en donde expresan y determinan los enriquecimientos obtenidos en el ejercicio económico gravable, para cumplir con el deber de declaración y posteriormente al pago del impuesto, según expresa Candal (2005) “es la manifestación que hacen los contribuyentes al fisco con relación a sus enriquecimientos durante el año o ejercicio gravable” (p. 343), una vez se lleve a cabo la manifestación de los enriquecimientos, se presenta el siguiente paso que es el pago correspondiente, si el caso lo amerita.

Siendo definido por Villegas (2002) “el pago se refiere al cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídico tributaria principal, lo que supone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco” (p. 375), esta acción de pagar está prevista en el Código Orgánico Tributario (2020), en su artículo 40, debiendo ser ejercida por el sujeto pasivo o responsable, a propósito es necesario reconocer que el pago debe ser realizado dentro de un lapso para evitar sanciones desfavorables al contribuyente.

El pago del impuesto sobre la renta debe hacerse una vez sobre cada ejercicio económico, cumpliendo con los lineamientos establecidos por el SENIAT, es electrónico, tanto su determinación, como la liquidación que se denomina autoliquidación pues la realiza el propio contribuyente, así mismo, el pago puede ser también electrónico o manual generando e imprimiendo las planillas de pago, la cancelación como tal se puede dar en 3 cuotas, las divide el sistema en más o menos cada 21, día comenzando por el 31 de marzo fecha límite para declarar y pagar en asalariados territoriales.

También debe reseñarse el Decreto 1808 de retenciones en materia de impuesto sobre la renta establece en el párrafo segundo. - En todo caso de retención a personas naturales residentes en el país, el monto a retener será la cantidad que resulte de la aplicación del porcentaje menos el resultado que se obtenga de multiplicar el valor de la unidad tributaria (U.T.) por el porcentaje de retención y por el factor 83.3334. En los pagos o abonos en cuenta a personas jurídicas o comunidades domiciliadas en el país, la retención se practicará sobre cualquier monto; salvo que dicho pago se efectuó a través de la Caja Chica, en estos casos, la retención se practicará sobre montos superiores a Díez (10) U.T. párrafo tercero. - Las sociedades de personas, domiciliadas en el país, están

sujetas a los mismos porcentajes de retención aplicables a las personas naturales. (Chavez, 2002)

Todos los contribuyentes, asalariados territoriales deben llenar el **ARI**, es decir, la planilla de retenciones con el cálculo del impuesto anticipado a retener por el patrono de salario, lo que implica el descuento mensual del impuesto sobre la renta anticipada, lo que luego resta directamente el sistema al liquidar el impuesto resultante del ejercicio.

Principios Constitucionales de la tributación

En este apartado se definen algunos de los principios rectores del derecho tributario previstos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y más específicamente que rigen el impuesto que grava las rentas en Venezuela.

Bdigital.ula.ve

1. Progresividad tributaria

Este principio tiene su origen en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en el artículo 316, este principio tiene como finalidad gravar el impuesto tomando en cuenta el ingreso del contribuyente, ante lo cual aportara en mayor proporción quien perciba un ingreso mayor, además tiene una estrecha relación con la capacidad económica, según Alemán (2015) define el principio de progresividad como “la proporción del aporte de cada contribuyente al financiamiento de los gastos públicos, en relación con su capacidad económica.” (p. 9)

En lo expresado por el citado autor, se entiende que este principio está representado en la solidaridad social, por lo que exige más a quien más posee, y la proporción del aporte

está representada en su capacidad económica o contributiva, por otra parte, explica Valladares (2008)

Se trata de una característica de un sistema tributario, consistente en que en la medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución según el incremento de la riqueza, es decir, los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos (p. 55)

Así pues, tiene como objetivo lograr la igualdad de sacrificios entre los contribuyentes, atendiendo a la distribución de las cargas con un sentido solidario, a través de la capacidad contributiva de cada persona capaz de aportar al gasto público, es decir, igualdad entre iguales. Quien más renta genera tendrá que pagar más, dentro de esta categoría todos deberían contribuir igual; quien menos renta genera deberá pagar menos.

2. Justicia Tributaria

Contemplada en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, donde señala que el sistema tributario procurara la justa distribución de las cargas públicas, de allí que este principio condicione el principio de generalidad, motivado a la exigencia de distribuir de manera justa, lo que se traduce en justicia social, y esta se refiere a la redistribución de la riqueza tomando en consideración la capacidad económica del contribuyente.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia señala:

En esa disposición constitucional se evidencia el contenido múltiple de la justicia tributaria, ya que ella comprende la generalidad del deber de contribuir a los gastos públicos; de acuerdo con la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad

económica del contribuyente, complementada con la progresividad y limitada con la prohibición del efecto confiscatorio de los tributos; la protección de la economía nacional como base de la tributación; el bienestar de la población como fin último de las cargas tributarias; así como también, la existencia de un sistema eficiente de recaudación que permita al Estado financiar los gastos públicos e impedir la injusta distribución de hecho de las cargas públicas; ver sentencia n° 1393 del 7 de agosto de 2001). (Sentencia N°327, 2016)

La justicia tributaria es un concepto que comprende la interpretación y aplicación de los principios que rigen la tributación, así se dirá que un sistema tributario es justo cuando sea progresivo, consulte la capacidad contributiva, no sea confiscatorio, y contribuya a financiar el gasto público y a el bienestar de la población. En el caso del impuesto sobre la renta de los asalariados, se demostrará que, por las razones jurídicas, económicas y de política fiscal es injusto y regresivo.

3. Equidad Tributaria.

La equidad tributaria como principio es definida por Tajan (2013) como el “Criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados” (p. 5). Lo que significa que cada uno de los contribuyentes debe aportar a las arcas del estado, considerando su capacidad contributiva, sin que se vean perjudicados unos más que otros.

Por otra parte, indica Steiner (1999) “De acuerdo con la equidad horizontal, agentes similares deben tributar de manera similar. Por el contrario, en la equidad vertical agentes

diferentes deben tributar de manera diferente” (p.4) o lo que significa igualdad para los iguales.

Cada contribuyente de acuerdo a la equidad debe ser tratado atendiendo la situación impositiva que lo caracteriza, en el caso de los asalariados se puede considerar poco equitativo que deban tributar impuestos sobre ingresos que no son suficientes para sus necesidades vitales, a diferencia de quienes perciben rentas significativas, por lo cual el pago de estas obligaciones deja a unos en situaciones con más desventaja que otros. Y hace el sistema inequitativo.

Enunciadas las bases teóricas de la estructura del Impuesto Sobre La Renta, se definirá ahora los elementos económicos que inciden en la determinación de dicho impuesto y así se podrá observar por que el problema de la liquidación del impuesto sobre la en las actuales condiciones es injusto y regresivo.

4. Capacidad contributiva

Es oportuno citar su decisión No. 1886 del 2 de septiembre de 2004 (caso: J.B.S. Publicidad, C.A.), en la cual, respecto de la capacidad contributiva, estableció lo siguiente:

“La capacidad contributiva consiste en la aptitud para soportar cargas tributarias en la medida económica y real que fácticamente le viene dada a un sujeto frente a su propia situación fiscal en un período determinado, medida con base en la cual aportan la contribución debida al Estado. En otras palabras, el principio de capacidad contributiva obliga al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público se realice de acuerdo con sus posibilidades económicas, concebidas como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes.

Esta capacidad contributiva, alude, por una parte, a la aptitud para concurrir con los gastos públicos y, por otra, a la capacidad económica de los contribuyentes como medida concreta de distribución de las cargas tributarias.

De este concepto se deduce que la capacidad contributiva se puede medir, se puede probar en juicio, más allá de tener que ser consultada para no calificar de regresivo el sistema tributario; en materia de impuesto sobre la renta, por ser personal y directo la teoría señala que es un impuesto que progresivo y que toma en cuenta la capacidad contributiva en contraposición a los impuestos reales e indirectos tipo IVA que no en nada tiene que ver con las características del sujeto pasivo.

De tal modo que la capacidad contributiva refiere, por un lado, a la aptitud de los contribuyentes para participar en los gastos públicos y, a su vez, refiere a la capacidad económica de los contribuyentes como la medida en la distribución de las cargas tributarias, habida cuenta que la existencia de todo tributo obedece por se a la presencia de una determinada capacidad contributiva. (SC TSJ, 2006)

5. No confiscatoriedad

En cuanto a la no confiscatoriedad del tributo, esta Sala en la citada decisión, estableció que la misma se configura cuando la tributación que se impuso resulta excesiva y desproporcionada respecto de la capacidad contributiva, caso en el cual ello significaría asumir por parte del Estado una parte esencial de la renta o del patrimonio gravado, sin ningún tipo de compensación. (SC TSJ, 2006)

En cuanto a la alegada violación de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, la sentencia número 01412 del 11 de diciembre de 2013, y la sentencia N°

01571 del 20 de septiembre de 2007, caso: Puertos del Litoral Central PLC, C.A. la Sala Político administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, dispuso:

En el estricto ámbito impositivo, la confiscatoriedad de un tributo supone la apropiación indebida de los bienes particulares por parte del Estado, en virtud de la aplicación de una determinada normativa que desborda los límites de la razonabilidad por lo exagerado y grosero de su quantum, en abierto detrimento de la capacidad de los particulares para contribuir con las cargas fiscales. Así, para determinar el efecto confiscatorio de un tributo se impone precisar hasta qué límites puede llegar la tributación para no afectar la capacidad contributiva de los particulares y el derecho de propiedad de éstos. Criterio reiterado en sentencia número 00288 del 26 de febrero de 2014, la Sala Político Administrativa del tribunal Supremo de Justicia, (Vid. sentencia N° 02142 del 27 de septiembre de 2006, caso: Cru-Mar, C.A., reiterada en sus fallos números 00552 del 6 de mayo de 2009, caso: Consolidada de Ferrys, C.A. - CONFERRY, y 00057 del 21 de enero de 2010, caso: Cosmédica, C.A.).”

Dicho lo anterior, es importante señalar que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, con relación al Principio de No Confiscatoriedad, ha establecido que:

...Un tributo es confiscatorio de la propiedad cuando absorbe una parte sustancial de ésta o de la renta, es decir, cuando priva al sujeto pasivo de la relación tributaria de la posibilidad de usar, gozar, disfrutar y disponer de cualquiera de sus bienes, en desconocimiento de su real capacidad contributiva (ver, Rafael Calvo Ortega, Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario (parte general), 3era edición, Madrid, Civitas, 1999, pp. 83 y 84).” (Sentencia número 200, de fecha 19 de febrero de 2004), la Sala Constitucional ha establecido sobre este

particular que: para la comprobación de la violación a la garantía de no confiscación se requiere de una necesaria e importante actividad probatoria por parte de los accionantes.

Lo que significa que para alegar la confiscatoriedad hay que probarla, y se prueba a través de un medio que indique al juez o a la administración que, para poder pagar el impuesto sin vender un bien de su propiedad, por lo que se vería limitado su derecho a la propiedad y su capacidad contributiva.

Unidad Tributaria

El primer concepto es la unidad tributaria como un factor responsable de la problemática señalada, teniendo en cuenta que, al ser una unidad de medida contemplada por la ley para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, se aprecia conveniente definirla teniendo que, según Romero (2003)

La UT es un módulo monetario, que sirve como técnica de indexación de los valores que expresan referencias cuantitativas en las leyes tributarias, fundamentalmente en lo relativo a las magnitudes monetarias utilizadas en las definiciones normativas de la base de cálculo, la estructura de tramos progresivos, alícuotas tributarias y otras variables numerarias fijas utilizadas en la definición legal del tributo (p. 31)

Continuando con la definición presentada por el autor, se podría decir que, en la realidad actual, no cumple efectivamente la función de indexar los valores, ya que la actualización de la Unidad Tributaria, que es afectada por los índices inflacionarios, no se lleva a cabo de forma adecuada, trayendo como consecuencia deficiencia al momento de cuantificar los deberes tributarios.

Todo esto en el caso de los asalariados repercute, ya que, al tomar la unidad tributaria devaluada por así decirlo, como unidad de medida de la gravabilidad del impuesto, se convierte en una desventaja, por lo que en cualquier caso serán considerados como sujetos pasivos, siempre que la unidad no este desajustada a la realidad económica, teniendo en cuenta que el margen de medición representado en unidades tributarias es superado en gran magnitud por el ingreso obtenido o salario, aun cuando este como se ha mencionado anteriormente no es suficiente ni para tener acceso a la cesta básica, por lo tanto convierte en contribuyentes de un impuesto que se puede entender como injusto y hasta confiscatorio.

Distorsión de la Unidad Tributaria

Corresponde a la unidad tributaria ajustar la liquidación del impuesto sobre la renta tanto en su hecho imponible, pues aquellas personas naturales que devengaran menos del 1000 U.T como ingresos netos y 1500 U.T de ingresos brutos no eran sujetos del impuesto sobre la renta.

Este límite cuantitativo de la base imponible en teoría acogía a las personas que devengaran el denominado salario mínimo, es decir, estos asalariados no tenían la obligación de declarar y pagar, sin embargo, el gobierno fue deteriorando los salario y no ajusto la unidad tributaria, además de la hiperinflación de los últimos años; desde el 2007 cuando se dicta la sentencia N°301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia a la fecha ha ido en ascenso por ello ocurren las distorsiones de la determinación y pago del Impuesto sobre la renta en asalariados territoriales.

Cuadro 2

Modificaciones del valor de la U.T.

GACETA OFICIAL	FECHA	INSTRUMENTO JURÍDICO	VALOR U.T.
Extraordinaria N° 4.727	27 de Mayo de 1994	Código Orgánico Tributario Art. N° 229	Bs. 1.000,00
N° 35.748	7 de Julio de 1995	Providencia Administrativa del Seniat N° 82	Bs. 1.700,00
N° 36.003	18 de Julio de 1996	Providencia Administrativa del Seniat N° 091	Bs. 2.700,00
N° 36.220	4 de Junio de 1997	Providencia Administrativa del Seniat N° 171	Bs. 5.400,00
N° 36.432	14 de Abril de 1998	Providencia Administrativa del Seniat N° 569	Bs. 7.400,00
N° 36.673	5 de Abril de 1999	Providencia Administrativa del Seniat N° 088	Bs. 9.600,00
N° 36.957	24 de Mayo de 2000	Resolución del Ministerio de Finanzas N° 417	Bs. 11.600,00
N° 37.194	10 de Mayo de 2001	Providencia Administrativa del Seniat N° 529	Bs. 13.200,00
N° 37.397	5 de Marzo de 2002	Providencia Administrativa del Seniat N° 927	Bs. 14.800,00
N° 37.625	5 de Febrero de 2003	Providencia Administrativa del Seniat N° 1565	Bs. 19.400,00
N° 37.877	11 de Febrero de 2004	Providencia Administrativa del Seniat N° 0048	Bs. 24.700,00
N° 38.116	27 de Enero de 2005	Providencia Administrativa del Seniat N° 0045	Bs. 29.400,00

N° 38.350	4 de Enero de 2006	Providencia Administrativa del Seniat N° 0007	Bs. 33.600,00
N° 38.603	12 de Enero de 2007	Providencia Administrativa del Seniat N° 0012	Bs. 37.632,00
N° 38.855	22 de Enero de 2008	Providencia Administrativa del Seniat N° 0062	Bs. F. 46,00
N° 39.127	26 de Febrero de 2009	Providencia Administrativa del Seniat N° 0002344	Bs. F. 55,00
N° 39.361	4 de Febrero de 2010	Providencia Administrativa del Seniat N° 0007	Bs. F. 65,00
N° 39.623	24 de Febrero de 2011	Providencia Administrativa del Seniat N° 0009	Bs. F. 76,00
N° 39.866	16 de Febrero de 2012	Providencia Administrativa del Seniat N° 0005	Bs. 90,00
N° 40.106	6 de Febrero de 2013	Providencia Administrativa del Seniat N° 0009	Bs. 107,00
N° 40.359	19 de Febrero de 2014	Providencia Administrativa del Seniat N° 0008	Bs. 127,00
N° 40.608	25 de Febrero de 2015	Providencia Administrativa del Seniat N° 0019	Bs. 150,00
N° 40.846	11 de Febrero de 2016	Providencia Administrativa del Seniat N° 0011	Bs. 177,00
N° 6.287	24 de Febrero de 2017	Providencia Administrativa del Seniat N° 0003	Bs. 300,00
N° 41.351	01 de Marzo de 2018	Providencia Administrativa del Seniat N° 0017	Bs. 500,00
N° 41.388	02 de Mayo de 2018	Providencia Administrativa del Seniat N° 0028	Bs.850,00
N° 6.383	20 de Junio de 2018	Providencia Administrativa del Seniat N° 0120	Bs.1.200,00

N°41.479	11 de septiembre de 2018	Providencia Administrativa del Seniat N° 0129	Bs. S. 17.00
N°41.597	07 de marzo de 2019	Providencia Administrativa del Seniat N° 0046	Bs. 50,00
N° 41.839	13 de marzo de 2020	Providencia Administrativa del Seniat N° 00006	Bs 1.500,00
N° 42.100	6 de abril de 2021	Providencia Administrativa del Seniat N° 00023	Bs. 20.000,00

Fuente: (Organizacion Jurisrudencia del Trabajo, 2022)

El nuevo Código Orgánico Tributario (2020), generó una distorsión en cuanto al uso que debe dársele a la Unidad Tributaria, desechándolo como una medida aritmética para el cálculo en materia tributaria, aunque esta sigue teniendo vigencia y no se eliminó del código, si se limitó su uso, quedo circunscrito a la cuantía para las bases imponibles de los tributos y después de la última devaluación, su valor en bolívares digitales es 0,02. Por su parte las sanciones calculadas a 1500 bs. Desaparecen pues, la última devaluación será 0,0015 y de conformidad con el decreto de reconversión solo se mantiene los dos decimales.

Teniendo en cuenta que según lo expresa el artículo 3, la Administración Tributaria Nacional está facultada para reajustar el valor de la Unidad Tributaria, sin embargo, las actualizaciones que se han realizado, no han sido las más acordes a la realidad y considerando la velocidad de la crisis hiperinflacionaria que atraviesa el país, esta actualización debe ser constante y bien representada.

Ahora bien, también indica el artículo 3 en el párrafo tercero, que la unidad tributaria se limita solo para utilizarse como unidad de medida en la determinación de los tributos nacionales, sin embargo, con anterioridad a la redacción de esta modificación ya se venía regulando a través de providencia ese tratamiento de la unidad tributaria,

Así pues, la providencia SNAT/2018/0129 publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.479 de fecha 11 de septiembre de 2018, estableció en su artículo 2 que solo podrá ser utilizada la Unidad Tributaria como unidad de medida para la determinación de los Tributos Nacionales cuya recaudación y control sean de la competencia del Servido Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, como lo es el caso del Impuesto Sobre la Renta.

De lo anterior se puede inferir que esta norma sirvió de precedente para la redacción del nuevo código, sin embargo desde la publicación de la providencia se ha dado oportunidad a que existan múltiples indicadores del cálculo de tributos así como para la determinación de los parafiscales, esta distorsión y falta de unidad de criterios en los indicadores, contraviene el mandato de la constitución nacional previsto en el art 156 numeral 13 que contempla la armonización y coordinación de las potestades tributarias.

Sin embargo, el uso para el cual se guarda la Unidad Tributaria como unidad de medida principalmente es para determinación del Impuesto Sobre la Renta, situación que desfavorece a los contribuyentes del impuesto, ya que como se ha mencionado, su valor es irrisorio, lo que se traduce en una equivocada determinación del mismo, siendo el valor vigente para la fecha el de Bs. 20.000,00 o lo que sería actualmente Bs. 0.02, el cual se reajusto mediante la Providencia Administrativa SNAT/2021/000023 de fecha 06 de abril de 2021.

Hiperinflación

Para comprender la situación económica que se atraviesa en el país es necesario tener claro conceptos como la inflación e hiperinflación, teniendo que para Tabuenca (2016) “la inflación es la tasa de crecimiento de los precios de los bienes, servicios y factores productivos

de una economía en un periodo determinado, generalmente un año” (p. 05), tal como señala el autor es una situación económica que se presenta cuando el aumento de los precios se hace presente, esto se calcula a través de un análisis de la variación porcentual del Índice de Precios al Consumidor (IPC), el cual se encarga de medir los precios promedio de artículos que sean de principal consumo, para así obtener el margen de la inflación existente.

Sin embargo, en el caso de la hiperinflación se observa que se agudiza estas características, ya que se entiende que se ha mantenido en constantes periodos de inflación, que se transforman en lo que se conoce por hiperinflación

La cual se da cuando la diferencia entre oferta y demanda es tan abismal que los precios suben a un ritmo vertiginoso e imparable, un ciclo inflacionario sin tendencia a equilibrio alguno que evoluciona fuera de control. El funcionamiento de la economía y el comportamiento de los agentes entran en convulsión (Tabuenca, 2016, p.07).

En el caso venezolano, es conocido que desde hace algunos años se han presentado procesos hiperinflacionarios impresionantes, comparables como los atravesados en países post guerra, tal como se han presentado en boletines emitidos por El Observatorio Venezolano de Finanzas, el cual en diciembre cerró con una inflación acumulada de 660%, esta institución representa uno de los marcadores confiables de la realidad económica nacional, sabiendo que es difícil contar con cifras oficiales verdaderas (OVF, 2021).

Teniendo esto en consideración, se comprende el escenario económico, el cual por si solo presenta incidencias perjudiciales en los ciudadanos, resaltando los que se consideran trabajadores dependientes o asalariados, ya que luchan con los problemas económicos con muy poco poder adquisitivo, lo que se puede traducir en un condicionante a la pobreza, por

lo tanto en el caso de estudio se resalta la injusticia en el cobro de un impuesto que grava la renta la cual, en las condiciones descritas, ni siquiera permite cubrir los gastos esenciales.

Cuadro 3.

Índices inflacionarios

Año	Índice de inflación
2011	27,6
2012	20,1
2013	56,2
2014	68,5
2015	180,9
2016	272,4
2017	862,9
2018	130.160,2
2019	9585,5
2020	2959,8
2021	686,4

Fuente: (Economiahoy, 2022) Tomados del BCV, en porcentaje.

Devaluación

Por otra parte existe otro factor económico que perjudica la realidad de los asalariados al momento de considerarse como contribuyentes del impuesto sobre la renta, y es la figura de la devaluación monetaria definida por Tamanes y gallego (2006) como “la modificación al alza del precio oficial previo de una moneda (paridad) por comparación con un patrón metálico (generalmente oro) con otra moneda (normalmente dólar)” (p.190), entendiéndose así como la pérdida del precio de una moneda comparada con otra.

Asimismo señala (Osorio 2005) que la devaluación es “una medida consistente en disminuir el tipo de cambio de la moneda nacional en relación con el patrón oro-dólar u otras monedas extranjeras” (p. 80), por lo tanto se concibe como un aumento en el cambio nominal de la moneda, por lo que se necesitara mayor cantidad de unidad monetaria para poder adquirir la misma cantidad de una moneda extranjera, en el caso venezolano en las últimas décadas se ha padecido numerosas devaluaciones de la moneda, aplicando reconversiones monetarias como medidas fallidas para el tratamiento de la inflación, que antes de ser la solución se ha considerado parte del problema.

La última registrada fue ordenada por el Presidente de la República mediante Decreto No. 4.553, publicado en la Gaceta Oficial No. 42.185 de fecha 6 de agosto de 2021, en donde se suprimieron seis (06) ceros a la moneda nacional implementando un nuevo cono monetario.

Salario en Venezuela

El salario se entiende como una remuneración económica que se le atribuye a un trabajador en contraprestación de su fuerza de trabajo, para Guzmán (2004)

Es la remuneración del servicio del trabajador, integrada por la suma de dinero convenida expresa o tácitamente con su patrono, y por el valor estimado de los bienes en especie que este se haya obligado a transferirle en propiedad, o a consentir que use para su provecho personal y familiar (p. 175)

También, lo contempla la Ley Orgánica del Trabajo los Trabajadores y las Trabajadoras (2012) en su artículo 129 señalando la igualdad en el salario mínimo en todo el territorio nacional el cual debe establecerse conociendo las opiniones de las distintas organizaciones sociales e instituciones en materia socioeconómica, con la finalidad de ser adecuado a la realidad presentada. y por su parte el artículo 104 lo define:

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.

De la anterior definición establecida en la ley podemos resaltar que el legislador hace entender por salario, todos los demás beneficios laborales, aunque sean accidentales, de allí que surja la confusión sobre la base de cálculo a considerarse como salario.

Por otra parte el concepto de salario mínimo, del cual disfrutaban la mayoría de los trabajadores dependientes en el país y el cual en la actualidad venezolana, es irrisorio, aunque este sufra múltiples ajustes al año, no se adapta a las necesidades de los trabajadores, sin embargo la última actualización que se realizó fue a través del Decreto N° 4.602 del 1 de

mayo de 2021, mediante el cual fijó un aumento del salario mínimo nacional a Bs. 7.000.000,00 o lo que correspondería actualmente con la reconversión a Bs. 7, para todos los trabajadores del sector público y privado y también se incrementó el beneficio del Cestaticket Socialista a Bs. 3.000.000,00 o Bs 3, a través del decreto 4.603, de la misma fecha, ambos publicados en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.622 del 1° de mayo de 2021.

Bonificación del Salario

En las relaciones laborales además del salario también es común y permitido que el trabajador reciba pagos distintos a este, los cuales se denominan bonos salariales, vistos comúnmente como un premio por el trabajo desempeñado, que pueden ser por distintos conceptos, y generalmente son recibidos de forma accidental, sin embargo en el artículo 104 de la LOTTT, se establece que el salario es la contraprestación con ocasión a la prestación del servicio del trabajador por lo tanto en la diversidad de bonos es necesario determinar si estos se encuentran sometidos a la condición de los resultados del servicio que este presta, y si son pagados de forma regular este tipo de bonificaciones se consideran como parte del salario normal.

Salario Mínimo Integral en Venezuela ha estado oscilando por el orden de los Dos (2) Dólares de los Estados Unidos de América mensuales, debido al proceso de hiperinflación que vive en la actualidad el país. Sin embargo, cada vez son más las entidades de trabajo del sector privado, entiéndase como tales: clínicas, agencias de publicidad, marketing digital, medios de comunicación, instituciones bancarias, entre otras, que han venido pagando a sus trabajadores bonos o bonificaciones pagados en divisas mensualmente, especialmente a través de dólares. Incluso de acuerdo a

información publicada por algunos medios de comunicación digitales venezolanos empresas mixtas del Estado ligadas a las actividades de la empresa estatal PDVSA han venido pagando a sus trabajadores bonos de 100, 150, 200 y hasta 300 dólares, como una manera de proteger el salario del trabajador y así evitar la deserción laboral. (Mejías-Cabrera & Asociados, 2021)

La distorsión de la economía ha sido tal, que tanto el sector público como el privado ha pagado a sus trabajadores distintos bonos compensatorios del trabajo, incluso en monedas extranjeras, para lograr equilibrar de algún modo, los ingresos de sus trabajadores, frente a esos decretos de salario mínimos infames.

El artículo 17 del Reglamento de la Ley Orgánica del Trabajo, establece como deberes fundamentales del patrono, entre otros, el de pagar el salario en los términos y condiciones imperantes en la empresa, debiendo además adoptar las medidas adecuadas para evitar que el trabajador o trabajadora sufra daños en su persona o en sus bienes, con ocasión de la prestación de sus servicios, garantizando con ello al trabajador o trabajadora la ocupación efectiva y adecuada a su calificación profesional y a sus condiciones físicas y mentales, en los términos que fueren pactados o que se desprendieren de la naturaleza de la actividad productiva.

Estos bonos, no son periódicos, ni permanentes, ni con ocasión de la relación laboral, pues tiene diferentes significados, son todos iguales como por ejemplo del día de la juventud y pagan un bono por la misma cantidad desde al gerente hasta el portero; al mes siguiente por otra cantidad muy diferente a la anterior pagan bono de semana santa y así sucesivamente.

La Sala de Casación Social del Tribunal Supremo de Justicia señala, el salario normal está conformado por remuneraciones de carácter salarial percibidas “en forma regular y permanente por la prestación del servicio”, resultando excluidas del mismo, las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que no tienen atribuido expresamente carácter salarial. Asimismo, se infiere por regular y permanente, lo que percibe el trabajador de forma reiterada y segura, es decir de forma periódica, como mensual, bimestral, semestral y hasta anual, resaltando que la percepción debe sea de forma constante y regular, para que se considere regular y permanente. (SCS, 2021)

Por lo que todo aquello, que no tenga periodicidad, ni sea con ocasión a la relación laboral, será bono, por otra parte, el 10 de diciembre de 2020, la Sala de Casación Social del Tribunal Supremo de Justicia dictó la sentencia No. 062, en la cual condenó al pago de conceptos laborales en Dólares de los Estados Unidos de América (USD). En virtud de la relevancia de esta decisión, y del cambio de criterio que implica respecto a otros casos similares que habían sido decididos con anterioridad, de seguida se realiza un análisis tanto de la sentencia, como del uso de la “moneda de cuenta” y “moneda de pago” en las obligaciones pactadas en Venezuela, aceptando y reconociendo el uso de la moneda extranjera.

La Sala de Casación Civil en fecha 14 de diciembre de 2017, la cual ratifica los criterios de las sentencias Nos. 1.641 del 02 de noviembre de 2011, 1.188 del 16 de octubre de 2015, y 987 del 12 de diciembre de 2016, todas de la Sala Constitucional. En esta sentencia se estableció lo siguiente:

Cuando el pago de cualquier tipo de obligación haya sido pactado mediante convención especial, en moneda extranjera, antes de la entrada en vigencia del régimen de control de cambio, es solo a través del pago en dicha moneda pactada como se cumple con la obligación adquirida.

Si por el contrario la obligación en moneda extranjera fue pactada después de la entrada en vigencia del régimen de control de cambio, el pago se deberá realizar en bolívares al tipo de cambio vigente para el momento del pago y no para cuando la obligación fue causada

Del anterior criterio jurisprudencial, se verifica que el uso del Dólar como moneda de cuenta o como moneda de pago, va a depender principalmente de lo pactado por las partes, siendo también que la fecha en la cual nace la obligación tendría relevancia para conocer si ésta nació durante el período de control cambiario. Es decir, si la obligación nació previo al establecimiento del control de cambio y las partes pactaron el cumplimiento únicamente en moneda extranjera, solo se podría cumplir con el pago en moneda extranjera, y ello implicaría el uso de las divisas como moneda de pago. Ahora bien, cuando las partes acuerden fijar el valor de la obligación en USD, podrán liberarse de la misma mediante el pago en VES al tipo de cambio vigente para la fecha del pago (y no a la tasa de la fecha en la cual nació la obligación), y esto implica utilizar las divisas como moneda de cuenta.

Salario normal

Son las remuneraciones que este recibe de manera regular y permanente según lo establece el artículo 104 de la Ley Orgánica del Trabajo los Trabajadores y las Trabajadoras cuando

indica:

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 prestación social y las que esta Ley considere que no tienen carácter salarial.

El salario normal está compuesto por los ingresos, regulares y permanentes, esas son las características señaladas por la ley y la jurisprudencia y de conformidad con el artículo 133 de la misma ley orgánica del trabajo la base para el cálculo del impuesto.

La sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha reiterado esta interpretación, en los términos siguientes:

Se colige claramente que el cálculo de la base imponible del impuesto sobre la renta del trabajador asalariado y de la trabajadora asalariada debe atender al concepto de “salario normal” contenido en el artículo 133 de la referida Ley Orgánica del Trabajo, hoy parte in fine del artículo 104 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras de 2012, vale decir, exceptuando de éste todas aquellas remuneraciones percibidas por los trabajadores y por las trabajadoras de carácter no regular ni permanente, tales como las utilidades, bonificaciones, horas extras y vacaciones, entre otras. (Vid., sentencias de esta Sala Político-Administrativa números 00290 del 15 de febrero de 2007, caso: Digas Tropiven, S.A.C.A.; 01540 del 3 de diciembre de 2008, caso: Cotécnica Caracas, C.A.; 00273 del 26 de febrero de 2009, caso: H.L. Boulton & CO, S.A.; 00296 del 4 de marzo de 2009, caso: C.A. La Electricidad de Caracas; 00761 del 3 de junio de 2009, caso: Comunicaciones Corporativas C.C.D., C.A.; 00227 del 10

de marzo de 2010, caso: Conducid, C.A.; 00659 del 7 de julio de 2010, caso: Transporte Premex, C.A.; 01713 del 11 de diciembre de 2014, caso: Richard William McGowan, 00585 del 13 de junio de 2016, caso: Silvino Molina Contreras y 00768 del 26 de julio de 2016, caso: Luis Alfredo Mazzei Guevara). (Sent. N° 35, 2019)

Todas las sentencias, y algunas otras más de reciente fecha confirman el criterio de que la base para el cálculo de la base imponible del impuesto sobre la renta de asalariado territorial es el sueldo normal, las dos últimas sentencias son la el Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Los Andes, confirmadas por la Sala Político Administrativo del Tribunal Supremo de Justicia

Salario integral

Constituye las remuneraciones que obtiene el trabajador de manera regular y también las que obtiene de manera accidental, comprendiendo, 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. Y es el concepto que esta utilizado la Ley de Impuesto sobre la renta y la administración tributaria a la hora de realizar los procedimientos sancionatorios.

La Sala de Social del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia de ha determinado que para la realización de los referidos cálculos el experto contable considerará el salario integral devengado mes a mes, debiendo calcular, en primer término, el salario normal (compuesto por salario mínimo nacional, porcentaje sobre consumo, bono nocturno, la incidencia de la parte variable en los días feriados y domingos y las horas extras devengadas por el accionante); al salario normal se le adicionará la alícuota de utilidades (con base en 30

días por año) y bono vacacional (con base a 7 días para el primer año y un día adicional por cada año) a los fines de obtener el salario integral mensual. (SCS, 2016)

A continuación, se describirán las bases teóricas de los dos (2) procedimientos que están previstos en el Código Orgánico Tributario para sancionar ilícitos en materia de impuesto sobre la renta.

Procedimientos de la Administración Tributaria para sancionar las actuaciones de los contribuyentes.

En este aparte se describe el procedimiento de determinación por parte de la administración para dar cumplimiento a la obligación tributaria; cuando existen diferencia entre el monto declarado por la contribuyente y lo que considera la administración intrinsecamente, lo que da inicio a la actividad sancionadora si lo que resulte del procedimiento representa un ilícito y este no es corregido.

Proceso de fiscalización

Esta fase es el inicio del procedimiento para controlar las irregularidades que se puedan presentar con la obligación del contribuyente, la fiscalización de los tributos la define Fermín (2002) “como la actividad administrativa destinada a vigilar y controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y demás deberes establecidos en la ley a cargo de los sujetos pasivos del tributo” (p.597), de esta definición se entiende, que la actuación de los órganos fiscalizadores no se limita a la comprobación de datos suministrados por el contribuyente en la declaración que este realice, o de la investigación de los hechos impositivos que no fueron declarados o cualquier otro dato con relevancia tributaria, sino que, además incluye la realización de actos de determinación y liquidación de las obligaciones

tributarias, con la finalidad de corregir los errores o suplir la declaración que debió presentar y no lo hizo.

La fiscalización también tiene su origen en el hecho de que, no todos los contribuyentes cumplen voluntaria, correcta y oportunamente sus obligaciones tributarias por lo tanto es imprescindible que la administración tributaria controle a través de la información contenida internamente o a través de auditorías, la información verídica, según Sánchez (2012)

El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria es el instrumento por intermedio del cual la Administración Tributaria, de oficio, procede a declarar la existencia y cuantía de la obligación tributaria o su inexistencia, entendiéndose así por fiscalización los planes ejecutados por la administración tributaria venezolana a través de los cuales verifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los contribuyentes (p. 14)

Asimismo, se entiende que la fiscalización es un procedimiento administrativo, lo que implica una secuencia ordenada de actos, con los cuales se ejecuta la actividad administrativa, y de esta manera sirve con doble propósito, el primero que siendo un procedimiento administrativo realiza de forma organizada el ejercicio de la potestad administrativa para que cumplan el objetivo definido por la ley, y en un segundo punto sirve como una garantía al contribuyente, frente a alguna arbitrariedad y el abuso de poder de los funcionarios responsables, para que esta potestad administrativa no se ejerza, en cualquier momento ni de cualquier forma según la discreción abusiva de un funcionario, sino que esta se haga cumpliendo las formalidades establecidas en la ley.

Por lo tanto, se entiende que la fiscalización es una fase de un procedimiento aplicado por la administración tributaria sobre los contribuyentes, para la determinación de oficio de la obligación tributaria, todo esto con la intención de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente,

Este procedimiento puede llevarse a cabo en el caso de los asalariados territoriales, si en la presentación de la declaración la administración considera que existen dudas sobre algún monto declarado, se puede dar inicio al procedimiento, el cual puede concluir de dos posibles maneras, con un acta de reparo o con un acta de conformidad.

Acta de reparo

En el supuesto de que la administración, una vez ejecutado el procedimiento de fiscalización previsto en el artículo 187 y siguientes, encontrare alguna observación bien sea porque la declaración no se ha realizado o bien porque fue llevada a cabo con irregularidades, es entonces cuando se formaliza el acta de reparo, tal como señala Fraga (2021)

Cuando el proceso de recolección, sistematización y valoración de datos e informaciones que se lleva a cabo a través de la fiscalización tributaria, da como resultado la existencia de un tributo no declarado o declarado defectuosamente; y/o el incumplimiento de deberes formales tributarios, entonces los funcionarios fiscalizadores deben dejar constancia de los hechos constatados, de las pruebas que los soportan y de la calificación jurídica que merecen esos hechos en un acto administrativo de trámite que el Código Orgánico Tributario (2020) denomina acta de reparo (p. 104)

En esta acta de reparo se estipularán las correcciones a las que haya lugar para que el contribuyente de manera voluntaria las acate, en el caso de los reparos de impuesto sobre la

renta se deja constancia con el ARC que es el comprobante de remuneraciones anual, el total y luego se procede a revisar los desgravámenes, los comprobantes de los conceptos detallados y si se acogió al desgravamen único, solo se resta; también se solicitan los soportes de las cargas familiares; si por el contrario las rechaza continua una fase probatoria la cual terminara con un acto administrativo el cual contenga la decisión sobre el caso y si fuere necesaria la sanción que sea aplicable.

En este sentido el legislador concibió este procedimiento por el que le concede 15 días para presentar la declaración con las observaciones del acta de reparo, es decir, rectificar la declaración errada y presentar una nueva aceptando el reparo y pagando la diferencia, en este caso no se abre el procedimiento sumario, sino se procede a emitir la resolución sancionatoria

Escrito de descargos

Si por el contrario, vencido los 15 días y no acepta y paga, proceden 25 días para presentar el escrito de descargo; en el cual se expondrán las razones de hecho y de derecho que motivan la controversia con lo establecido en el acta de reparo, este escrito está contenido en el artículo 198 del Código Orgánico Tributario, como una herramienta para presentar los alegatos del contribuyente, es la primera oportunidad de defensa y se promueven y acompañan todas las pruebas; vencido los veinticinco días (25) siguientes presentado o no los descargos se apertura del sumario administrativo.

La administración para concluir y notificar de la Resolución Culminatoria de Sumario tiene un (1) año, sino queda caduco el sumario y sin efecto legal alguno (artículos 201 y 202 del COT).

Acta de conformidad

En cuanto al acta de conformidad esta se presenta cuando no existe novedad alguna en la fiscalización realizada y no hay ninguna corrección a la cual prestar interés, de tal forma lo expresa el artículo 197 indicando:

Si la fiscalización estimase correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, se levantará Acta de Conformidad, la cual podrá extenderse en presencia del interesado o su representante, o enviarse por correo público o privado con acuse de recibo.

De esta forma se verifica el correcto cumplimiento de las obligaciones del contribuyente sin requerir de sanciones por parte del ente administrador, así también lo señala Fraga (2021)

El acta de conformidad es un acto administrativo que pone fin al procedimiento constitutivo o de primer grado. Son actos de contenido tributario no sólo aquellos que establecen que el sujeto pasivo es deudor del tributo o que ha incumplido un deber formal, sino también aquel acto en el cual se hace constar que el sujeto pasivo no adeuda el tributo y que ha cumplido los deberes formales objeto de revisión (P. 110).

La verificación tributaria

Este procedimiento se realiza con características especiales, su aplicación es abreviada y tiene como objetivo constatar la veracidad de las declaración y el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, así pues señala Fraga (2021) “La verificación tributaria es un procedimiento de fiscalización especial y abreviado, que tiene dos objetivos fundamentales, de una parte, la revisión de las declaraciones presentadas por los

contribuyentes; y de la otra, la constatación del cumplimiento de los deberes formales.” (p. 98)

Así como la fiscalización, la verificación tributaria es un procedimiento administrativo, y se aplican a él, los mismos principios que aplican en general para los procedimientos administrativos, sin embargo una diferencia con el procedimiento de fiscalización, es que en este procedimiento, no se abre de manera formal una oportunidad para que los contribuyentes presenten sus alegatos y pruebas antes de la oportunidad en que se dicta el acto administrativo de contenido tributario definitivo, lo que implica que se sustancia sin la presencia del sujeto pasivo, pero su finalidad es reconocer si existe irregularidad en la actuación del contribuyente que en el caso de estudio sería en la presentación de la declaración del Impuesto Sobre la Renta del trabajador asalariado.

Una vez finalizado estos procedimientos, se presenta un acto administrativo en el cual se determinará si existe la obligación tributaria y señalar si se configuro un ilícito aplicando así la sanción correspondiente tal como lo establece el artículo 201 del Código Orgánico Tributario.

Ilícitos Formales

En el caso de los ilícitos formales están contenidos en el artículo 99 del Código orgánico tributario y los deberes formales señalados, interesa resaltar el deber de declaración, el cual nos atañe investigación, para reflejar las consecuencias que se derivan de un ilícito como este, el cual es probable que algunos asalariados lo cometan, debido a la problemática que resulta el cumplir con las obligaciones del Impuesto Sobre la Renta

Sanciones por no declarar o declarar datos falsos

En cuanto a los deberes formales previstos en el artículo 155, como lo es la declaración de impuesto, la cual si es presentada fuera de lapso o con datos falsos o simplemente no es presentada acarrea sanciones pecuniarias como lo expresa el primer aparte del artículo 103 del Código Orgánico Tributario (2020):

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con clausura de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, por un plazo de diez (10) días continuos y multa del equivalente a ciento cincuenta (150) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela.

Ante el incumplimiento del deber formal, es imputable la sanción, excesiva en términos económicos para ser soportada por cualquier asalariado que sea imputado con tal ilícito, ya que, como se ha presentado a lo largo de la investigación no solo existe una coyuntura económica difícil de atravesar para cualquier trabajador asalariado y ciudadano del país, sino que considerando también la falta de poder adquisitivo y los niveles de devaluación de la moneda nacional, ser sancionado con una multa que tiene como unidad de medida, la unidad monetaria de mayor valor, lo que significa casi imposible de pagar pues se trata en la actualidad de 150 euros.

Ilícitos Materiales

En cuanto a los ilícitos materiales se encuentran tipificados en el artículo 109 del Código Orgánico Tributario estableciendo:

Constituyen ilícitos tributarios materiales:

1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.

Partiendo de estos ilícitos enunciados, se resalta el retraso u omisión en el pago de los tributos, tal como se explicaba antes ya que para el caso objeto de estudio, es el ilícito que puede ser imputado a los asalariados que no paguen o se retrasen en el Impuesto Sobre la Renta.

En este caso, si acepta y paga el reparo la multa será del 30% del tributo omitidos más los intereses moratorios, ahora si va al sumario administrativo y termina en la Resolución de sumario la sanción será del ciento cincuenta por ciento 150% más los intereses moratorios, todo de conformidad con lo establecido en el Código Orgánico Tributario, en sus artículos 112 y siguientes estableciendo:

Quien, mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 119, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un cien por ciento (100%) hasta el trescientos por ciento (300%) del tributo omitido

Asimismo, se considera importante resaltar la figura de la defraudación como aquella donde el contribuyente realiza conductas dolosas y engañosas para privar al fisco de lo que por derecho le corresponde por concepto de impuestos, el Código establece la figura de la defraudación en el artículo 119 cuando indica:

Incurrir en defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, engaño o cualquier otra maniobra fraudulenta, produzca una disminución del tributo a pagar.

Por lo cual es un delito que acarrea una sanción significativa estableciendo pena de prisión y pago de multas.

Indicios de Defraudación tributaria previstos en el Código orgánico tributario, reforma 2020 en el texto se incluyeron, algunos hechos que pueden constituir solo violación a deberes formales, además del hecho que se incrementa la multa en casi un 900% agregando que el admite los hechos y paga dentro el lapso de diez (10) días hábiles siguientes a la notificación de la resolución, el monto total de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones, aumentadas en quinientos por ciento (500%). Este beneficio no procederá en los casos de reincidencia en los términos establecidos en este Código. (Párrafo único del artículo 118 del COT)

Una vez sancionado el contribuyente por alguno de estos dos procedimientos, el Código Orgánico Tributario, consagra dos recursos uno administrativo y otro judicial, el recurrente puede optar por alguno de los dos o por la modalidad del jerárquico y subsidiario contencioso tributario, estos recursos se denominan medios de defensa en el derecho procesal administrativo.

Recursos como medios de defensa

Así como la administración tributaria realiza procedimientos para controlar la veracidad de la información que presenta el contribuyente, asimismo el contribuyente puede ejercer medios de defensa para controlar una actuación ilegítima e equívoca de la administración, para evitar ser lesionado en su esfera jurídica esto a través de los Recursos, ya sean estos administrativos o jurisdiccionales.

Recursos administrativos tributarios

Los recursos administrativos tributarios, son un medio de defensa que la ley otorga a

los particulares afectados en sus derechos por un acto administrativo, con la finalidad de obtener la revocación de este o alguna modificación, siempre que se demuestre la ilegalidad del mismo, asimismo tiene como objeto garantizar derechos y canalizar actuaciones de la administración tributaria dentro del marco normativo, dando pues nacimiento a una contención entre la administración y su administrado.

Recurso Jerárquico

Este recurso se presenta como una oportunidad de defenderse el contribuyente en sede administrativa, tal como explica Fraga (2021)

Son recurribles en vía administrativa mediante la interposición de un recuso jerárquico los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, siempre que el recurrente es cualificado por un interés legítimo, personal y directo (p. 336)

De tal forma el contribuyente que se vea lesionado en sus intereses puede hacer uso de este recurso contemplado en el artículo 272 y siguientes del Código Orgánico Tributario (2020) Este es el único recurso ordinario en la vía administrativa y es discrecional del sujeto pasivo, ya que, no es necesario agotar la vía administrativa obligatoriamente.

Recurso contencioso tributario

Este recurso es una acción jurisdiccional que puede intentar el contribuyente cuando un acto administrativo lo afecte en sus intereses, según lo explica el artículo 286 del Código Orgánico Tributario, teniendo como alternativa omitir la vía administrativa o incluso presentarlo subsidiariamente, también indica Fraga (2021)

Los actos administrativos de efectos particulares y de contenido tributario, expresos o tácitos, dictados por las distintas Administraciones Tributarias, que afectan los intereses personales, legítimos y directos de los administrados (personales naturales o jurídicas), son susceptibles de ser sometidos a control judicial ante la jurisdicción especial contencioso-tributaria, mediante una acción (p. 418).

Así pues, se presenta la alternativa de recurrir directamente la vía jurisdiccional presentándolo ante el tribunal competente y siguiendo el procedimiento previsto en los artículos 288 y siguientes del Código Orgánico Tributario (2020).

Apelación de la Admisión

La apelación representa un recurso para impugnar las resoluciones judiciales que no se consideren ajustadas a derecho, este recurso puede ser ejercido tanto en la decisión de la admisión del recurso contencioso tributario como en la decisión definitiva del tribunal competente.

La apelación que se realiza ante la negativa de la admisión del recurso contencioso tributario está contemplada en el párrafo único del artículo 294 del Código Orgánico Tributario (2020), cuando expone

La admisión del recurso será apelable dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes, siempre que la Administración Tributaria hubiere formulado oposición, y será oída en el solo efecto devolutivo. Si el tribunal resuelve inadmitir el recurso se oirá apelación en ambos efectos, la cual deberá ser decidida por la alzada en el término de treinta (30) días continuos

En la etapa de promoción y evacuación se priva el “principio o sistema de libertad de los medios de prueba”, el cual es absolutamente incompatible con cualquier intención o tendencia restrictiva de admisibilidad del medio probatorio seleccionado por las partes, con excepción de aquellos legalmente prohibidos o que resulten inconducentes para la demostración de sus pretensiones, principio que se deduce del texto expresamente consagrado en el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil, cuyo tenor es el siguiente:

Son medios de prueba admisibles en cualquier juicio aquellos que determina el Código Civil, el presente Código y otras leyes de la República. Pueden también las partes valerse de cualquier otro medio no prohibido expresamente por la ley, y que consideren conducente a la demostración de sus pretensiones. Estos medios se promoverán y evacuarán aplicando por analogía las disposiciones relativas a los medios de pruebas semejantes contemplados en el Código Civil, y en su defecto, en la forma que señale el Juez.

Vinculado directamente con lo anterior, que la previsión contenida en el artículo 398 del código orgánico tributario alude al principio de la libertad de admisión de los medios de prueba, que la providencia o auto a través del cual el Juez se pronuncia sobre la admisión de las pruebas promovidas, es el resultado del juicio analítico efectuado por él respecto de las condiciones de admisibilidad que han de reunir, es decir, de las reglas de admisión de los medios de pruebas contemplados en el Código de Procedimiento Civil, atinentes a su legalidad y pertinencia. Sentencia de (SPA del 13 de 03 de 2013. Nro0298)

Por otra parte, en la fase probatoria también se puede interponer el recurso de apelación ante la negativa de las pruebas o la inadmisión de las mismas, la cual será dentro

de los cinco (5) días de despacho siguientes, oyendo la apelación en efecto devolutivo únicamente.

Por último, para ejercer la apelación de la sentencia definitiva esta será dictada en un lapso de sesenta (60) días prorrogables, sin embargo, si la sentencia se dictare dentro del lapso este debe dejarse correr íntegramente para el ejercicio de la apelación, si la sentencia es extemporánea el momento de interponer el recurso se contará en el lapso de ocho (8) días una vez conste en autos las notificaciones correspondientes.

Análisis de la sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de Fecha 27 de febrero de 2007.

Para establecer el contexto de la sentencia, es necesario reseñar que el 27 de febrero de 2007, la Sala Constitucional conoció de un recurso de nulidad por inconstitucionalidad contra los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto nº 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2015), cuya decisión fue la desestimación por la pérdida sobrevenida del interés procesal.

Sin embargo la Sala Constitucional decidió, de oficio, reformar el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2015), considerando que, según lo dispuesto en el artículo 5, en el segundo aparte, de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, en lo referido a las causas relativas al control concentrado de la constitucionalidad, esto no priva el principio dispositivo, por referirse a un asunto de orden público, y debido a su gran importancia la intensidad de la afectación colectiva de los asuntos normativos, lo apreció conveniente.

La Sala Constitucional siendo el máximo intérprete de la Jurisdicción Constitucional declaro de oficio, la violación de la norma Fundamental, para lo cual, optó por interpretar constitucionalmente el sentido y alcance de la proposición contenida en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2015), aunque no declaro su nulidad, siendo lo más trascendental en su interpretación constitucional del sentido y alcance del artículo in comento, que se modificara la redacción del mismo, ejerciendo propias funciones legislativas.

Así pues, en la constitución de 1999 se reforma el Poder Judicial y se crea la Sala Constitucional, como garante de la constitución en el país, a ella se le confió ser la única y última interprete de la constitución, en este sentido la jurisprudencia vinculante persigue unificar los criterios interpretativos por lo que todas las instituciones del país están obligadas a acatarlas su pena de incurrir en error inexcusable.

En cuanto al contenido de la norma interpretada, como en esta no se especificaba el tipo de salario con el cual se debía tributar, si era con base al salario normal, o el salario integral, la Sala se pronunció en los siguientes términos:

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

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

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

Con esta interpretación queda asentado, que los asalariados toman como base para la tributación del Impuesto sobre la Renta los enriquecimientos netos obtenidos en forma regular, excluyendo los obtenidos en forma accidental.

Por tanto, será la base del Impuesto Sobre la Renta el salario regular y permanente, por lo que todo lo que se cancela a los trabajadores como bonos no forma parte de la base imponible.

Esta sentencia ha sido controvertida sobre la capacidad de la Sala, al haber interpretado una norma de rango legal por contravenir principios constitucionales, sin embargo, algunos autores como Ríos (2017) se ha referido al respecto expresando:

...es evidente que contra esa sentencia no cabe recurso alguno, es decir, no puede ser cambiada o anulada por otra instancia; por lo que al final de todo, cualquier desconocimiento o cuestionamiento de la sentencia o del criterio establecido sobre el artículo 31 de la LISLR tendrá que resolverse en los tribunales, quienes seguramente acatarán el criterio expuesto por la Sala Constitucional (p. 65)

De a lo comentado por la autora, se puede inferir que la sentencia tiene aplicación vigente y quien se ampare de ella puede obtener un criterio vinculante, es decir, de obligatoriedad para todos los jueces de la República y para todas las Salas del Tribunal Supremo.

La Sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de Febrero de 2007, ha sido varias veces ratificada por las sentencias N° 390 del 9 de marzo de 2007 y la N° 980 de 17 de Junio de 2008, que tuvieron la función de aclarar algunos puntos de la sentencia primigenia N° 301, también las sentencias más recientes son la sentencia N° 499 del 30 de Junio de 2016, y la sentencia N° 673 dictada por la Sala Constitucional el 02 de agosto de 2016, lo que demuestra que el artículo 31 de la actual ley no puede ser aplicado por ser también inconstitucional.

Bases Legales

Según Villafranca D. (2002) “Las bases legales no son más que leyes que sustentan de forma legal el desarrollo del proyecto” explica que las bases legales “son leyes, reglamentos y normas necesarias en algunas investigaciones cuyo tema así lo amerite”. Partiendo de esta definición, se estableció el marco normativo nacional e internacional vigente, el cual sustenta la presente investigación.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

Siendo la norma suprema que rige el ordenamiento jurídico en Venezuela, aprobado con la enmienda N° 1 de fecha 15 de febrero de 2009, en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009, es de destacar algunos principios en ella establecidos que regulan la actividad tributaria, el cual, es el objeto de la presente investigación, Por tanto, se hace infalible presentar lo que al respecto dispone en sus artículos 299, 316, 317 y 335.

En cuanto al régimen socioeconómico contemplado en el artículo 299, donde hace referencia que la República Bolivariana de Venezuela, se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad, además de promover y elevar el nivel de vida de la población garantizando una justa distribución de la riqueza a través de la planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta.

Asimismo, sirve como base legal el artículo 316 citado anteriormente ya que en él se consagra el sistema tributario y su funcionamiento en Venezuela.

En cuanto al contenido del artículo 317 es de resaltar que contempla una prohibición de no poder cobrarse tributos que no estén previamente establecido en la ley, además de afirmar que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio, acotación que tiene gran relevancia como sustento legal en el contenido de la investigación.

Por último, es necesario mencionar lo contenido en el Artículo 335, donde se señala que el Tribunal Supremo de Justicia garantizará la supremacía y efectividad de las normas y principios constitucionales; será el máximo y último intérprete de la Constitución y velará por su uniforme interpretación y aplicación. Afirmando que las interpretaciones que establezca la Sala Constitucional sobre el contenido o alcance de las normas y principios constitucionales son vinculantes para las otras Salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás tribunales de la República, situación que conviene resaltar, ya que, parte de la investigación se sustenta en una sentencia interpretativa de la sala Constitucional, acerca de la situación salarial del cálculo del impuesto sobre la renta en los asalariados territoriales.

Conviene subrayar que la carta magna venezolana promueve el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de elevar el nivel de vida de la población, con el objetivo de obtener un crecimiento de la economía y una justa distribución de las riquezas entre todos los ciudadanos.

En este sentido, esta investigación tiene el propósito la estructura del impuesto sobre la renta, vigente para los asalariados territoriales, a la luz de los principios constitucionales de la tributación en Venezuela.

Código Orgánico Tributario (2020)

En este nuevo código del año 2020, se presenta a manera de consideración para esta investigación lo concerniente al sujeto activo de la relación jurídica tributaria en el Artículo 18; igualmente se muestra la figura del sujeto pasivo tributario en los Artículos 19, 20, 22, 23 y 25; entre otras consideraciones del código atinentes a la investigación. Al efecto:

Es necesario resaltar que en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario se establece la facultad a la Administración Tributaria Nacional de reajustar el valor de la Unidad Tributaria, donde se indica que la unidad tributaria aplicable a los tributos que se liquiden anualmente será la que esté vigente al cierre del ejercicio fiscal respectivo, como es el caso del impuesto sobre la renta, asimismo señala que, la unidad tributaria solo podrá ser utilizada como unidad de medida para la determinación de los tributos nacionales cuyo control sea competencia de la Administración Tributaria Nacional.

En referencia al artículo 22 del Código, se obtiene que, son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible.

El artículo 23 señala la obligación de los contribuyentes al pago de los tributos establecidos por las leyes tributarias y a dar cumplimiento con los deberes formales, asimismo indica en el

artículo 25 que son responsables los sujetos pasivos, aunque no tienen el carácter de contribuyentes, deben cumplir con las obligaciones establecidas a los contribuyentes, todo ello por disposición expresa de la ley.

También es necesario la referencia del artículo 36, el cual consagra el hecho imponible, el cual se señala en el capítulo anterior, siendo de importancia para comprender como surge la relación tributaria entre el estado y el contribuyente, que en el caso de estudio serán los asalariados como consecuencia de la acción de recibir rentas en el territorio nacional.

Es necesario resaltar el artículo 85, el cual se refiere a las eximentes de responsabilidad por ilícitos tributarios señalando, específicamente en el numeral 4, el error de hecho y de derecho excusable, como una de las causales eximentes, el cual se toma en consideración al momento de realizar las defensas en los recursos contenciosos tributarios para excusar el incumplimiento de lo establecido en la ley del impuesto sobre la renta.

Por otra parte, se puede destacar que, el artículo 131 señala las facultades de la administración Tributaria, tal como se refiere en el numeral 2 como es, ejecutar los procedimientos de verificación, y de fiscalización y determinación, para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo.

Así pues, dicha facultad se ve reconocida y ampliada en el artículo 137 donde señala que la Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Asimismo, sirve de base el artículo 140, en él se prevé la figura de la determinación, la cual continúa siendo ampliada por el artículo 141 cuando señala que la determinación se llevara a cabo haciendo uso de dos sistemas, de base cierta y de base presunta; en este trabajo

solo se aplica la base cierta, ya que con una ARC es decir, solicitarle al patrono la cantidad cancelada se tiene la base del reparo.

También es de importancia para la investigación el artículo 193, en él se consagra la figura del acta de reparo, la cual es mencionada y presentada a lo largo de la investigación como una consecuencia que podría presentársele al contribuyente asalariado al momento de hacer una fiscalización.

En contraste con lo anterior el artículo 194 se establece la obligación de notificar al contribuyente sobre el acta de reparo efectuada, para lo cual se indica en el artículo 195 el lapso establecido para hacer las correcciones a que hubiere lugar o presentar la declaración y pagar debidamente el tributo, para lo cual le otorgan quince (15) días hábiles desde la notificación, El artículo 196 continúa explicando el procedimiento a seguir por parte del contribuyente en dos posibles casos, que se señaló en el marco teórico

Es necesario resaltar la pertinencia del artículo 197, ya que, en él se explica la figura del acta de conformidad señalada anteriormente, al igual que el artículo 286 que desarrolla el Recurso Contencioso Tributario.

En cuanto al artículo 198 es de relevante pertinencia a la investigación, ya que en él se establece el procedimiento sumario a que hubiere lugar si el contribuyente no se acoge a lo establecido en el acta de reparo, situación probable a darse en la problemática planteada, estableciendo que tiene 15 días hábiles de la administración tributaria para rectificar la declaración y pagar la diferencia, luego de los cuales cuenta con 25 días hábiles de la administración tributaria para presentar descargos, con todos los medios de pruebas.

Para finalizar el procedimiento sumario lo establece el artículo 201, especificando el contenido de la resolución a emitir por parte de la administración, debiendo establecer en él,

la existencia de la obligación tributaria, el ilícito que se le imputa al contribuyente y la sanción a la que hubiere lugar intimándolo al pago de los mismos, para ello la administración tributaria según el artículo 202 dispondrá del plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos.

Asimismo, el código contempla en el artículo 203 la posibilidad del afectado de interponer los recursos administrativos y judiciales pertinentes en contra de la resolución culminatoria.

Para lo cual, el contribuyente tiene según el artículo 272 la posibilidad de interponer el Recurso Jerárquico en contra de los actos administrativos que lesionen sus intereses desarrollando el procedimiento del recurso mencionado en los artículos 273 al 282.

De esta forma inicia el artículo 273 con el procedimiento del Recurso Jerárquico indicando que este deberá interponerse mediante escrito razonado, donde citará las razones de hecho y de derecho en que fundamenta su pretensión, también indica que deberá acompañar el documento donde aparezca el acto recurrido o identificarse este suficientemente en el escrito presentado, asimismo podrá aportar las pruebas que serán evacuadas en un lapso probatorio.

Por consiguiente, el artículo 274, establece el lapso para interponer el recurso el cual será de veinticinco (25) días hábiles contados desde la notificación del acto que éste impugna, para lo cual el artículo 275 señala que deberá interponerse ante la oficina de la cual emana el acto.

Asimismo, el artículo **279** establece el lapso de admisión del recurso por parte de la Administración Tributaria el cual es dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al vencimiento del lapso para la interposición del mismo, indicando también que, la resolución

que declare la inadmisibilidad del Recurso Jerárquico será motivada, y contra la misma podrá ejercerse el Recurso Contencioso Tributario previsto en este Código.

A tal efecto, en el párrafo primero establece que una vez admitido el Recurso Jerárquico, se abrirá un lapso probatorio, el cual no podrá ser inferior a quince (15) días hábiles, y dependerá de la complejidad de las pruebas, pudiendo ser prorrogables por el mismo término según la complejidad de las pruebas a ser evacuadas, asimismo se podrá prescindir de la apertura del lapso de evacuación en los asuntos de mero derecho cuando no se hayan promovido estas.

Por ultimo señala el artículo 281 el lapso para que la Administración Tributaria decidirá el recurso el cual será de sesenta (60) días continuos, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio, y en caso de falta de este lapso desde que se incorporara al expediente el auto que declare no abrir la causa a pruebas, si pasado este lapso no se pronuncia decisión alguna el recurso se entenderá denegado, quedando abierta la jurisdicción contenciosa tributaria.

De esta forma se establece en el artículo 286 lo concerniente al Recurso Contencioso Tributario estableciendo que este procederá contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de Impugnación mediante el Recurso Jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso. Contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el Recurso Jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares

Por su parte, explica el artículo 287 las formalidades de la presentación del recurso, siendo este mediante escrito motivado con las razones de hecho y de derecho, debiendo ser acompañado por el documento donde aparezca el acto recurrido, excepto en los casos donde opere el silencio administrativo, también explica el artículo 288 el lapso para interponer el

recurso será de veinticinco (25) días hábiles, contados a partir de la notificación del acto impugnado o del lapso para decidir el Recurso Jerárquico si opero el silencio administrativo.

En cuanto al artículo 289 se hace referencia al lugar donde podrá interponerse el recurso, el cual será directamente ante el tribunal competente o ante un juez con competencia territorial en el domicilio fiscal del recurrente, también podrá interponerse ante la oficina de la Administración Tributaria de la cual emano el acto, por otro lado el artículo 290 explica que la interposición del recurso no es condición para suspender los efectos del acto que se impugna a excepción de los casos donde la ejecución pudiera causar perjuicios al interesado.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015)

Es un instrumento legal que regula y define el marco legal aplicable al impuesto que grava la riqueza de los contribuyentes, entre los cuales se distinguen los asalariados. El ámbito de aplicación de este Decreto incluye la determinación de los contribuyentes y de los enriquecimientos y las condiciones en las que se causara el impuesto.

En cuanto al artículo 1 se explica el impuesto y los sujetos pasivos del mismo considerando que 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, considerando todos los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie como causante de Impuesto Sobre la Renta, de esta forma indica el artículo 8 que las personas naturales

pagaran impuesto por sus enriquecimientos netos, artículo que atañe a la investigación ya que los asalariados son personas naturales contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 16 es relevante a la investigación ya que en él se indica una definición que ha sido modificada por jurisprudencia, siendo pertinente su conocimiento.

Asimismo, se cita el artículo 50 en el cual se establece las tarifas aplicables los contribuyentes como lo son los asalariados, la cual se aplicará para la determinación del monto gravable

Artículo 50. El enriquecimiento global neto anual, obtenido por los contribuyentes a que se refiere el artículo 8vo de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se gravará, salvo disposición en contrario, con base en la siguiente tarifa expresada en unidades tributarias (U.T.):

Tarifa N° 1

1.- Por la fracción comprendida hasta 1.000,00	06,00%
2.- Por la fracción que exceda de 1.000,00 hasta 1.500,00	09,00%
3.- Por la fracción que exceda de 1.500,00 hasta 2.000,00.	12,00%
4.- Por la fracción que exceda de 2.000,00 hasta 2.500,00	16,00%
5.- Por la fracción que exceda de 2.500,00 hasta 3.000,00	20,00%
6.- Por la fracción que exceda de 3.000,00 hasta 4.000,00	24,00%
7.- Por la fracción que exceda de 4.000,00 hasta 6.000,00	29,00%
8.- Por la fracción que exceda de 6.000,00	34,00%

Es importante acotar que actualmente como ya se señaló en planteamiento del problema, todos los asalariados van a tributar por el 34% pues 6000 U.T. son la cantidad del 120

bolívares, asumiendo la misma tarifa que las personas jurídicas, es decir, las sociedades mercantiles, a las que se le permite deducir, gastos y costos.

El artículo 59 la rebaja otorgada a las personas naturales como es el caso de los asalariados territoriales la cual se presenta como un beneficio fiscal.

Artículo 59. Las personas naturales residentes en el país, gozaran de una rebaja de impuesto de diez (10) unidades tributarias (U.T.) anuales. Además, si tales contribuyentes tienen personas a su cargo, gozaran de las rebajas de impuesto siguientes:

1. Diez unidades tributarias por el cónyuge no separado de bienes.
2. Diez unidades tributarias por cada ascendiente o descendiente directo residente en el país. No darán ocasión a esta rebaja los descendientes mayores de edad a menos que estén incapacitados para el trabajo, o estén estudiando y sean menores de veinticinco (25) años.

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

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

También los desgravámenes que se encuentran ya referidos en las bases teóricas, el único y el detallado. El mismo comentario la rebaja de impuesto son de 0,2 bolívares.

Ley Orgánica del Trabajo los Trabajadores y las Trabajadoras (2012)

Este instrumento legal tiene como objetivo regular el trabajo y sus intervinientes entre los cuales a los efectos de esta investigación nos interesa la definición de trabajador dependiente establecido en el artículo 35 y la concepción de salario contenido en el artículo 104 citado anteriormente

Es importante a la investigación el artículo 35, citado anteriormente, donde se define el concepto de trabajador independiente.

También se señala lo contenido en el artículo 98 que establece el derecho a un salario suficiente, que le permita vivir con dignidad cubriendo para sí y su familia las necesidades materiales, sociales e intelectuales.

Asimismo, se señala el artículo 104 citado anteriormente siendo de relevancia a la investigación por ser uno de los puntos determinantes de la problemática planteada. Así como el artículo 107 que plantea la manera de calcular obligaciones tributarias tomando en cuenta el salario normal, punto que se toma como referencia para justificar la necesidad de tomar como base de cálculo en el Impuesto Sobre la Renta el salario normal.

Definición de términos

Impuesto: es el tributo exigido por el estado, a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar hechos imposables.

Asalariado: es la relación socioeconómica entre un trabajador por cuenta ajena y un empleador, por medio de la cual el primero cede su fuerza de trabajo a través de un contrato laboral.

Recursos: petición motivada dirigida a un órgano jurisdiccional para que dicte una resolución que sustituya a otra que se impugna

Tributo: obligación dineraria establecida por ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.

Salario: cantidad de dinero que se retribuye a los trabajadores por cuenta ajena.

Contribuyente: Persona obligada por ley al pago de un impuesto

Renta: importe neto de los rendimientos.

Jurisprudencia: criterio sobre un problema establecido por una pluralidad de sentencias concordes.

Sentencia: Declaración del juicio y resolución del juez

Fiscalización: Es el control sobre las acciones por incumplimiento de las normas y requisitos exigidos

Bdigital.ula.ve

Cuadro 4

OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

Variable	Contenido	Definición conceptual	Dimensión	Indicador
1.- Describir las condiciones económicas actuales de los asalariados territoriales y consecuencias jurídicas de no cumplir con la declaración del impuesto sobre la renta.	Unidad Tributaria Hiperinflación Devaluación Bonificación del Salario Salario normal Salario Integral Sanciones por no declarar o declarar datos falsos Ilícitos Materiales y Formales	Es el panorama que ha ocurrido en materia económica y de política fiscal, que inciden en la determinación del impuesto a pagar. Además del régimen sancionatorio de la reforma 2020 del Código Orgánico Tributario	Jurídica Doctrinal Económica	Código Orgánico Tributario Política Económica Decretos de Unidad Tributaria y exoneración
2.-Estudiar la estructura de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) para asalariados territoriales y los procedimientos de la administración tributaria para hacer efectivo el	Estructura del Impuesto sobre la renta. Base imponible Desgravamen Único Desgravamen Detallado Procedimientos de la Administración Tributaria	Son las leyes vigentes para determinar y pagar impuesto sobre la Renta en las personas asalariadas. Los procedimientos desarrollados por el SENIAT, al momento de realizar	Jurídica Doctrinal Jurisprudencial	Constitución Ley de Impuesto Sobre la Renta Ley orgánica del trabajo Política fiscal

cumplimiento de la obligación	para sancionar las actuaciones de los contribuyentes. Verificación y fiscalización	fiscalización de los contribuyentes. Y las sanciones		
3.- Especificar los medios de defensa para aplicar lo previsto en la Sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007 y los principios constitucionales de la tributación	Principios Constitucionales de la tributación Justicia Equidad Recursos como medios de defensa Escrito de descargos Recurso Jerárquico Recurso Contencioso Apelación	Son las Herramientas jurídicas que permiten recurrir una actuación de la administración, por ser inconstitucional, regresiva e injusta	Jurídica Doctrinal Jurisprudencial	Constitución Jurisprudencia Código Orgánico Tributario

Fuente: Reyes (2021)

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

En este apartado de la investigación se describe detalladamente cada uno de los aspectos vinculados con la metodología utilizada que orientaron el trabajo de investigación; la manera como se realizó el estudio, los pasos y el método que se utilizó para la elaboración de esta investigación, pues bien, esta investigación documental, bibliográfica, se realizó, primero seleccionando la bibliografía realmente hay variadas publicaciones en internet, luego de la lectura se seleccionó el material para los antecedentes y de allí para las bases teóricas, procurando solo colocar los derechos en conflicto el deber de contribuir, el hecho imponible en el Impuesto sobre la renta, las devoluciones económicas que está atravesando nuestro país, y su efecto en la declaración de impuesto sobre la renta de asalariados territoriales.

Se investigó también, sobre los procedimientos para sancionar y la aplicación de una sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de justicia que ayuda a aliviar la carga fiscal, para concluir en los mecanismos de defensa del contribuyente.

Naturaleza de la investigación

La naturaleza de esta investigación fue desarrollada desde un enfoque de tipo cualitativo el cual según Hernández Fernández & Baptista (2004)

Se basa en métodos de recolección de datos sin medición numérica, como las descripciones y las observaciones. Por lo regular, las preguntas e hipótesis surgen como parte del proceso de investigación y éste es flexible, y se mueve entre los eventos y su interpretación, entre las respuestas y el desarrollo de la teoría. Su propósito consiste en

“reconstruir” la realidad, tal y como la observan los actores de un sistema social previamente definido (p.10)

Lo cualitativo se centra en la comprensión de una realidad considerada desde sus aspectos particulares como fruto de un proceso histórico de construcción y vista a partir de la lógica y el sentir de sus protagonistas. (Quintana, 2006) En el caso particular se trata de las consecuencias jurídicas que implica la determinación y liquidación del impuesto sobre la renta de personas asalariadas, que por las condiciones económicas atípicas que enfrenta Venezuela se traducen en un impuesto regresivo e injusto; trata de explicar con fuentes bibliográficas la realidad histórica que se ha venido enfrentando desde el año 2007 en materia de liquidación y pago del impuesto sobre la renta, los asalariados, y las razones económicas, políticas y jurídicas.

En el caso en particular se utilizaron las variables teóricas son los principios constitucionales que rigen el sistema tributario son la progresividad, la justicia y la equidad que debe guiar toda la tributación además de la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo y se confrontaron con la realidad de la estructura de impuesto sobre la renta que está determinado sobre la utilización de la Unidad Tributaria, que no se ajusta a la inflación, la política fiscal no se ha actualizado respecto de la inflación que se vivió en los últimos años, además del desgravamen único y los pocos rubros que permite desgravar a las persona naturales, la solución planteada por la sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, y las consecuencias que ella produce en la determinación del impuesto.

Con la doctrina se fundamentan y definen los elementos básicos de los tributos, para configurar la obligación tributaria, además de las previsiones que tiene la Ley de impuesto sobre la renta (2015), los ilícitos relacionados con el tema, los procedimientos establecidos en el Código Orgánico Tributario (2020) para reparar y fiscalizar el cumplimiento de la obligación y los

recursos administrativos y judiciales con los que cuenta el contribuyente para defenderse, en aplicación de la sentencia de la Sala Constitucional N° 301 de fecha 27 de Febrero de 2007.

Tipo de investigación

Es importante concebir de forma clara que tipo de investigación es la que se desarrolla ya que esto permite saber el alcance que va a tener el estudio, en este caso la investigación que se aborda es de tipo descriptiva, según Hernández Fernández y Baptista (2004) “Los estudios descriptivos pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables a los que se refieren.” (p.95)

Entendiéndose así tal investigación, ya que, se compilo la información doctrinal, legal, jurisprudencial, utilizado fuentes electrónicas, a desde la revisión de los principios constitucionales que debe cumplir el sistema tributario en general y en particular el Impuesto sobre la Renta, la ley de impuesto sobre la renta para determinar la estructura para la determinación y liquidación, en este punto entra la realidad económica determinada por la desactualización de la Unidad Tributaria y la hiperinflación, unido a la bonificación salarial lo que produce las consecuencias jurídicas, la jurisprudencia y la doctrina para sustentar y recolectar la información acerca de la situación tributaria de los asalariados territoriales en Venezuela, las tasas de inflación y la variación de la unidad tributaria.

Lo primero es el análisis teórico de la doctrina sobre la relación jurídico tributaria, luego la estructura del Impuesto sobre la Renta en las personas asalariadas territoriales, es decir, que devengan un salario bajo relación de dependencia, de allí la relación con el derecho laboral, la influencia de la realidad económica y por último la interpretación de la Sala Constitucional y los diferentes medios tanto para hacer exigible el cumplimiento por parte de la administración

tributario y las sanciones, así como como los recursos del administrado y la efectividad de la sentencia 301/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

Diseño de la investigación

Todo proyecto debe tener definido un marco estratégico que permita lograr los objetivos previamente establecidos, en este sentido es importante destacar, que no se puede tener un resultado, si antes no se concibe en forma concreta un diseño de la investigación. Para Hernández Fernández y Baptista (2010) “el diseño se refiere a plan o estrategia concebida para obtener la información que se desea” (p.120)

En esta investigación es de tipo no experimental, ya que este diseño para Hernández Fernández y Baptista se trata de “observar fenómenos tal y como se dan en su contexto natural, para después analizarlos”. También se observa que la recolección de la información es documental, como se explicó anteriormente se revisaron la Constitución, Ley de Impuesto Sobre la Renta, el Código Orgánico Tributario, la doctrina extranjera y nacional sobre la materia y las noticias sobre la realidad económica del país, se incluyeron las tablas que demuestran el deterioro económico y de capacidad adquisitiva y se fundamenta en una revisión de la misma, no se somete a ningún experimento ya que la conducta ha sido desplegada con anterioridad y solo se está analizando la información obtenida.

Procedimiento para recabar información

En cuanto a las técnicas empleadas en el procedimiento de recolección de la información en la presente investigación, así como lo señalan diversos autores: Arias (2006) “La técnica es el procedimiento o forma particular de obtener datos o información. Las técnicas son particulares y

específicas de una disciplina, por lo que sirven de complemento al método científico, el cual posee una aplicabilidad general.” (p.67), entendiendo de tal manera las técnicas como el camino que lleva a la comprobación del problema escogido, para entender cómo se va a resolver, lo que significa que cada investigación tendrá técnicas distintas que sean particulares a cada caso.

De acuerdo con el criterio de Arias (1999) las técnicas de recolección de datos “son las distintas formas o maneras de obtener la información” y los instrumentos “son los medios materiales para recoger y almacenar la información”. (p.53)

En el caso de estudio la técnica empleada es la de observación documental que la define Hurtado (2002) como “una técnica en la cual se recurre a información escrita, ya sea bajo la forma de datos que pueden haber sido producto de mediciones hechas por otros, o como textos que en si mismos constituyen los eventos de estudio”. (p.427). ya que la investigación es de tipo cualitativa, se desarrolla por ende a través del análisis documental de la revisión bibliográfica, de los doctrinarios tales como: Dino Jarach, Elvira Dupoy, y Luis Fraga Pitaluga entre muchos otros; todas las fuentes su consultaron a través de internet, también se utilizó la página web del Tribunal Supremo de Justicia, textos legales y portales económicos.

Procesamiento y análisis de datos

Para lograr el propósito en una investigación es necesario obtener un resultado, el cual se logra a través del correcto análisis de los datos investigados, es por ello que en la presente investigación se empleó el análisis documental el cual para Sierra (1991) “el análisis documental requiere observar y reconocer el significado de los elementos que conforman los documentos para su interpretación”. (p.183).

Blanco (2016) citando a Sandin (2003) presenta las siguientes fases:

Fase 1. Exploratoria. Se ubica la información y la recopilación de la misma, con el fin de realizar la selección, en el caso en particular se comenzó por buscar toda la bibliografía sobre los principios constitucionales de la tributación, la estructura de impuesto sobre la renta, las sentencias que se habían producido, los distintos procedimientos sancionatorios que realiza la administración tributaria, los indicadores económicos que reflejan la situación actual del problema.

Fase 2. Descriptiva: se organizó la información escogiendo solo lo que fue necesario para la investigación, en esta etapa se decantó el material bibliográfico, por ejemplo, dejando solo la información económica relevante, los doctrinarios que planteaban la situación actual, debido a que la realidad económica de los asalariados vario vertiginosamente desde el 2007 al 2021, por lo que al ampliar el enfoque hubo la necesidad de seleccionar solo la información actual.

Fase 3. Interpretativa: Se interpretó sobre el material seleccionado y la fundamentación teórica del mismo, el razonamiento de planteó de lo general a lo particular, comenzando con la realidad económica, el desfase de la política fiscal por parte del gobierno, que va en detrimento cada vez más de los asalariados, reflexionando sobre la alícuota aplicable que es igual a la delas sociedades mercantiles por lo que la capacidad contributiva no está siendo consultada.

Fase 4. Contribución investigativa. Se corresponde la redacción y aportes finales del trabajo investigativo que consiste en presentar una solución con fundamento teórico, se realizó una revisión bibliográfica de distintos textos doctrinales en materia tributaria y una revisión legal de los instrumentos normativos del ordenamiento jurídico venezolano, relacionados con la materia de investigación, como son la Constitución Nacional, el Código Orgánico tributario (2020), la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) en sus diferentes reformas y la Ley del Trabajo los Trabajadores y las Trabajadoras.

Se analizaron decisiones judiciales obtenidas en la página web del Tribunal Supremo de Justicia (<http://www.tsj.gob.ve/>), partiendo de las sentencias de la Sala Constitucional N° 301 del 27 de febrero de 2007; la sentencia N° 390 del 9 de marzo de 2007 y la N° 980 de 17 de Junio de 2008, estas últimas aclararon la sentencia primigenia 301, también las sentencias más recientes son la sentencia N° 499 del 30 de Junio de 2016, y la sentencia N° 673 dictada por la Sala Constitucional el 02 de agosto de 2016.

La sentencia definitiva N° 001 del 13 de enero del 2017, dictada por Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, donde se apreció el carácter vinculante que tiene para los demás tribunales del país la sentencia de la Sala Constitucional N° 301 del 27 de febrero de 2007, y la uniformidad del criterio aplicado en estos casos, entre otras.

Por consiguiente, se presentan soluciones legales para disminuir la presión tributaria sobre los asalariados, la forma como debe declararse y los recursos para efectivizar la aplicación de la sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007 de ser necesario.

CAPITULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

En este capítulo, se da respuesta a los objetivos específicos formulados durante el planteamiento de la investigación, lo cuales pretenden:

Primer Objetivo: Describir las condiciones económicas actuales de los asalariados territoriales y consecuencias jurídicas de no cumplir con la declaración del impuesto sobre la renta.

Del desarrollo de la investigación se puede señalar que las condiciones económicas actuales, que se han mantenido desde hace varios años, pues al entrelazar los actores de hiperinflación, y el decrecimiento del salario como se observa en los cuadros de las bases teóricas, efectivamente, el salario en Venezuela en términos de adquisición de bienes y servicios no alcanza, pero desde el punto de vista nominal, ya está también demostrado que la relación entre la unidad tributaria de 0,02 y la base imponible de impuesto sobre la renta de personas asalariadas es de 20 Bs, por lo que si el salario mínimo es 10 todas las personas que ganan 2 salarios mínimos serán sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y tendrán que declarar y pagar.

Esto se debe a la ineficacia en la política fiscal del ejecutivo nacional que no ajusto la unidad tributaria de acuerdo con la inflación, produciendo un desequilibrio en la relación entre la base imponible y el salario mínimo, por lo que la teoría indica que esa base de cuantificación del 1000 unidades de ingreso neto y 1500 unidades tributarias de ingresos brutos deben cubrir el mínimo vital, es decir, a todas aquellas personas que devenguen salario mínimo, no eran sujeto de impuesto sobre la renta; evidentemente que ese fin de la norma tributaria, está completamente desfasado y por ello todas las personas asalariadas del país, en este momento deben declarar y pagar impuesto sobre la renta.

La inflación, actual en golpea más a los asalariados, pues con sus ingresos no pueden cubrir las necesidades básicas, menos podrán pagar impuestos, sin embargo, deben cumplir con su deber de declarar y pagar el impuesto sobre la renta, mientras el ejecutivo nacional no emita un decreto de exoneración. La Federación de Colegios de Contadores públicos desde diciembre del año pasado 2021, publica un comunicado a la autoridad competente en este caso al Presidente de la República para que en un decreto de exoneración cubra por lo menos la canasta básica, que se ubicaba en octubre de 2021 en 260 dólares mensuales (CENDA, 2021). Por lo que el decreto debería ser por lo menos de 156.000 unidades tributarias, predicción poco probable.

También, ha ocurrido en estos momentos en el país la llamada bonificación del salario, es decir, el salario base es casi siempre el mínimo y el resto de remuneraciones se incluyen como bonos, extraordinarios, por diferentes conceptos, no regulares ni permanentes, ni por ocasión de la jornada laboral y casi siempre cancelados en otra moneda diferente a la de curso legal, es decir, en bolívares, por lo general pagada en dólares o pesos colombianos en la zona fronteriza. En la teoría del salario normal la base solamente sería lo cancelado mensualmente, de forma regular y permanente por el patrono por lo que los bonos no entrarían en la base imponible.

También, como resultado de la investigación se encontró que al momento de terminar la relación laboral el salario base para el cálculo es el integral del mes inmediatamente anterior, además el reconocimiento de la Sala de Casación Social del TSJ de la moneda en cuenta, como el dólar. Sobre la planilla de pagos del año o la planilla de ARC de retenciones que debe entregar el patrono, del año anterior, es que se debe hacer la declaración, en base a los montos de salario normal allí reflejados, si el patrono no los discrimina, entonces debe acudir a los recibos del pago.

Ahora bien, que ocurre si no se declara o se declara de menos, pues le acarrearía como sanción la contemplada en el Código Orgánico Tributario del 2020, en su artículo 103 numerales 1 y 3 de 150 euros es caso que no declare o declare con retraso después de un año o 100 euros cuando declare en forma incompleto, unido a ello debe enfrentar un proceso de fiscalización y será sancionado con 150% del tributo omitido además de la sanción penal por defraudación, que implica penal privativa de libertad de 6 meses a 3 años, todo de conformidad con los artículos 112 y 119 del Código Orgánico Tributario.

Cuando se refiere a la justicia y de un sistema justo y equitativo, se reseña a en un país se debe tributar de conformidad con su capacidad contributiva, ahora bien, si un trabajador que gana salario mínimo debe pagar impuesto sobre la renta, cuando su salario no le alcanza para comer, lógicamente, que el actual sistema es injusto e inequitativo con los trabajadores asalariados territoriales.

En cuanto al segundo objetivo: Estudiar la estructura de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) para asalariados territoriales y los procedimientos de la administración tributaria para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación.

La estructura del impuesto sobre la renta de los asalariados territoriales, es sencilla, la base imponible que comprende las remuneraciones regulares y permanentes devengadas en el ejercicio gravable (año civil) sobre el cual se está declarando; a ello le resta los desgravámenes, que poder ser el desgravamen único que asciende a la cantidad de 15,48 Bs.

O los desgravámenes detallados que son: los pagos a los institutos docentes del país, por la educación del contribuyente y de sus descendientes no mayores de veinticinco (25) años, en este caso los asalariados que tengan hijos en colegios o universidades privadas, tendrán la oportunidad

de restar a la base imponible por lo menos si son 2 hijos serán entre 50 y 100 dólares mensuales a la tasa de 4,50 bolívares por dólar será aproximadamente 337, 5 Bs. En promedio mensual.

Luego se cuenta también, con los pagos por el contribuyente a empresas domiciliadas en el país por concepto de primas de seguro de hospitalización, cirugía y maternidad, cuyas primas también están dolarizadas.

El tercer rubro lo constituye los pagos por servicios médicos, odontológicos y de hospitalización, prestados en el país al contribuyente y a las personas a su cargo, es decir, a sus ascendientes y descendientes que vivan en el país, estos incluyen también medicinas y deben guardarse todas las facturas que comprueben dichos gastos.

Por último, lo pagado por concepto de cuotas de intereses en los casos de préstamos obtenidos por el contribuyente para la adquisición de su vivienda principal o de lo pagado por concepto de alquiler de la vivienda que le sirve de asiento permanente del hogar. El desgravamen autorizado no podrá ser superior a mil unidades tributarias, es decir, 20 Bs por ejercicio en el caso de cuotas de intereses de préstamos obtenidos por el contribuyente para la adquisición de su vivienda principal o de ochocientas unidades tributarias (800 U.T.) Es decir, 16 bolívares.

Después, de restar a la base imponible los desgravámenes, procede a descontar las rebajas que son 0, 2 bs por ser persona natural y 0,2 por cada carga familiar por ejemplo para una familia con dos hijos, que declaren por separado los esposo será una rebaja de 0,6 bolívares.

De allí aplica la tarifa y paga a menos que tenga impuesto retenido que tendría que compensarlo y le daría el monto a pagar, que como se indicó más injusta e inequitativa no puede ser pues se tributara sobre el 34% pues todos los ingresos superan las 6000 U.T pues las mismas equivalen a

120 bolívares, entonces, las personas jurídicas sociedades mercantiles pueden descontar sus gastos y costos mientras que las personas naturales solo pueden descontar esos cuatro rubros únicamente.

Si luego, la administración tributaria haciendo uso de sus facultades pudiera iniciar un procedimiento de fiscalización, entendiendo éste, como un procedimiento para determinar de oficio la obligación tributaria de un contribuyente, procede cuando no haya declarado o habiéndolo hecho existan diferencias en los montos declarados, deberá entregar los soportes de la declaración y presentar escrito de descargos, en los que señalara las cuatro (4) sentencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, señalando claramente que ese artículo 31 de la ley de Impuesto sobre la renta 2015 es igual inconstitucional por efectos de la cosa juzgada, en virtud de ser una reedición de un artículo declarado ya nulo por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

El procedimiento continúa, aperturando el sumario administrativo previsto en el artículo 198, es importante resaltar que el escrito de descargos debe señalar todos los alegatos y acompañar todas las pruebas, asimismo señalar cualquier medio de prueba que deba evacuarse.

Así pues, finalizado el procedimiento la administración tributaria tiene hasta un año para notificar al contribuyente de la Resolución del Sumario Administrativo, este acto administrativo es definitivo y obliga el pago que especifique, en la cual, se determinan los tributos que adeuda el contribuyente, la sanción pecuniaria y los intereses de mora, que corresponden a favor del sujeto activo de ser el caso.

En caso de no estar conforme con lo establecido en la Resolución Culminatoria del Sumario, el contribuyente puede contra ese acto, hacer uso de los recursos administrativos y judiciales que establece el código.

En cuanto al tercer objetivo: Especificar los medios de defensa para aplicar lo previsto en la Sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007 y los principios constitucionales de la tributación.

Luego que se dictó la sentencia N° 301 de la Sala Constitucional que modificó la redacción del mencionado artículo en la Ley de impuesto sobre la renta del 16 de febrero de 2007, esto con base a las potestades de control de la constitucionalidad de las normas, por lo que incluyó en la interpretación de la sentencia, como base de gravabilidad, solamente los conceptos salariales obtenidos de manera regular y permanente.

De esta manera la Sala modificó el sentido y alcance del artículo, quedando asentado en los siguientes términos:

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

Por otro lado, la Ley de Impuesto sobre la Renta (2015) vigente, volvió a establecer como base imponible para el pago del tributo según el artículo 31, la totalidad de las remuneraciones percibidas por el trabajador dependiente, lo que como se indicó anteriormente es inconstitucional.

Así pues, se señala los casos en donde se ha ratificado el contenido de la sentencia, como es el caso de la sentencia N° 499 del 30 de junio de 2016, con ponencia de la magistrada, Carmen Zuleta de Merchán, ratificando el criterio sentado en la sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007, cuando expresa:

En atención a lo expuesto, se considera necesario precisar que la interpretación constitucional dictada por esta Sala en la sentencia n.º 301 del 27 de febrero de 2007, se adecúa al supuesto normativo previsto en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la vigente Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Trabajadoras de 2012, toda vez que dicha norma fue concebida por el legislador en los mismos términos que había sido redactada en los Parágrafos Segundo y Cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997, respecto al cálculo de las contribuciones, tasas o impuestos sobre la base del salario normal correspondiente al mes anterior aquél en que se causó, razón por la cual resulta igualmente inadmisibles la pretensión de interpretación constitucional objeto de autos.

En esta sentencia la Sala Constitucional declara la inadmisibilidad por haber cosa juzgada por la interpretación de la sentencia 301/2007, lo que significa que la Sala ratifica su interpretación y no cabe duda que la base para el cálculo de todos los tributos que inciden en el salario tiene como base imponible el salario normal.

En este mismo sentido, la Sala vuelve a ratificar el contenido de la sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007, en la sentencia N° 673 dictada por la Sala Constitucional el 02 de agosto de 2016, con ocasión al recurso de nulidad por inconstitucionalidad contra el artículo 31 de la LISLR específicamente, señalando lo siguiente:

“(…) Así las cosas, esta Sala observa que la norma en referencia fue reeditada, toda vez que mediante la publicación del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, contenido en la Gaceta Oficial N° 6.152, Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014, volvió a cobrar vigencia en su forma original, esto es, en el mismo sentido que había sido plasmado antes de la interpretación e integración realizada por esta Sala mediante decisión N° 301 del 27 de febrero de 2007, al punto que conservó el mismo número –artículo 31– y en su contenido incluyó conceptos que ya habían sido objeto de interpretación e integración por parte de esta Sala, tales como: enriquecimiento neto, contraprestación regular, contraprestación accidental.

Es importante destacar que, en el año 2015, se produjo una nueva reforma al referido Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 6.210, Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015; no obstante, en dicha reforma también fue reeditada la norma aquí analizada, sin sufrir ninguna alteración; manteniendo en tal sentido el mismo contenido (…)

Continúa la sala expresando: “(…) Por consiguiente, es evidente que la norma impugnada (contenida hoy en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta 2015) fue objeto de interpretación e integración por esta Sala, en virtud de lo cual dicha labor interpretativa e integradora desarrollada en la sentencia N° 301 del 27 de febrero de 2007, se encuentra investida de la autoridad de la cosa juzgada, por cuanto la misma a pesar de haberse realizado conforme al otrora Parágrafo Segundo y Cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997 (aplicable en razón del tiempo), hoy igualmente encuentran sustento en el supuesto normativo previsto en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la vigente Ley

Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Trabajadoras de 2012, toda vez que dicha norma fue concebida por el legislador en los mismos términos(...)”

Lo que significa que el artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la Renta del 2015 es igualmente inconstitucional, por ser una norma reeditada y por extensión de los efectos de la cosa juzgada ya que la Sala ya había interpretado.

La realidad es que el SENIAT, no ha asumido tal interpretación y está reparando y sancionando a los contribuyentes asalariados aplicando la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015), por lo que los contribuyentes cuentan con medios de defensa para hacer efectiva la aplicación de las sentencias de la Sala Constitucional, antes señaladas.

Cuando los asalariados territoriales procedan hacer la declaración como es una autodeterminación y liquidación debe incluir en total remuneraciones solo el salario normal, y luego tratar de hacer uso del desgravamen detallado con las facturas que puedan recabar durante el ejercicio económico.

Es de resaltar que, la Administración Tributaria, no ha atendido la interpretación realizada por la Sala Constitucional en la sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de Febrero de 2007, la cual es vinculante, afirmación que se comprueba a través del acto administrativo emanado por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) de fecha 07 de noviembre de 2016, que la Administración Tributaria *“se limita a interpretar el artículo, criterio que no es vinculante, pues el artículo 31 se mantiene vigente sin que haya sido objeto de nulidad, para lo cual existe un procedimiento determinado en sala plena, que no ocurre en el presente caso. En este orden de ideas, las bonificaciones forman parte de la renta gravable, y así lo ratifico la Providencia N° 60 la cual a los fines de evitar repercusiones negativas en los*

contribuyentes que no declararon en su momento las bonificaciones a causa de la confusión que género la interpretación del Tribunal Supremo de Justicia, permitió que los contribuyentes regularizaran su situación en este aspecto exonerándolos de sanción.”

Sin embargo, es posible que, en la conclusión del procedimiento sumario, se obtenga como resultado que la resolución mantenga su postura, en no determinar el impuesto con base a lo establecido en la sentencia y solo apegándose a lo establecido por la ley, momento en el cual surge el derecho del contribuyente de recurrir dicha resolución la cual, si constituye un acto administrativo definitivo.

En este punto el contribuyente tiene dos opciones las cuales son:

El Recurso Jerárquico en sede administrativa que es un medio de impugnación de los actos administrativos, y se ejerce ante el superior jerárquico de la autoridad administrativa que haya dictado el acto administrativo que se pretende impugnar, este se realiza con el objeto de ejercer sus derechos ante actos que lesionan sus intereses, así pues, lo establece el artículo 272 y siguientes del Código Orgánico Tributario (2020), donde señalan los requisitos y formalidades que requiere.

Este recurso se interpone a través de un escrito razonado, donde se expongan las razones de hecho y de derecho en las cuales se fundamenta, caso en el cual la defensa seria la aplicación de la sentencia, que declara la inconstitucionalidad del artículo 31 que es el fundamento jurídico del sumario recurrido.

Con el escrito debe ir acompañando o identificando plenamente el acto que se recurre, por su parte Fraga, (1998) señala que:

Se trata simplemente de circunstanciar suficientemente los hechos ocurridos o que sustentan la actuación de la administración, en el caso de que esta los haya expresado debidamente cumpliendo su obligación de motivar sus manifestaciones de voluntad, todo

ello concatenado con las normas que se estiman aplicables. Al escrito del recurso jerárquico debe acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o, en su defecto este deberá identificarse suficientemente en el texto de dicho escrito. (p.144),

De tal forma, vale que el recurrente explique acertadamente la fundamentación en el escrito.

Por otra parte una vez iniciado el recurso, éste no suspende los efectos que derivan del acto, por lo tanto, debe solicitar a la administración tributaria la suspensión de los efectos del acto para que no pueda exigir pago alguno de las cantidades determinadas, este recurso se intenta con el fin de que se modifique o revoque el acto que se recurre, para que no produzca una lesión a los intereses del recurrente, es por ello que, si en el transcurso del procedimiento este acto se modifica o se revoca, esto implicaría la finalización automática del procedimiento.

Si por el contrario el superior jerárquico niega el recurso o no se pronuncia en el lapso establecido, se produce el silencio administrativo negativo, entendiéndose que el recurso ha sido denegado, sin embargo, el contribuyente puede intentar el recurso inmediato siguiente para impugnarlo, a través de la vía Judicial con el Recurso Contencioso Tributario, es necesario recalcar que ambos recursos pueden ejercerse indistintamente, ya que no es un requisito agotar la vía administrativa, para intentar el Recurso Contencioso Tributario.

El Recurso Contencioso Tributario en sede judicial, es un medio de impugnación de actos con el objetivo de poner fin con el acto que se impugna y que ha lesionado derechos e intereses, la interposición de este recurso se encuentra regulada en el Código Orgánico Tributario (2020) en su artículo 286 y siguientes.

Este Recurso debe interponerse mediante un escrito, donde se fundamentan las razones de hecho y de derecho en los que se basa la solicitud, usando la defensa antes mencionada, debe acompañarse también del acto que se pretende recurrir y cualquier otra prueba que fundamente su

pretensión, asimismo debe hacer una solicitud de suspensión de los efectos del acto que se recurre, ya que el recurso por sí solo no condiciona la suspensión de efectos, esto debe ser interpuesto ante el tribunal con competencia en la materia tributaria, una vez admitido el recurso se inicia el procedimiento judicial, puede pedir la suspensión de los efectos del acto para que la administración no le pueda cobrar, además que luego de la admisión bien la promoción y evacuación de pruebas, en el caso en particular puede pedir que se resuelva de mero derecho y que el juez aplique la sentencia vinculante, de aclarase que solo se da en el proceso si la administración está de acuerdo, caso que nunca se da.

Es necesario enfatizar que los tribunales asumen el criterio emitido por la Sala en la sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007, ya que es vinculante, por lo tanto, declaran con lugar todos los recursos de esta naturaleza.

Bdigital.ula.ve

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

En este punto se presentan los argumentos conclusivos de la investigación, que según Rodríguez (2014), “validan el logro de los objetivos” (p.120). De tal forma, luego de finalizar el proceso investigativo, y de interpretación de lo cual se asevera el éxito de la investigación para lo cual se concluye:

Primera

Al revisar las condiciones económicas actuales de los asalariados territoriales se encuentra que la hiperinflación que azota al país, la negligencia del ejecutivo nacional al no ajustar la unidad tributaria a los niveles inflacionarios, la crisis del salario y el poder adquisitivo del mismo, y la devaluación de la moneda, presionan al trabajador bajo relación de dependencia; que además se encuentra ahora como contribuyente de impuesto sobre la renta, dentro de una estructura completamente injusta y regresiva, e inconstitucional.

Es injusta porque no consulta la capacidad contributiva de cada sujeto, así todos deben tributar indistintamente de que generen o no renta en términos reales, y con la misma tarifa que las sociedades mercantiles el 34%

Es regresiva, porque la distorsión generada por la unidad tributaria o permite que se cumpla la regla a mayor renta mayor tarifa, así las tarifas progresivas estas solo escritas pues como se comprobó todos los asalariados hasta de del sueldo mínimo, tendrán que pagar impuesto sobre la renta.

Todo ello lleva a la conclusión que es inconstitucional porque viola los principios constitucionales de la tributación establecidos en los artículos 316 y 317 de la carta magna, en

algunos casos particulares, podrá a llegar a ser confiscatorio, además viola la finalidad de la recaudación que es mejorar la calidad de vida de los ciudadanos.

Unido a lo anterior todos los asalariados debe cumplir con su obligación de declarar y pagar pues las consecuencias jurídicas son nefastas con el nuevo Código Orgánico Tributario, establece unas multas desde 100 euros a 150 euros, solo los ilícitos formales, sin considerar los materiales y la acción penal por defraudación, a ello debemos sumarle el abogado, o el profesional tributario que le asista en el recurso jerárquico, además del tiempo y el desgaste de enfrentar un proceso sancionatorio.

Segunda

Al estudiar la estructura de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) para asalariados territoriales y los procedimientos de la administración tributaria para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación

El asalariado territorial, debe declarar sobre la base del salario normal, debe solicitar la ARC, y determinar el salario normal, regular y permanente restar todos los bonos y proceder a realizar la declaración en línea, revisar si tiene la facturación para utilizar los conceptos referentes a los desgravámenes detallados, así mismo, fraccionar el pago y guardar los comprobantes que soportan la autoliquidación, debe esperar para declarar hasta el último momento, pues puede ser que el ejecutivo promulgue algún decreto de exención, hecho futuro en incierto, pero que le puede beneficiar.

En resumen, la estructura de autoliquidación del actual sistema de impuesto sobre la renta de los asalariados territoriales es injusto e inequitativo, completamente inconstitucional, pero hasta tanto no se demande y sea declarado, debe ser acatado y cumplido, en virtud que las normas

tributarias son autoaplicativas los que quiere decir que no necesitan sino su vigencia para tener la obligatoriedad de acatarlas.

Prevé el Código Orgánico Tributario dos procedimientos sancionatorios el de verificación que es solo para deberes formales y el de fiscalización que es para ilícitos materiales cuando se incurre en errores declarando de menos. En la fiscalización la primera oportunidad de defensa es el escrito de descargos en el cual debe señalarse a la Administración Tributaria la inaplicabilidad por inconstitucional del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la renta (2015) por la aplicación de los efectos que considero la sentencia 673 del 02 de agosto de 2016 dictada por Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, señalando como una reedición del acto y por lo tanto nulo también.

Tercera

Al especificar los medios de defensa para aplicar lo previsto en la Sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007 y los principios constitucionales de la tributación

Así mismo, deben los recurrentes agotar los recursos tanto el jerárquico como el judicial denominado recurso contencioso tributario, pueden ser indistintos, es decir, optar por cualquiera de los dos, puede ser subsidiario el contencioso del jerárquico y ambos deben ir acompañados de la medida cautelar de suspensión de los efectos del acto, para evitar que el SENIAT inicie la intimación de derecho pendientes para pretender cobrar.

Efectivamente por las razones económicas que afectan al país como son la hiperinflación, y la mala política fiscal que no ajusto la unidad tributaria a estos niveles de inflación, además de la caída del salario como ingreso de los trabajadores hacen que actualmente más allá que se liquide

con el salario normal como lo señala la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia 301/2007, la estructura del impuesto sobre la renta para asalariados territoriales es injusta e inequitativa y por lo tanto inconstitucional.

La constitución en el artículo 316 señala que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas, no es otra cosa que la justicia tributaria, cada quien tributa según la capacidad contributiva, demostrado queda que el salario mínimo no alcanza a cubrir ni una décima parte de la canasta básica e igualmente tendría que pagar el trabajador impuesto sobre la renta.

Continúa, señalando que debe atender al principio de progresividad, quien más renta genera más paga, pero igualmente queda demostrado que el trabajador dependiente tributara con la misma tarifa de las sociedades mercantiles aun cuando a estas últimas se le permita deducir costos y gastos, mientras que a la persona natural no se le permite sino deducir 3 rubros por que el de los alquileres son solo 16 bolívares.

La finalidad, del sistema tributario es la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; nada más alejado de la realidad, pues evidente que la errada política económica, la errada política fiscal y sus consecuencias en la economía del país repercuten diariamente en la decadencia del nivel de vida de los asalariados del país, tanto del sector público como del privado.

Por último, el principio de no confiscatoriedad puede probarse, si en última instancia efectivamente el trabajador no puede pagar el tributo conforme a todas las normas antes señaladas, es decir, haciendo uso legal de las herramientas que le señala el impuesto sobre la renta utilizando desgravámenes y rebajas, puede probar con sus ingresos y con su gasto que para pagar el impuesto tendrá que disponer de un bien de su propiedad.

Recomendaciones

A la Asamblea Nacional:

- Atienda con urgencia el llamado a reformar la Ley de Impuesto sobre la renta tomando en cuenta las actuales condiciones económicas del país. Para que pueda hacer cumplir el principio de justa distribución de las cargas, la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad y contribuya a un sistema tributario y equitativo, para elevar la vida del pueblo.

- Asimismo se recomienda que esta reforma atienda las inequidades que el sistema actual presenta, en lo referido a: la exención de base contenida en el Impuesto Sobre la renta; la Carencia de los desgravámenes específicos y la insuficiencia del desgravamen único y la posibilidad de que el asalariado territorial pueda deducir gastos vinculados a la prestación de servicio bajo relación de dependencia, es decir los costos de la obtención del ingreso como lo son el transporte, vestido, capacitaciones para el mejoramiento laboral, entre otros.

Por lo que cambia la estructura de la ley, o aumenta la unidad tributaria que definen el hecho imponible, atendiendo por lo menos al mínimo vital lo que puede usar como referencia la canasta básica o cambie la unidad tributaria por el valor de la moneda más alta publicada por el BCV, así equipara el régimen sancionatorio con los elementos del hecho imponible.

Al Ejecutivo Nacional:

- Que adopte mejores políticas económicas, que busquen mejorar la calidad de vida del trabajador dependiente, y que el monto de su salario dignifique su trabajo logrando abarcar la satisfacción sus necesidades primarias y secundarias, para que la distribución de las cargas sea justa.

- Ajuste la unidad tributaria o que la cambie como correctivo del nominalismo, pues la hiperinflación, que vivimos sin que la mismas fuera sincerada está, generando distorsiones en el sistema tributario, que lo convierten en regresivo, inequitativo e injusto.

A la Administración Tributaria:

- Acatar lo previsto en la sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007, evitando reproducir procedimientos ineficaces, ya que, la finalidad de esta no es más que beneficiar al contribuyente que está sometido a elevada presión fiscal.

- Reajuste el valor de la Unidad Tributaria, ya que su valor actual es irrisorio y para que el limitado uso para el cual quedo destinada sea realizado tomando parámetros justos y equitativos.

Al Colegio de Abogados y de Contadores Públicos de Venezuela:

- Informar a sus agremiados, a estudiantes en Derecho y contaduría pública y al público en general sobre la existencia y aplicabilidad de la sentencia 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de Febrero de 2007, que busca beneficiar al trabajador bajo relación de dependencia y a extensión de la misma por la sentencia 673 dictada por la Sala Constitucional el 02 de agosto de 2016, con ocasión al recurso de nulidad por inconstitucionalidad contra el artículo 31 de la LISLR de la Ley 2015

- Elevar una propuesta de reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta a la Asamblea Nacional, que se adapte a la realidad económica del país y se establezca el impuesto con base en estudios económicos y valores objetivos del salario mínimo y la canasta básica familiar,

atendiendo a la capacidad contributiva, y que resuelva de manera inmediata los tópicos mencionados.

- Solicitar la inconstitucionalidad de los artículos 50, 51, 56, de la Ley Impuesto sobre la renta (2015) de los asalariados territoriales demostrando que sus estructuras en las actuales condiciones económicas contradicen los principios constitucionales de justicia y equidad tributaria.

Bdigital.ula.ve

Referencias Bibliográficas y electrónicas

- Alteiro R. (2017) *el conflicto normativo existente entre el artículo 31 de la ley de impuesto sobre la renta y el artículo 107 de la ley orgánica del trabajo, los trabajadores y las trabajadoras*. [Trabajo en línea] Trabajo de grado de Especialista no publicado. Universidad Católica Andrés Bello, Venezuela. Recuperado de: <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAU0634.pdf> [Consulta: 2020, Octubre, 20]
- Bayona, J. Y Soler, M (1989), derecho financiero vol. I ED. Compas, (2da ed.), alicante
- CENDA. (2021). *Resumen Ejecutivo. Canasta alimentaria para los trabajadores. Septiembre de 2021*. Recuperado de: http://cenda.org.ve/fotos_not/pdf/CENDA.%20RESUMEN%20EJECUTIVO.%20CAT%20SEPT.%202021WEB.pdf [Consulta: 2021, Octubre, 20]
- Código Orgánico Tributario (2020). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.507 (Extraordinario) del 29 de enero de 2020
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.453 (Extraordinario) del 24 de Marzo del 2.000.
- Contreras, B. (2021). *A la caza del «nuevo salario mínimo»: privados lo determinan y el Gobierno se hace el loco. Tal cual*. Recuperado de: <https://talcualdigital.com/a-la-caza-del-nuevo-salario-minimo-privados-lo-determinan-y-el-gobierno-se-hace-el-loco/> [Consulta: 2021, Diciembre, 20]
- Cortez M. (1965) *Los Sujetos de la Obligación Tributaria* (1ª. Ed). España Madrid. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2115754.pdf> [Consulta: 2021, Julio, 20]
- Díaz V. (1997) *Límites al accionar de la Inspección Tributaria y Derechos de los Administrados*. Depalma, Buenos Aires.
- Dupouy, E. (2013) *Recurso Jerárquico y Contencioso Tributario*. Estudios Sobre el Código Orgánico Tributario de 2001. AVDT, Caracas. Recuperado de: <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-estudios-sobre-la-reforma-del-codigo-organico-tributario-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-2002/?wpdmdl=1748&refresh=61822ef2eef771635921650> [Consulta: 2021, Julio, 20]
- Economiahoy. (2022) Recuperado de: <https://economiahoy.digital/cuanto-es-la-inflacion-de-venezuela-en-2021/> [Consulta: 2022, Enero, 21]
- Fraga L. (2021) *la defensa del contribuyente* Editorial Jurídica Venezolana International. Caracas Recuperado de: <https://www.acienpol.org.ve/wp-content/uploads/2021/03/LA-DEFENSA-DEL-CONTRIBUYENTE.-FRAGA-PITTALUGA.pdf> [Consulta: 2021, Julio, 20]

- Frapiccini M. (2015). *El impuesto a la renta y sus alcances como instrumento de redistribución*. [Trabajo en línea] Trabajo de grado de doctorado no publicado. Universidad Nacional del Sur, Argentina. Recuperado de: <https://repositoriodigital.uns.edu.ar/xmlui/bitstream/handle/123456789/2667/tesis%20doctoral%20in%20c3%a9s%20frapiccini.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [Consulta: 2020, Octubre, 20]
- FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (2021) *FCCPV OFICIAL*. Recuperado de: <https://drive.google.com/file/d/12talv99fVctgIYNTTDkRJzhRmZd2GneN/view> [Consulta: 2021, Diciembre, 15]
- Fermín, J. (1998). *Fiscalización tributaria y procedimiento sumario administrativo*. Homenaje a la memoria de Ilse van der Velde. AVDT, Caracas. Recuperado de: <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-la-administracion-tributaria-y-los-derechos-de-los-contribuyentes-homenaje-a-la-memoria-de-ilse-van-der-velde-fundacion-estudios-de-derecho-administrativo-caracas-1998/?wpdmdl=1758&refresh=6182301a27b581635921946> [Consulta: 2021, Julio, 20]
- FINANZAS DIGITAL. (2016). Tasa Simadi cerró en 663,8691 Bs/US\$ (30/11/2016). Subió Bs 0,5713. *FINANZAS DIGITAL*, pág. 1. Recuperado de: [https://finanzasdigital.com/2016/11/simadi-2016-11-30/#:~:text=El%20Banco%20Central%20de%20Venezuela,5713%20\(0%2C0861%25\)](https://finanzasdigital.com/2016/11/simadi-2016-11-30/#:~:text=El%20Banco%20Central%20de%20Venezuela,5713%20(0%2C0861%25)) [Consulta: 2021, Diciembre, 20]
- FINANZAS DIGITAL. (2020). diciembre comienza con dólar paralelo sobre los Bs 100.000. *FINANZAS DIGITAL*. Recuperado de: <https://finanzasdigital.com/2017/12/diciembre-comienzan-dolar-paralelo-los-bs-100-000/> [Consulta: 2022, Enero, 15]
- García, E. (1951) *“Introducción a la Lógica Jurídica”*, Fondo de Cultura Económica, México. Recuperado de: <http://biblio3.url.edu.gt/Publi/Libros/Logica-Juridica/02.pdf> [Consulta: 2021, Julio, 20]
- Giannini, (1957) *Instituciones de Derecho tributario*, (traducción del Prof. Dr. Fernando Sainz de Bujanda). Ed. de Derecho Financiero, Madrid.
- Hernández R., Fernández, C. y Baptista, P. (2006). *Metodología de la Investigación*. (4ta, ed.), McGraw-Hill, México:
- Jarach, D. (1993.) *Finanzas públicas y Derecho Tributario*, (1ª ed.) Editorial Cangallo, Buenos Aires. Recuperado de: <https://static-laley.thomsonreuters.com/LALEYARG/product/files/41461337/41461337.pdf> [Consulta: 2021, Julio, 20]
- Jarach D. (2019). *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo* (3a ed.) editorial abeledo perrot, buenos aires. Recuperado de: <http://tribunalcontenciosobc.org/Biblioteca/libros/Dino%20Jarach%20el%20hecho%20imponible.pdf> [Consulta: 2021, Julio, 20]

- Ley de impuesto sobre la renta (2015) *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.210 (Extraordinario) del 30 de Diciembre de 2015.
- Ley Orgánica de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Trabajo. (2011) *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.024 (extraordinario) del 06 de Mayo de 2011
- Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Las Trabajadoras. (2012), *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.076 (extraordinario) del 07 de Mayo de 2012.
- Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia (2004). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37.942 del 20 de Mayo de 2004.
- Manual del usuario del sistema del impuesto sobre la renta (ISLR) Recuperado: (<http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR CONTENIDO SENIA T/05MENU HORIZONTAL/5.1ASISTENCIA CONTRIBUYENTE/5.1.2ORIENTACION GENERA/5.1.2.1TRAMITES ELECTRONI/MUISLRPNPJ.pdf>) [Consulta: Septiembre, 2021]
- Mejias, -Cabrera & asociados. (2021) LOS BONOS O BONIFICACIONES PAGADOS EN DIVISAS EN VENEZUELA, Recuperado de: <https://mejias-cabrerayasociados.com/los-bonos-o-bonificaciones-pagados-en-divisas/> [Consulta: diciembre, 2021]
- Moreno D. (2016) *Análisis de la cultura tributaria en materia de impuesto sobre la renta y su incidencia en la planificación tributaria. caso de estudio: personas naturales asalariadas con renta de fuente territorial contribuyentes del estado Aragua. Municipio Libertador* . [Trabajo en línea] Trabajo de grado no publicado Universidad de Carabobo, Venezuela. Recuperado de: <http://mriuc.bc.uc.edu.ve/bitstream/handle/123456789/7704/dmoreno.pdf?sequence=1>
- Muñoz R. (2014) *principio de disponibilidad del Impuesto Sobre la Renta, considerando el abono en cuenta* [Trabajo en línea] Trabajo de grado de Especialista no publicado. Universidad Católica Andrés Bello, Venezuela. Recuperado de: <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAT5231.pdf> [Consulta: 2020, Octubre, 20]
- Organización Jurisprudencial del Trabajo. *Organización Jurisprudencia del Trabajo*. Recuperado de: <https://www.ojdt.com.ve/cronologias/cronologia-de-la-unidad-tributaria> [Consulta: 2022, Enero, 11]
- Observatorio venezolano de finanzas Recuperado: <https://observatoriodefianzas.com/> [Consulta: 2022, Enero, 02]
- Orochena, H. (2021). Dato/Un trabajador que ganó un salario mínimo en 2021 tiene que pagar ISLR. *Banca y Negocios*. Recuperado de: <https://www.bancaynegocios.com/datos-un-trabajador-que-gano-un-salario-minimo-en-2021-tiene-que-pagar-islr/> [Consulta: 2022, Enero, 02]

- Paternina J. (2014) *Impuesto sobre la renta y complementarios para personas naturales* [Trabajo en línea] Trabajo de grado de Especialista no publicado Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia. Recuperado de: <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/14917/PaterninaGuerraJacqueline2014.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [Consulta: 2022, Enero, 20]
- Pujols J. (2015). *Tributación sobre la renta de las personas físicas en Estados Unidos desde la perspectiva del convenio para evitar la doble tributación*. [Trabajo en línea] Trabajo de grado de doctorado no publicado. Universidad Internacional de Catalunya, España. Recuperado de: https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/322076/Tesi_Juan_Manuel_Pujols_Soler.pdf?sequence=1&isAllowed=y [Consulta: 2020, Octubre, 20]
- Quintana, A. (2006). Metodología de Investigación. En A. y. Quintana, *Psicología: Tópicos de actualidad*, Lima. Recuperado de: <http://www.ubiobio.cl/miweb/webfile/media/267/3634305-Metodologia-de-Investigacion-Cualitativa-A-Quintana.pdf> [Consulta: 2022, Enero, 15]
- Sala de Casación Social, Tribunal Supremo de Justicia (2021) Sentencia MARCO ANTONIO ZAMORA CONTRERAS VS CANTV de fecha 18 de marzo de 2021 y Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scs/marzo/311485-001-18321-2021-20-034.HTML> [Consulta: 2022, Enero]
- Sala de Casación Social, Tribunal Supremo de Justicia (2016) Sentencia BENJAMÍN MALDONADO SARMIENTO VS LA CITA de fecha 19 de enero de 2016 Recuperado de <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scs/enero/184370-0001-19116-2016-14-1041.HTML> [Consulta: 2022, Enero]
- Sánchez S. (2012). *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria Actualizado a la Jurisprudencia* (2ª ed.), Caracas
- Sanz, F. (1970). *Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario*, discurso leído en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid
- Sanz, F. (1966). *Nacimiento de la Obligación Tributaria, Hacienda y Derecho*, Madrid.
- Tabuenca L. (2016) *LA HIPERINFLACIÓN: Análisis de casos históricos*. [Trabajo en línea] Trabajo de grado Especialista en Finanzas no publicado. Universidad de Zaragoza, España. Recuperado de. <https://zaguan.unizar.es/record/48211/files/TAZ-TFG-2016-191.pdf> [Consulta: 2021, Diciembre, 20]
- SENIAT. (2020). *PORTAL SENIAT NOTICIAS*. Recuperado de <http://noticias.seniat.gob.ve/index.php/en/noticias-antiores/1598-que-ingresos-deben-declararse-en-el-islr> [Consulta: 2021, Diciembre, 12]
- SUNAVAL. (2020). *Tipo de cambio referencia*. Recuperado de <https://www.sunaval.gob.ve/2020/12/14/bcv-tasa-del-dolar-oficial-se-cotiza-este-lunes-en-bs-1-103-44369-y-el-euro-en-bs-1-137-26340/#:~:text=euro%20en%20Bs.,1.137.263%2C40,14%20de%20diciembre%20en%20Bs.> [Consulta: 2022, Enero, 12]

- Tajan, J. (2013) *Efectos de la ley 1607 del 2012 en los principios de equidad progresividad y eficiencia tributaria*. [Trabajo en línea] Trabajo de grado de Especialista no publicado. Universidad Jorge Tadeo Lozano Colombia. Recuperado de: <http://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/1512/T113.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [Consulta: 2021, Julio, 20]
- Tarsitano, A. (1994) “*El principio constitucional de capacidad contributiva*” en “*Estudios de derecho constitucional tributario en homenaje al profesor Juan Carlos Luqui*”. Depalma, Buenos Aires. Recuperado de: <http://www.albertotarsitano.com/interpretacion/2derechoconstitucional.pdf> [Consulta: 2021, agosto, 10]
- TRANSPARENCIA VENEZUELA. (2020). *TRANSPARENCIA VENEZUELA*. Recuperado de <https://transparencia.org.ve/el-aumento-de-la-unidad-tributaria-en-2-900-no-compensa-el-impacto-de-la-inflacion-para-los-venezolanos/> [Consulta: 2021, agosto, 25]
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia número 301. (2007) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.635, Marzo 1, 2007.
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia número 390. (2007) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.646, Marzo 16, 2007.
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia número 00035, Febrero 13, 2019. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/303722-00035-13219-2019-2018-0610.HTML> [Consulta: 2021, Diciembre, 28]
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia número N°327, Abril 28, 2016. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/187498-327-28416-2016-16-0363.HTML> [Consulta: 2021, Diciembre, 28]
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia número N°2103 noviembre, 11, 2006. Recuperado de <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/2103-281106-00-0833.htm> [Consulta: 2021, Diciembre, 28]
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia número 499, Junio 30, 2016. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/188634-499-30616-2016-15-0161.HTML> [Consulta: 2021, Diciembre, 28]
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia número 673, Agosto 02, 2016. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/agosto/189635-673-2816-2016-15-0255.HTML> [Consulta: 2021, Diciembre, 28]
- Toledo P. (2015). *Concretización y ponderación de principios de derecho tributario*. [Trabajo en línea] Trabajo de grado de doctorado no publicado. Universidad Pompeu Fabre, España. Recuperado de: <https://www.tdx.cat/handle/10803/300304#page=1> [Consulta: 2020, Octubre, 20]

Torrealba (2009). *Derecho Tributario Parte General*. Tomo 1. Principios Generales y Derecho Tributario Material. Editorial Jurídica Continental. San José, Costa Rica.

Valladares G. (2008), *Los principios de capacidad contributiva y progresividad en la imposición sobre la renta en Venezuela*, Cuestiones Jurídicas Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Urdaneta Vol. II, N° 1 (Enero – Junio, 2008) Caracas, Venezuela. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/1275/127519339003.pdf> [Consulta: 2021, Diciembre, 20]

Villegas, H. (2001), *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7a ed.), ediciones Depalma Buenos Aires. Recuperado de: <http://www.ejuridicosalta.com.ar/files/libro9.pdf> [Consulta: 2020, Octubre, 20]

Bdigital.ula.ve