

**UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY**  
**VICERRECTORADO ACADEMICO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES**  
**ESCUELA DE DERECHO**



**ASPECTOS JURÍDICOS Y ECONÓMICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA  
RENTA EN LAS PERSONAS FÍSICAS EN VENEZUELA**

**Presentado por:**

**BR. AGUILAR GALLARDO, JOSÉ LUIS**

**LCDO. VALERA VILLEGAS, MIGUEL ANGEL**

**TRUJILLO, 2023**

**UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY**  
**VICERRECTORADO ACADEMICO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES**  
**ESCUELA DE DERECHO**



**ASPECTOS JURÍDICOS Y ECONÓMICOS DEL ISLR PARA PERSONAS  
FÍSICAS EN VENEZUELA**

**Trabajo de Grado para optar al título de Abogado.**

**Presentado por:**

**BR. AGUILAR GALLARDO, JOSÉ LUIS**

**LCDO. VALERA VILLEGAS, MIGUEL ANGEL**

**Tutor**

**PROF. LCDO., MAZZEI PÉREZ, OSCAR JOSÉ (Esp.)**

**TRUJILLO, 2023**



**UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY**  
**VICERRECTORADO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES**  
**ESCUELA DE DERECHO**

**ACEPTACIÓN DEL TUTOR**

Quien suscribe, **OSCAR MAZZEI PEREZ**, titular de la cédula de identidad N° V.-  
**16.465.817**, por medio de la presente, hace constar que acepta asesorar a los alumnos, **MIGUEL  
ANGEL VALERA VILLEGAS**, titular de la Cédula de Identidad N° V.-**12.940.140** y **JOSE  
LUIS AGUILAR GALLARDO**, titular de la Cédula de Identidad N° V.- **V-26.616.177**, con el  
carácter de tutor en la investigación titulada: **“ASPECTOS JURÍDICOS Y  
ECONÓMICOS DEL ISLR PARA PERSONAS FÍSICAS EN VENEZUELA.”**  
la cual deberá terminar con el trabajo de grado que se exige para optar al título de abogado.

Constancia que se expide en la ciudad de Valera, estado Trujillo a los 14 días del mes de  
mayo del año dos mil veintitrés (2023).

**LCDO. OSCAR MAZZEI PEREZ (Esp.)**  
**C.I. N° V.-16.465.817**  
**Tutor**



**UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY**  
**VICERRECTORADO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES**  
**ESCUELA DE DERECHO**

**APROBACIÓN DEL TUTOR**

Quien suscribe, **OSCAR MAZZEI PEREZ**, titular de la cédula de identidad N° V.-16.465.817, en mi carácter de tutor del Trabajo de Grado, presentado por los alumnos, **MIGUEL ANGEL VALERA VILLEGAS**, titular de la Cédula de Identidad N° V.-12.940.140 y **JOSE LUIS AGUILAR GALLARDO**, titular de la Cédula de Identidad N° V.- V-26.616.177, para optar al **TÍTULO DE ABOGADO**, considero que el trabajo cumple con los requerimientos suficientes para ser presentado ante la Comisión Técnica evaluadora de la Universidad Valle del Momboy.

En la Ciudad de Valera, estado Trujillo, octubre del año dos mil veintitrés (2023).

**LCDO. OSCAR MAZZEI PEREZ (ESP.)**  
**C.I. N° V.-16.465.817**  
**Tutor**

## DEDICATORIA

Primeramente, dedico el resultado de este trabajo a Dios, como fuerza infanta de sabiduría y esperanza, que da aliento a mi alma día a día, y me conduce por el camino de la vedad, la justicia y el bien común.

A Ana Rafaela Graterol, mi abuela, quien, desde sus recuerdos llenos de anécdotas y enseñanzas, me fortalece día a día para no descansar hasta conseguir mis objetivos.

A Elvira Villegas, mi tía, un verdadero ángel que sin importar donde se encuentre no ha dejado de acompañarme y hacerme sentir amado.

*Miguel Angel Valera Villegas*

## DEDICATORIA

Dedico mi tesis, principalmente a Dios, por darme la fuerza y aliento que me permitieron alcanzar esta meta.

A mis padres, José Luis Aguilar y Maritza Gallardo, por el amor y motivación que me brindaron para seguir adelante.

A mí Abuela Berenice, este triunfo también es tuyo, gracias por tu amor.

A mis hermanos, por brindarme siempre su apoyo.

A mi Esposa, por ser un pilar en este logro y permanecer a mi lado.

*José Luis Aguilar Gallardo*

## AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mi madre, Aura Rosa Villegas, el ser que me dio la vida, me enseñó el valor de la fe, la esperanza, el perdón y la tolerancia, y a lo largo de este transitar del estudio del Derecho, me motivo sin descanso, con una palabra de aliento y una sincera oración.

A mi padre, Miguel Valera, un hombre lleno de virtudes, que me inculco el respeto a la norma, a la ética y a los valores como principios de justicia y rectitud.

A mi tía Ysabel Villegas, profesional del derecho, que me inspiró y acompañó con sus consejos y ejemplo, incansable en la lucha de la justicia y el bien común, una mujer de fe y servidora de cristo.

A María Yaritza Pumar, una buena amiga que con afecto y atención que sólo las madres saben dar, lleno mis días de fatiga con gestos y atenciones, que sin duda alguna pintaban en mí una sonrisa y un paisaje de alegría y sustento, una mano amiga oculta tras bastidores...

*Miguel Angel Valera Villegas*

## AGRADECIMIENTOS

Agradezco principalmente a Dios.

A mis Padres, por su incondicional y sincero apoyo a lo largo de este camino. GRACIAS.

A mí Casa de Estudio, la Universidad Valle del Momboy.

A mis Profesores, por dedicar sus conocimientos y enseñarnos a lo largo de estos años.

A mis Compañeros y Amigos que de alguna u otra manera han estado en estos años, en especial a María Valera y Miguel Valera por su ayuda incondicional

*José Luis Aguilar Gallardo*

## INDICE GENERAL

DEDICATORIA .....	5
DEDICATORIA .....	6
AGRADECIMIENTOS .....	7
AGRADECIMIENTOS .....	8
INDICE GENERAL .....	9
INDICE DE TABLAS .....	14
VEREDICTOS.....	15
RESUMEN .....	17
INTRODUCCIÒN .....	18
CAPITULO I. EL PROBLEMA.....	21
1.1 Planteamiento del problema .....	21
1.2 Problema de la investigación.....	25
1.2.1 Problema general .....	25
1.2.2 Problemas específicos.....	25
1.3 Objetivos de la investigación .....	26
1.3.1 Objetivo general .....	26
1.3.2 Objetivos específicos.....	26

	10
1.4 Justificación.....	26
1.5 Alcances y Limitaciones .....	27
1.5.1 Alcances.....	27
1.5.2 Limitaciones .....	28
CAPITULO II.....	29
MARCO TEORICO.....	29
2.1 Antecedentes de la Investigación .....	29
2.1.1 Nacionales .....	29
2.1.2 Internacionales.....	32
2.2 Bases Teóricas.....	33
2.2.1 El Derecho Tributario General.....	34
2.2.1.1 Autonomía del Derecho tributario.....	36
2.2.2 Constitucionalidad del Derecho Tributario y su Control Jurisdiccional.....	40
2.2.2.1 La Potestad Tributaria y sus Limitaciones .....	44
2.2.2.2 Principios Constitucionales .....	45
2.2.3 El Derecho Tributario desde la perspectiva Formal, Procesal, Penal e internacional.....	48
2.2.4 El Sistema Tributario .....	50
2.2.4.1 Breve Reseña Histórica del Sistema Tributario Venezolano.....	53
2.2.5 La Relación Jurídico Tributaria en Personas Físicas .....	63
2.2.5.1 Características y Elementos.....	64

	11
2.2.5.2 Elementos de la relación jurídico tributaria.....	65
2.2.5.3 Causas de Extinción de la Obligación Tributaria .....	66
2.2.6 El Impuesto Sobre la Renta en Personas Físicas.....	70
2.2.6.1 Hecho Imponible, la Base Imponible y las Alícuotas del ISLR en Personas Físicas	70
2.2.6.2 Deducciones, Desgravámenes y Rebajas para Personas Físicas .....	71
2.2.6.3 Período de Imposición en Personas Físicas.....	72
2.3 Bases Legales .....	73
2.3.1 Constitución Nacional .....	73
2.3.2 Código Orgánico Tributario .....	74
2.3.3 Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.....	75
2.4 Operacionalización de las Variables .....	76
2.5.1 Definición Nominal .....	76
2.5.2 Definición Conceptual.....	76
CAPITULO III.....	78
MARCO METODOLÓGICO.....	78
3.1 Enfoque de la Investigación .....	78
3.2 Tipo y Diseño de la Investigación.....	78
3.2.1 Tipo y Nivel de investigación.....	78
3.2.2 Diseño de investigación.....	79
3.3 Población y Muestra.....	80

	12
3.3.1 Población y Muestra .....	80
3.4 Técnicas e Instrumento de Recolección de Datos .....	81
3.4.1 Técnica e Instrumentos de recolección de datos .....	81
3.5 Procesamiento y Análisis de Datos .....	82
CAPITULO IV .....	83
ANÁLISIS DE RESULTADOS .....	83
4.1 Aspectos Económicos y Jurídicos de la relación Jurídico Tributaria en el ISLR .....	83
4.1.1 Aspectos Jurídicos .....	83
4.1.1 Aspectos Económicos .....	93
4.2 Principios Constitucionales de Capacidad Contributiva, Justicia y No Confiscatoriedad en el ISLR .....	96
4.2.1 Principio de Capacidad Contributiva .....	96
4.2.2 Principio de Justicia .....	97
4.2.3 Principio de No Confiscatoriedad .....	100
4.3 Reciprocidad de la Relación Ingresos – Gastos en el Principio de Progresividad del Tributo en el ISLR para Personas Físicas .....	101
4.3.1 Principio de Progresividad .....	101
4.3.2 Relación Económica Ingreso - Gasto .....	102
4.4 Situación Fáctica del Contribuyente definido como Persona Física, bajo Relación de Dependencia y la Eficacia Tributaria en Venezuela .....	103

CAPITULO V.....	106
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	106
5.1 Conclusiones .....	106
5.1.1 Alcance de los Principios Constitucionales de Capacidad Contributiva, Justicia y No Confiscatoriedad en el ISLR.....	106
5.1.2 Reciprocidad de la Relación Ingresos – Gastos en el Principio de Progresividad del Tributo en el ISLR para Personas Físicas.....	108
5.1.3 Situación Fáctica del Contribuyente definido como Persona Física, bajo Relación de Dependencia y la Eficacia Tributaria en Venezuela.....	109
5.1.4 Conclusiones Generales.....	110
5.2 Recomendaciones.....	111
5.2.1 Al Estado Venezolano .....	111
5.2.2 A la universidad Valle del Momboy.....	112
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	113

**INDICE DE TABLAS**

Tabla 1. Operacionalización de Variables

77

## VEREDICTOS



### VICERRECTORADO ACADÉMICO FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES

#### VEREDICTO

Nosotros, Prof. Gilberto Rojas, Prof. Lii Elena Ruiz, Oscar Mazzei, designados como miembros del Jurado Examinador del Trabajo de Grado titulado **"ASPECTOS JURÍDICOS Y ECONÓMICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LAS PERSONAS FÍSICAS EN VENEZUELA"** que presenta el bachiller: **AGUILAR GALLARDO JOSE LUIS** portador de la C.I. Nº **26.616.177**, nos hemos reunido para revisar dicho trabajo y después de la presentación, defensa e interrogatorio correspondiente lo hemos calificado con veinte (20) puntos, de acuerdo con las normas vigentes dictadas por el Consejo Universitario de la Universidad Valle del Mombay, referente a la evaluación de los Trabajos de Grado para optar al título de Abogado.

En fe de lo cual firmamos en Valera a los veintidós (22) días del mes de noviembre del dos mil veintitrés (2023).

Prof. Lii Elena Ruiz  
C.I. 16.664.506

**JURADO**

Prof. Oscar Mazzei  
C.I. 16.465.817

**TUTOR**

Prof. Gilberto Rojas  
C.I. 19.285.228

**PRESIDENTE DEL JURADO**

Prof. Karla Durán  
C.I. 19.286.584

**DECANO**

Prof. Ana Linares  
C.I. 9.013.217

**VICERRECTORA ACADÉMICA**



+58 412 2263605



www.uvm.edu.ve



universidadvalledelmombay@uvm.edu.ve



**VICERRECTORADO ACADÉMICO  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES**

**VEREDICTO**

Nosotros, Prof. Gilberto Rojas, Prof. Lii Elena Ruiz, Oscar Mazzei, designados como miembros del Jurado Examinador del Trabajo de Grado titulado "ASPECTOS JURÍDICOS Y ECONÓMICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LAS PERSONAS FÍSICAS EN VENEZUELA" que presenta el bachiller: **VALERA VILLEGAS MIGUEL ANGEL** portador de la C.I. N° **12.940.140**, nos hemos reunido para revisar dicho trabajo y después de la presentación, defensa e interrogatorio correspondiente lo hemos calificado con veinte (20) puntos, de acuerdo con las normas vigentes dictadas por el Consejo Universitario de la Universidad Valle del Mombay, referente a la evaluación de los Trabajos de Grado para optar al título de Abogado.

En fe de lo cual firmamos en Valera a los veintidós (22) días del mes de noviembre del dos mil veintitrés (2023).

Prof. Lii Elena Ruiz  
C.I. 16.664.506  
**JURADO**

Prof. Oscar Mazzei  
C.I. 16.465.817  
**TUTOR**

Prof. Gilberto Rojas  
C.I. 19.285.228  
**PRESIDENTE DEL JURADO**

Prof. Karla Duma  
C.I. 19.286.584  
**DECANO**

Prof. Ana Linares  
C.I. 9.013.217  
**VICERRECTORA ACADÉMICA**





**UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY**  
**VICERRECTORADO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES**  
**ESCUELA DE DERECHO**

**RESUMEN**

**Autores:** Miguel Angel Valera Villegas  
José Luis Aguilar Gallardo

**Tutor Académico:** Lcdo. Oscar Mazzei Perez (Esp.)

La investigación realizada se tituló, “**Aspectos Jurídicos y Económicos del ISLR para Personas Físicas en Venezuela.**”, tuvo como propósito Analizar los aspectos jurídicos y económicos que envuelven la relación jurídica tributaria en la determinación de la cuota tributaria del ISLR en Venezuela para personas Físicas. Para el logro de dicha investigación, se requirió de: describir el alcance de los principios constitucionales de capacidad contributiva, justicia, y no confiscatoriedad; además de definir si existe reciprocidad en el principio de progresividad del tributo en la relación económica Ingreso – Gasto para este tributo; y; definir la situación fáctica del contribuyente que debe observar el Legislador Venezolano para establecer los costos y deducciones calificadas como desgravámenes y rebajas tributarias, en procura de la eficacia tributaria. La investigación fue de tipo Básica, con diseño documental no experimental, la población estuvo conformada por documentos bibliográficos, leyes y trabajos de investigación. Se uso como técnica de recolección la compilación de documentos jurídicos, doctrinarios y otros; concluyéndose la urgente necesidad de una reforma integral en el sistema tributario, que vaya más allá de una insuficiencia presupuestaria, sino que se prevea la calidad de vida del contribuyente, conforme al principio de justicia social. Se recomienda al Estado venezolano la formulación de una reforma tributaria integral, a través de un estudio minucioso, y de alto impacto jurídico, social, político y de primacía económica, que abarque estrategias que vislumbren un verdadero escenario de la estabilidad macroeconómica y de factible aplicación por consenso político y social. A la Universidad Valle del Momboy, se recomienda que, a través del Centro de estudios jurídicos, se debata temas que contribuyan al desarrollo integral en materia de derecho tributario y mercantil, que planteen propuestas al Estado venezolano y secunden la forma integral del sistema tributario, con base a la investigación, la doctrina y la jurisprudencia internacional.

**Palabras clave:** Rentas Netas, Tributos, Sistema Tributario, Principios Constitucionales, Contribuyentes, Control Fiscal.

## INTRODUCCIÓN

Venezuela ha experimentado grandes transformaciones por la implantación de diferentes concepciones económicas y político-administrativas, en el devenir de los avances tecnológicos y la influencia de otras naciones. Desde finales del siglo XV ha vivido un complejo proceso; para 1492, se siente el impacto mercantilista europeo, basado en un modelo de riquezas que deriva de la acumulación de metales preciosos; en 1499 España explora la Costa Oriental (Hoy Cubagua), encuentran grandes yacimientos, así, para la primera mitad el siglo XVI, el objetivo era la búsqueda de la plata, oro y yacimientos de perlas; posteriormente inicia la valoración de la tierra, se produce la mezcla de los productos exóticos con autóctonos, siendo el cacao desde el siglo XVII, XVIII y parte del siglo XIX el producto de mayor importancia en las exportaciones venezolanas, no obstante, en el siglo XIX el cacao es sustituido por el café, cuya exportación a España, dio apertura a las relaciones comerciales de otros países con Venezuela.

A inicios del siglo XX, este modelo económico agro – exportador decae, y se implanta un modelo basado en la explotación del subsuelo, aparece el petróleo, llamado por los indígenas “MENE”; pasando luego desde los inicios del siglo XXI a un modelo económico rentista producto de la explotación petrolera y de la recaudación tributaria tanto a personas físicas como a personas jurídicas; hoy este modelo de país se ve seriamente golpeado por desequilibrios en el aparato productivo de petróleo, y una sobre carga tributaria en personas jurídicas, en medio de una realidad económica que empobrece a gran parte de los venezolanos, y en el que la contribución al gasto en vez de ser un deber de aplomo se convierte en una carga cuya salida más rápida es la evasión.

En este modelo económico rentista, la relación jurídica que nace entre el Estado (Sujeto Activo) y el pueblo (Sujeto Pasivo), como vínculo por el cual ambos sujetos se conectan, interactúan y relacionan, se generan derechos y obligaciones entre ambos, por lo que en materia

de Derecho Tributario el estudio de este vínculo jurídico es esencial, ya que a través de dicha relación se evidencia y concretiza el poder y la potestad tributaria del Estado; por ello, la presente investigación busca desarrollar un análisis doctrinario de los aspectos jurídicos y económicos que envuelven la relación jurídico tributaria en la determinación de la cuota tributaria del Impuesto Sobre La Renta (ISLR) en Venezuela específicamente cuando se trata de Personas Físicas, evaluando por un lado el contexto país actual como situación fáctica del contribuyente, como débil jurídico de esta relación, y por el otro, la potestad legislativa, de prever la eficacia y eficiencia tributaria, sobre todo a la hora de enunciar los parámetros que componen los desgravámenes y rebajas del ISLR

El Impuesto sobre la Renta, ha jugado un trascendental papel en los sistemas impositivos mundiales; en sistemas de origen anglosajón como Barbados, Canadá, EE.UU., Jamaica y Trinidad y Tobago, la recaudación constituye la principal fuente de ingreso nacional, mientras que, en el continente americano con la implementación de impuestos al consumo y a la renta, experimentan un desplazamiento importante.

En cuanto a este tema, analistas de la SRG SSR, en su página web de SWI swissinfo.ch, afirman que en Venezuela, la recaudación de impuestos durante el primer trimestre de 2023 se incrementó en un 31 % en relación al 2022, y en declaraciones del superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), José David Cabello, reportó, que el organismo logro la cifra de 32 millardos 24 millones 407 mil 702 bolívares producto de la recaudación, cifras que indudablemente hoy son una extensa cantidad de dígitos por los abates de la devaluación, y quizás ni se leería previo a los procesos de reconversión, y en ese proceso de realce del criptoactivo venezolano El Petro, la misma administración declaró que dicha suma equivale a treinta millones novecientos treinta mil ciento un petros (30.930,101 P)

En dicha declaración Cabello informó, que el SENIAT sólo para el último mes de 2022, había alcanzado la cifra de 6.558.779.471 bolívares, equivalente ₡ 6.334.659, de los cuales 660.700 ₡ por ISRL, y 3.285.470 ₡ por IVA, quedando en evidencia que el ISLR fue relegado por el IVA, sin embargo, actualmente el sistema impositivo venezolano, tiene bajo su jurisdicción además de los mencionados, otros tributos como el que grava las sucesiones, las donaciones, la venta de cigarrillos y la manufactura del tabaco, el expendio licores y especies alcohólicas y el que grava la actividad de juegos de envite y azar.

Sin embargo, esta investigación aborda sólo lo referente al ISLR, pero en lo concerniente a los aspectos jurídicos y económicos que encierra la determinación de obligación en personas físicas, en medio de escenario provisto de la pérdida de poder adquisitivo, con altos niveles de inflación que golpean significativamente el bolsillo del venezolano.

## **CAPITULO I.**

### **EL PROBLEMA**

#### **1.1 Planteamiento del problema**

Venezuela como Estado federal ha venido evolucionando, instituyendo un estado de autonomía y participación ciudadana, en el que su sistema impositivo ha madurado paulatinamente, conforme evoluciona el país y su sistema de gobernabilidad, logrando la integración entre los tributos, los contribuyentes y el gasto público, en un esquema político y jurídico con primacía en el principio de legalidad tributaria, experimentado continuas modificaciones y reformas en sus leyes, normas, reglas y disposiciones, a medida que las condiciones económicas lo demandan; estos mecanismos han estado enmarcado en virtud del poder de imperio (*Ius Imperium*) y en la generalidad del tributo que obliga a los ciudadanos a coadyuvar con el gasto público, en procura de que el Estado alcance el fin último de lograr el beneficio colectivo, como medida de referencia para la determinación de sanciones, tarifas, tasas y rangos tributarios

Actualmente el sistema tributario venezolano está compuesto por una variedad de tributos, siendo el del Impuesto Sobre la Renta (en adelante ISLR), quizás el que más modificaciones ha experimentado; la reforma más reciente fue al cierre de 2015, el propósito de este tributo es pechar el enriquecimiento, producto de las diversas actividades económicas, tanto por personas físicas como por personas jurídicas dentro del territorio nacional.

La legislación venezolana, usa factores propios para la determinación de la cuota tributaria del ISRL, dentro de esta destacan los desgravámenes y las rebajas tributarias, las primeras con el fin de determinar la base imponible del tributo, en un lapso fiscal determinado, y las segundas, el

Servicio de Administración Aduanera y Tributaria representan un beneficio que se suprime del ISLR calculado, para determinar el monto a pagar por cuota tributaria neta.

Por su parte, Candal M. (2005) afirma lo expuesto, al indicar que la rebaja representa el monto que se suprime del impuesto determinado, posterior a la aplicación de la tarifa correspondiente, y que la suma resultante, es la obligación a tributar, conocida como cuota tributaria, obligación que se extingue haciendo uso de cualquiera de los métodos previstos en el Código Orgánico Tributario (COT, 2020).

En este sentido, en materia de Impuesto Sobre la Renta, específicamente en el caso de determinación de la cuota tributaria en personas naturales, existen dos bloques de rebajas, la denominada desgravámenes y rebajas; las primeras para determinar el enriquecimiento neto, y las segundas para calcular la cuota de pago definitiva; ambas tienen características particulares establecidas por el legislador.

Las rebajas, por ser descontadas luego de determinado el impuesto sobre la renta, consideradas incluso como un beneficio fiscal al contribuyente, están establecidas en unidades tributarias; este concepto de unidad tributaria, nació en la reforma del COT de 1994. Como factor de referencia para la determinación de sanciones, tarifas, tasas y rangos tributarios y hoy sirve de mecanismo para el ajuste de las expresiones nominales que contienen diferentes leyes, ya que su naturaleza se fundamenta en un modelo que protege el valor de la expresión monetaria nominal real contra los efectos de la inflación.

Para Fernández (s/f), al analizar los principios tributarios por lo general se hace en el área de las finanzas públicas pudiendo observarse este fenómeno desde las perspectivas del derecho, de la economía, de la política o de la técnica, y según su criterio es posible que se recurra a la validez científica de los argumentos dentro de cada una de estas ciencias tengan al respecto, vistas

las finanzas públicas como un “núcleo duro” o irreductible. Concurriendo estos principios como los fundamentos vistos por el legislador en el contexto del Lex Tributum para la creación de instrumentos jurídicos que regulen la relación jurídica tributaria entre el imperio y el pueblo

Así mismo, Fernández (Ob. Cit.) cita a Neumarck, para referirse al hecho de que entre “las características deseables del sistema tributario, se encuentran el logro de los objetivos de justicia, racionalidad económica y eficacia operativa cuya consecución se facilita con la observación de los principios de la imposición” (p.8) por lo que al hacer referencia al precepto de eficacia operativa en el sistema tributario, es hacer alusión a esa búsqueda de lograr la mayor recaudación tributaria posible como uno de los objetivos del sistema, con el menor costo posible, procurando que los mecanismos utilizados no faciliten la evasión y elusión tributaria.

De acuerdo a lo expuesto, es ahí donde radica el contexto de esta investigación, connotando los fundamentos que debe poseer un sistema tributario adecuado, los cuales se fundamentan en aspectos jurídicos y económicos razonables, y así describir si en Venezuela se emplean en el procedimiento de determinación de la cuota tributaria en las personas naturales, como débil jurídico en la relación Jurídico-Tributaria, caso particular, los que producen renta bajo relación de dependencia, todo a la luz de un sistema que, por la situación económica, política y jurídica que enfrentan hoy día, pudiera estar empujando hacia la evasión e incluso perdiendo eficacia por inobservancia de aspectos que el contexto país actual demanda, y que de acuerdo a los resultados alcanzados en esta investigación se pueda prever así una corrección de los mecanismos de imposición, recaudación y determinación, antes de recurrir a sanciones impositivas como alternativa final, subsanándose con la observación por parte del legislador de elementos fácticos que se presentan en el proceso.

Teniendo claro que la relación jurídica tributaria está contenida en ley, como el vínculo jurídico que persigue el pago de un tributo, y que dicha obligación encierra elementos como el sujeto activo, el sujeto pasivo, la base y la tarifa aplicable, la misma ley establece el momento y lugar del devengo, por lo que el presupuesto generador del tributo implica una serie de aspectos jurídicos y económicos que determinan su legalidad, factibilidad y realización. Es precisamente en estos aspectos que se focaliza esta investigación, la cual, enmarcada dentro del derecho tributario, considera no solo aspecto de orden legal, sino que los relaciona con factores de la económicos nacional.

Por otro lado la cuota tributaria del ISLR en Venezuela para personas naturales, tal como se mencionó en párrafos previos, se ubica en un contexto jurídico de obligaciones por parte de los ciudadanos como sujetos pasivos de la relación, respecto al sujeto activo, el Estado, en un escenario inflacionario, con limitantes y restricciones económicas, así como el sesgo en las consideraciones que se toman al momento de determinarla específicamente para los contribuyentes calificados como personas naturales.

De lo expuesto, en medio de un escenario inflacionario como el de Venezuela, con una crisis política y jurídica como la que enfrenta hoy, a consideración de esta investigación, el contribuyente se está viendo empujado a una evidente conducta de evasión en razón no solo de la carencia de cultura tributaria, sino por lo métodos de aplicación de elevadas tarifas impositivas, la desconfianza en la reciprocidad de la prestación, devenida de la ineficiencia de los servicios públicos, y sobre todo, por falta de equidad en la consideración de elementos que conforman el desgravamen del tributo, avizorando una atmósfera que de no evaluarse adecuadamente el proceso de cálculo y determinación de la cuota tributaria, en la que se amplíen los elementos que encierran jurídica y económicamente este vínculo jurídico, se torne insostenible el control fiscal.

El repleto del ISLR en el sistema tributario persistirá, poniendo al débil jurídico en un puesto de evasor no por inobservancia de la ley sino por evitar sufrir mayores impactos económicos en medio de un escenario de declive económico en su poder adquisitivo, visto como elemento confiscatorio que detrae una proporción excesiva de la renta gravada, por lo que claramente es una investigación de relevancia en el estudio de las obligaciones, sobre todo en materia tributaria, desde una óptica no sólo jurídica sino económica, que describan la realidad fáctica que experimenta el débil jurídico en la garantía de sus derechos colectivos y difusos.

## **1.2 Problema de la investigación**

### **1.2.1 Problema general**

¿Cuáles son los aspectos jurídicos y económicos que envuelven la relación jurídico tributaria en la determinación de la cuota tributaria del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) en Venezuela para personas físicas?

### **1.2.2 Problemas específicos**

- ¿Cuál debe ser el alcance de los principios constitucionales de capacidad contributiva, justicia, y no confiscatoriedad en la determinación de la cuota tributaria del ISLR en personas físicas?

- ¿Existe reciprocidad en el principio de progresividad del tributo respecto a las consideraciones de la relación económica Ingreso – Deducciones en la determinación de la cuota tributaria del ISLR en personas físicas?

- ¿Consideró el Legislador Venezolano la situación fáctica del contribuyente al establecer los costos y deducciones calificadas como desgravamen del ISLR en personas físicas, como procura de la eficacia tributaria?

### **1.3 Objetivos de la investigación**

#### **1.3.1 Objetivo general**

Analizar los aspectos jurídicos y económicos que envuelven la relación jurídica tributaria en la determinación de la cuota tributaria del ISLR en Venezuela para personas físicas.

#### **1.3.2 Objetivos específicos**

- Describir el alcance de los principios constitucionales de capacidad contributiva, justicia, y no confiscatoriedad en la determinación de la cuota tributaria del ISLR en personas físicas.

- Definir si existe reciprocidad en el principio de progresividad del tributo respecto a las consideraciones de la relación económica Ingreso – Gasto en la determinación de la cuota tributaria del ISLR en personas físicas.

- Definir la situación fáctica del contribuyente que debe observar el Legislador Venezolano para establecer los costos y deducciones calificadas como desgravámenes y rebajas tributarias del ISLR en personas físicas, en procura de la eficacia tributaria.

### **1.4 Justificación**

Por lo anterior, esta investigación posee valor teórico, pues permitirá a quienes consulten el manuscrito conocer una guía teórica y doctrinaria en lo referente a la determinación de la cuota tributaria del Impuesto Sobre La Renta, específicamente en el caso de las personas físicas, bajo una relación de trabajo de dependencia. Es así como la investigación desarrollada constituye un sustancial aporte bibliográfico, al acervo de conocimientos en los repositorios de consulta para estudios sobre las obligaciones tributarias, abonando el camino a futuros profesionales.

Por otro lado, su importancia y valor metodológico, se sustenta en los fundamentos de, Sabino (1992), Arias (1999) y Méndez (2001) para definir el grado de profundidad con que se aborda la investigación, se escoge un nivel descriptivo, en el que se persigue la caracterización

sistemática de algunos factores que concurren en el cálculo de la cuota de pago del ISLR en personas físicas, identificando los más representativos en la ley que crea este tributo, y asociados éstos con factores de la economía interna.

Metodológicamente, representa un aporte significativo para futuros trabajos con similares elementos, en las que el foco principal se dirija en la relación que subyace en el proceso de cálculo de la cuota definitiva del ISRL en personas físicas, en cuanto a los aspectos jurídicos y económicos que la envuelven.

Respecto a las implicaciones prácticas, se reunieron conclusiones jurisprudenciales en la materia, así como consideraciones desde la óptica del derecho comparado que provean a los profesionales del derecho una guía para el ejercicio de la profesión en la rama del Derecho Tributario.

## **1.5 Alcances y Limitaciones**

### **1.5.1 Alcances**

La investigación pretendió llegar a convertirse en modelo no solo de investigación sino de guía para desarrollo profesional del derecho tributario en quienes la consulten, por lo que servirá de orientación para el más eficiente ejercicio profesional y una consideración a ser tomada punto de revisión por parte del legislador en aras de la garantía de los derechos colectivos y difusos de los obligados al ISRL, caso concreto, las personas físicas que tengan una relación de trabajo de dependencia patronal.

Esta investigación, pretendió marcar un después, en los estudios relacionados a esta materia impositiva, como basamento para revisiones del control jurisdiccional de derechos colectivos y difusos de los contribuyentes.

### **1.5.2 Limitaciones**

En cuanto a la delimitación se aclara, que la investigación será orientada a los aspectos jurídicos y económicos que envuelven la relación jurídica tributara del impuesto sobre la renta en personas naturales, según la ley De Impuesto Sobre la Renta de Venezuela, específicamente cuando se trata de personas Naturales bajo relación de dependencia.

## CAPITULO II

### MARCO TEORICO

#### 2.1 Antecedentes de la Investigación

##### 2.1.1 Nacionales

Teniendo presente el precepto constitucional establecido en el Artículo 316 de la Carta fundamental venezolana, el cual indica que “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente” (p. 67), habiéndose fijado este principios, como uno de los preceptos sujetos de análisis en los objetivos de la presente investigación, se toma como antecedente de investigación la desarrollada por Márquez (2004), quien realizó una investigación en la Universidad Católica Andrés Bello, titulado “El Principio de Capacidad Contributiva como derecho fundamental en la Constitución de 1999”, en su investigación el autor concluye que Venezuela, carece de una sistemática ordenación jurisprudencial en torno a este principio, ya que no se hayan decisiones que analicen su naturaleza como un principio fundamental, sin embargo, la jurisprudencia sí lo reconoce como un límite al poder tributario del Estado, que exige razonabilidad en la imposición tributaria, de acuerdo al autor, resulta una clara barrera infranqueable para el legislador.

De acá se deduce el hecho de que más allá del imperio que tiene el Estado, y su poder sobre el establecimiento de los impuestos por medio de los cuales los contribuyentes coadyuven al gasto público, este no puede rebasar los límites que le están provistos al contribuyente por sus limitadas capacidades de contribuir, de allí que este mismo principio tal como lo establece el mismo dispositivo constitucional, fija puntualmente que debe atender el principio de progresividad y la protección de la economía nacional, por lo que el contribuyente participara en el desarrollo

económico de la nación de acuerdo a su capacidad económica para contribuir y en proporción a esta se definirá su participación.

Por otro lado, se toma como antecedente de investigación, el trabajo desarrollado por Bruzual (2005) quien un año después a Márquez, desarrollo una investigación en la Universidad Católica Andrés Bello, titulada “Análisis de la Capacidad Económica como límite de la imposición frente a la responsabilidad solidaria de los agentes de retención”. Este antecedente es de relevancia para la presente investigación por las consideraciones de Bruzual (ob. Cit.) respecto a los objetivos del sistema impositivo, pues afirma en su investigación (p. 90) que el sistema tributario venezolano persigue una finalidad integradora para alcanzar la justicia tributaria, mediante una adecuada y justa distribución de las cargas impositivas.

El autor, hace un análisis comparativo entre la derogada constitución de 1961 y la vigente de 1999, específicamente entre los artículos 223 de la vieja carta magna y el 316 de la vigente, en el que evidentemente el Estado venezolano manifiesta su intención de sostener el respeto a la capacidad contributiva o capacidad económica del ciudadano, sin menoscabo de los controles necesarios para el ejercicio eficaz de las políticas económicas fiscales a través de los mecanismos de recaudación que desarrolle la administración tributaria.

Es claro este autor, al señala que la capacidad económica contributiva se alza como pilar fundamental en el sistema de imposición venezolano, y es por ello que las apreciaciones y afirmaciones de Bruzual (ob. Cit.), resultan de relevancia para esta investigación, pues guardan estrecha relación con los objetivos planteados, específicamente con el alcance de los preceptos constitucionales de capacidad contributiva y justicia, en la determinación de la cuota definitiva a

pagar por ISLR en personas naturales, específicamente para aquellos que se encuentran bajo relación de dependencia.

En procura de alcanzar los objetivos planteados en esta investigación, en cuanto al objetivo que persigue en definir la reciprocidad entre el principio de progresividad y la relación económica Ingreso – Gasto en el cálculo de la cuota definitiva del ISLR en personas naturales, se toma como antecedente el trabajo desarrollado por Moreno (2016) como requisito para optar al grado de licenciatura en Ciencias Fiscales de la Universidad de Carabobo, titulado “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”, en el que aborda la última reforma de la Ley de ISLR de 2015, y esboza entre sus recomendaciones una guía para los contribuyentes, personas físicas en relación laboral de dependencia, a finde que planifiquen sus ingresos y gastos en armonía con las disposiciones fiscales establecidas en esta ley, y así cumplir cabalmente con el mandato constitucional de coadyuvar a las cagas públicas.

Moreno (Ob. Cit.) estructura aspectos que se deben considerar por parte de este segmento de contribuyentes referentes a esa relación Ingreso – Gasto, y expone lo enmarcado en la ley respecto a los elementos que conforman tanto los desgravámenes como rebajas en la determinación del compromiso de pago, no obstante, es de resaltar la importancia que el autor le da a la cultura impositiva en los contribuyentes, haciendo habito y cuerpo de ésta para su sana y responsable planificación, sostiene que la cultura tributaria comprende actitudes y valores que el contribuyente desarrolla y adquiere tanto en su vida diaria como en un proceso académico, en la que inciden una serie de factores entre los que la autora considera como determinante la apreciación que el ciudadano tenga sobre la gestión pública del Estado, que va más allá de su compromiso como

participe del desarrollo económico de la nación, y que su éxito dependerá no solo del uso de los recursos legales aprovechables por el contribuyente sino de la necesidad social de una clara y transparente gestión respecto al destino de su aporte, a lo que él se refiere como un evidente vacío de información.

No menos cierto, deja claro la autora al señalar que la planificación que un contribuyente pueda realizar dependerá del nivel de cultura que este tenga, y va amarrada al elemento motivador sobre el pago voluntario de sus impuestos, que al no estar claro el destino del aporte y carecer de información, lo lleva a limitarse a investigar y conocer respecto a los asuntos tributarios y los objetivos de las políticas fiscales, pudiendo caer en una conducta de apatía, evasión o simplemente dejando en manos de sus patronos la determinación de la cuota parte que pueda dar en razón de sus ingresos calculada por estos sin atender a los beneficios que pueda acceder.

En base a lo anterior es posible considerar que los preceptos tributarios constituyen los fundamentos normativos y legales pautados en la constitución que deben orientar y guiar al legislador al momento de crear los tributos

### **2.1.2 Internacionales**

Carranza y Gamboa (2021) presentaron la investigación titulada “El Principio de Capacidad Contributiva y su incidencia en las rentas del trabajo en la región Cajamarca periodo 2019” de la Universidad Privada Antonio Guillermo Urrelo en Perú. Tuvo como propósito, determinar en qué medida la capacidad contributiva incide en la renta del trabajo, y se enfocó en el período de 2019. La investigación fue desarrollada bajo un diseño no experimental, el universo de estudio estuvo conformada 384 contribuyentes. Las técnicas de recolección de datos fueron: la

encuesta, la entrevista y la observación, mientras los instrumentos de recolección de datos fueron: cuestionario, la guía de entrevista y la guía de observación.

Por consiguiente, concluyó que en efecto la capacidad contributiva afecta significativamente en la de terminación de impuestos por rentas; se dedujo que según lo dispuesto en el artículo 45° de la Ley de ISLR del Perú, sólo permite suprimir de la renta bruta, el 20 % de los ingresos, sin tomar en cuenta la evidente realidad del contribuyente, en la que los gastos reales superan ese porcentaje permitido.

Por otro lado, Orellana et al. (2021) presentaron en la revista científica de la Facultad de ciencias Contables, de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú, un artículo científico titulado “El Principio de Capacidad Contributiva con relación a la emergencia sanitaria covid-19 en Ecuador, 2019 – 2020”. Tuvo como propósito analizar el principio de capacidad contributiva, considerando el lapso de la pandemia global de COVID–19. El tipo de investigación fue documental, exploratoria y descriptiva. Aplicaron como técnica para la recolección de datos la compilación documental, recopilada de textos bibliográficos, y de los datos estadísticos provistos por organismos tanto de la esfera nacional como la internacional. Se toma como antecedente considerando la metodología aplicada, y así mismo por las conclusiones alcanzadas, en las que señalan que todo sistema impositivo debe pechar a quienes tengan mayor capacidad de pago, por ser en mayor medida los que pueden soportar las cargas públicas.

## **2.2 Bases Teóricas**

En el desarrollo de una investigación como la que se plantea, el marco teórico constituye el proceso de revisión epistemológica y doctrinaria que sustentaran los análisis correspondientes, abarca el cumulo de las fuentes conceptuales y corrientes de opinión sobre las cuales se esgrima

una contienda de saberes referidas al tema de investigación y que hacen posible al investigador, dar forma a sus hipótesis, planteamientos, objetivos o pretensiones, estas concepciones son el cimiento sobre el que se diseña la investigación propuesta. Deriva de la lectura de documentos y publicaciones en libros especializados, así como en revistas, y trabajos relacionados que la anteceden, es por ello que se han venido presentando trabajos de investigación realizados por otros que se vinculan con la que se desarrolla en este documento, y ahora se procede a fundamentar los argumentos, definiciones y fundamentos en un corolario de saberes dentro del derecho tributario, concebido como bases teóricas.

### **2.2.1 El Derecho Tributario General**

Previo a definir el derecho tributario, se explica el término de ciencia jurídica, la cual Núñez (2012) parafraseando a COHEN, (1962:58) la considera como “aquella que simplemente hace referencia a aquello que hacen, o deberían hacer, los estudiosos del derecho positivo” (p.721), comprendiendo el derecho positivo, como el cuerpo escrito de leyes a través de un órgano legislativo. Este acervo jurídico, arrojan el conjunto de preceptos estatuidos en el cuerpo fundamental de un Estado, y cuyo propósito es regular la interacción social, económica y política de los ciudadanos, de allí que el concepto de derecho, se configure como una ciencia práctica, cuyo fin sea regular la conducta del hombre, y obtener justicia en una determinada relación jurídica.

Como parte especial de esta ciencia, se encuentra el Derecho Financiero, y en éste como rama independiente el Derecho Tributario, el cual persigue la regulación las relaciones de derecho derivadas de los impuestos. El Derecho Tributario, ha sido definido doctrinariamente como una rama del Derecho Financiero, encaminada al estudio de las acciones de naturaleza impositiva, regulando a través de leyes las actuaciones tanto del Estado, como las actuaciones de los aportantes. Así Andara (2020) lo califica como un parte del Derecho Financiero, y sostiene que ha

tenido una variedad de connotaciones entre las que destacan Derecho fiscal o Derecho Impositivo, y ubica dentro del espectro del Derecho Público.

Por otro lado, el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, de manera muy sencilla define a esta parte del derecho, como el acervo de principios de naturaleza jurídica que normatizan la actividad del Estado en la obtención de recursos a través de los tributos, en el mismo orden, Villegas (2001) precisa que el derecho tributario visto en “sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos” (p. 133), mientras que la parte especial constituye el conjunto de “normas específicas y peculiares de cada uno de los distintos tributos que integran los sistemas tributarios” (p. 135), seguidamente este autor hace una analogía de la concepción y terminología citando a Giuliani Fonrouge (t. 1, p. 37), para aclarar que no es clara y uniforme, pues es muy diversa según la corriente jurídica de las naciones, refiriéndose por un lado a las doctrinas como la italiana, la española, e incluso la brasileña, las cuales si usan el término *derecho tributario*, mientras que en naciones como Alemania utilizan para esta rama del derecho el término *derecho impositivo*, y Francia lo denominan *derecho fiscal*.

Este término de derecho fiscal, para Villegas (Ob. Cit.), reconocido autor Argentino, es la expresión más generalizada en América Latina, y en analogía con las opiniones de Giuliani (Citado por Villegas, 2001), Villegas (Ob. Cit.) afirma que la más correcta es *derecho tributario*, ya que es una calificación de carácter genérico, difiere de la expresión derecho fiscal, aun cuando ésta de acuerdo a sus estudios adquirió retumbo internacional, por devenir del vocablo utilizado en el derecho anglosajón y a la denominación elaborada por la famosa institución: International Fiscal Association (IFA). Estas afirmaciones de Villegas (Ob. Cit.) indudablemente concuerdan con las de Andara (2020), por lo que para esta investigación se toma como término apropiado la de Derecho Tributario.

### 2.2.1.1 Autonomía del Derecho tributario

Teniendo claro que los planteamientos de esta investigación se encuadran en el Derecho Tributario, el cual se ha venido definiendo en los párrafos anteriores, y así mismo persigue esta investigación determinar los aspectos jurídicos y económicos que envuelve el proceso de determinación de la cuota tributaria en contribuyentes conocidos como personas naturales, es conveniente precisar el contexto jurídico en el que se enmarcan los derechos de este segmento de contribuyentes, lo que hace pertinente concluir sobre la autonomía de esta rama del Derecho Financiero, es decir la autonomía del Derecho tributario.

Para tocar este punto, se repasan las investigaciones de Villegas (2001) publicadas en su libro *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, en el que el autor aborda varias posturas o corrientes que disputan sobre la autonomía de la rama en cuestión, exponiendo cuatro (4) corrientes, por un lado las que lo subordinan a la autonomía al Derecho Financiero, por otro lado las corrientes que lo ubican dentro del derecho administrativo como parte del derecho público, por otro lado se encuentran las corrientes que refieren el derecho tributario sustantivo desde una perspectiva tanto didáctica como científica autónoma y por último menciona aquellas posturas filosóficas que atribuyen su dependencia al derecho privado, ubicándolo dentro del Derecho Civil y Mercantil, a lo que Villegas (Ob. Cit.) opina que apenas le dan un mérito irrisorio, un simple 'particularismo exclusivamente legal'.

De estas cuatro corrientes Villegas (Ob. Cit.) afirma que la primera estuvo representada por un célebre grupo de especialistas que han sostenido la autonomía científica del Derecho Financiero, tal es el caso de Myrbach Rheinfeld, de la escuela italiana, corriente fundamenta su criterio al ubicar el Derecho Tributario como parte de los roles del Estado, enmarcando al Derecho Tributario dentro de la temática jurídica derivada de la actividad financiera del Estado, a lo que

sus precursores afirman que de ser dilucidados estos problemas en otras áreas del derecho, el Derecho Financiero, perdería relevancia y se sumergiría como una rama dependiente de otro derecho.

En cuanto a la corriente que subordina el Derecho Tributario al Administrativo, afirma Villegas (2001; p. 135) que sus fundamentos doctrinarios toman una relevancia significativa, ya que no sólo fue sostenida por administrativistas sino por especialistas en Derecho Tributario, de acuerdo a las afirmaciones de Villegas (Ob. Cit.) los precursores de esta corriente cuestionan la autonomía del Derecho Financiero, y basan sus criterios en el hecho de que es, la actividad del Estado referida a obtener los recursos económicos para alcanzar sus objetivos, así como la administración y empleo de ellos, por lo que es una función típica de la administración, y ubica al Derecho Tributario como una rama del Derecho Financiero. Al cuestionarse la autonomía del Derecho Financiero, ubicando esta actividad dentro del Derecho Administrativo, somete al Derecho Tributario dentro del Derecho Administrativo, sostienen que es la naturaleza de las actividades de recaudación de recursos la que le dan este sentido.

Villegas (Ob. Cit.) continua en su analogía citando los argumentos de autores extranjeros y argentinos como Trotabas y De la Garza, Jarach y García Belsunce, quienes son partidarios de atribuir al Derecho Tributario sustantivo, una autonomía didáctica y científica, y configuran dicha autonomía como autonomía "estructural u orgánica" y "dogmática o conceptual" (p. 135)

Por último, ésta la corriente que circunscribe al Derecho Tributario como una parte del Derecho Privado, específicamente dentro del Mercantil, basándose en las posiciones del autor francés Géný, por el simple hecho de que el legislador, tiene la atribución de crear ordenamientos impositivos expresos y derogatorios de índole privado.

De estas controvertidas posiciones Villegas (2001) argumenta que es legítimo afirmar que en efecto las reglas impositivas crean instituciones y significaciones propias, entre las que cita al rédito, el expendio, las retención de la fuente, la exención, la sustitución, la percepción en la fuente, ente otras más, y que de igual manera es procedente que esta parte del Derecho Financiero, acoja en legitima forma de instituciones y significaciones de Derecho Privado como lo son la venta, la permuta, el domicilio, la sociedad conyugal, la residencia, el ausentismo entre muchas más de origen en el derecho privado, con la salvedad que a estas les da un significado diferente, pues las asume desde el punto de vista del vínculo jurídico impositivo.

No obstante, difiere en el hecho que de estas realidades se pretenda concebir una noción de autonomía científica del derecho tributario, citando en su obra las opiniones del autor brasileño, Alfredo Augusto Becker, en su obra “Teoría geral do direito tributario”, en la que Becker (citado por Villegas, 2001; p. 145) plantea que por el solo hecho de que no exista jurídicamente independencia en sus normas del conjunto de normas que conforman el sistema jurídico, se pretenda afirmar, que la autonomía atribuída a cualesquiera de las ramas de Derecho Positivo, sean únicamente de tipo didáctico, y que su propósito sea solo el de investigar los efectos jurídicos que resultan sean un efecto de determinado grupo de reglas, o el de revelar la sucesión racional que las concurre dentro de un grupo armónico, el cual las interrelaciona en la totalidad de instituciones que conforman el sistema jurídico.

De la misma forma, en concordancia a este criterio, Villegas (Ob. Cit.) cita al argentino Norberto Godoy quien en su publicación reflexiones, señala que “prefiere no utilizar el término ‘autonomía’, puesto que se corre el peligro de propagar la falsa creencia de que el derecho se halla constituido por partes autosuficientes” (p. 145), para este autor lo procedente es concebirlo como una parte de un ordenamiento interno, desde una perspectiva total, y así poder comprender

adecuadamente las instituciones y significaciones jurídicas que se deba analizar. Es por este motivo que el autor Villegas (Ob. Cit.) compensa estas afirmaciones con las opiniones del profesor argentino Andreozzi, quien en su publicación, Derecho tributario argentino, sostiene que no conviene usar la palabra autonomía, para evitar pretensiones que conlleven a asumir que es un nuevo derecho, pese a que haya tal posibilidad, ya que el derecho fiscal se enfocaría en fundamentos exclusivamente fiscales, alcanzando un escenario un tanto arbitrario y a una justicia fiscal confrontada con la equidad y la razonabilidad.

De acuerdo a Villegas (Ob. Cit.), el argentino Andreozzi, sigue la posición del francés Francois Géný, quien secunda la viabilidad de que el derecho tributario posea una especie de particularismo, en virtud de su especificidad, y quien sostiene que, de lo contrario al concebir una independencia total de cualquier rama del derecho, significaría una aceptación de anarquía, lo que indudablemente contradice el fin de justicia y equidad del derecho.

Por lo que, analizando todas estas posiciones confrontadas por Villegas, en la presente investigación se secundan las conclusiones de Villegas (Ob. Cit.), en las que se acoge al criterio de que el Derecho Tributario posee una autonomía didáctica y funcional, la cual deriva de su inclusión dentro de un conglomerado de normas jurídicas, las cuales interactúan de forma concatenada dentro de un conjunto orgánico y singularizado de leyes, de allí que su singularísimo normativo, le concede la posibilidad de poseer sus propios conceptos y recoge de distintas ramas del derecho, algunos preceptos e instituciones, a las que les da una connotación diferente. Es por este motivo, que el Derecho Tributario, se configura como una rama del Derecho Financiero, la cual que dilucida aspectos que, dentro de la esfera jurídica pública, arroja derechos colectivos y difusos, como parte de los fines constitucionales.

De lo expuesto, es que se sostiene doctrinariamente que, ésta parte del derecho tiene como objetivo asegurar al Estado los recursos que le permitan alcanzar sus objetivos sociales, los cuales provienen del dominio de los habitantes, argumentándose una especie de autonomía dogmática, sin recurrir expresamente a los formalismos de orden privado, pues podría caerse en contradicciones, que perjudicarían conceptualmente esta rama, ya que ninguna rama del régimen jurídico puede, en sí misma, tener fines propios ajenos al sistema.

### **2.2.2 Constitucionalidad del Derecho Tributario y su Control Jurisdiccional**

Ya se ha precisado, que deducir una autonomía didáctica y funcional en el Derecho Tributario, no significa que representa un desprendimiento de las restantes ramas del derecho, y por ende al concebir en esta investigación a los tributos, como elemento central, es consecuentemente claro y natural toparse con definiciones dentro del Derecho Constitucional, el Administrativo, el Penal, el Procesal e incluso el Internacional, ya que en todos estos es notable que exista la presencia de aranceles en una u otra forma de aplicación. Es precisamente en este punto, en el que las disposiciones del Derecho Tributario, toman preeminencia para esta investigación, ya que, al ubicarlo como una parte del Ordenamiento Público, se denota la constreñida dependencia entre las cargas impositivas y las finanzas de la nación, como dispositivos apuntados al logro de las finalidades propias de sus atribuciones.

El Derecho Constitucional avanza al unísono del progreso del Derecho Internacional, en defensa de cada sujeto del planeta, por lo que el vínculo Estado - Aportante, obligados al deber cívico de coadyuvar con las cargas estatales, es un fenómeno de preeminencia. Este vínculo, deriva del control fiscal, desplegado a través de funciones como fiscalizar y recaudar, instituidas en el desempeño de sus potestades, en observancia del orden interno e internacional. Es en este punto

que se levantan las bases de los esbozos pretendidos en este estudio, en procura de descubrir el influjo de las disposiciones del cuerpo fundamental, contenidas en las leyes de carácter impositivo.

Garat (2014), sostiene que calificar la carta magna como código político de preeminencia, es en definitiva afirmar su jerarquía normativa, es la naciente de la que brotan los incisos que conforman el cuerpo legal que normatizan la conducta moral de los ciudadanos, se estatuye como código de valores, por ello, la autora cita las opiniones de Risso Ferrand (2011) en UCUDAL Montevideo, sobre la reflexión de ¿Qué es la Constitución?, y expone que es un código de valores que supone "...una profunda revisión del rol de la Constitución como límite frente a los actos de los poderes constituidos" (p. 138), afirmaciones que reposan en el estudio de la constitucionalidad de normas, que abarca la revisión y análisis de los valores fijados por cuerpo legislativo al momento de crear las leyes.

Lo antes expuesto, y en concordancia con la presente investigación, destaca el hecho que en el caso de Venezuela, desde su preámbulo, la carta fundamental exhorta como valores superiores "la vida, al trabajo, a la cultura, a la educación, a la justicia social y a la igualdad" (p.1) entre otros, siendo parte integral de ellos la justa distribución de las cargas públicas, como deber ciudadano en coadyuvar al gasto nacional y el reciproco cumplimiento de las prestaciones derivadas de esta obligación, como prerrogativa de los interés del Estado.

En las mismas reflexiones de Risso (2011; citado por Garat, 2014) afirma que desde un enfoque moderno del Derecho Constitucional se apremia la transformación del cuerpo Constitucional y de las normas de derechos fundamentales de una nación, tal como fue expuesto por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán, como elemento indispensable, al momento de la interpretación del ordenamiento jurídico inferior, especialmente de origen lega,

situación que vivamente ha experimentado Venezuela desde la reforma de la carta magna en 1999, trayendo consigo una serie de reformas en el ordenamiento jurídico tributario, especialmente en el Código Orgánico Tributario y la Ley de ISLR.

En base a lo arriba expuesto, se sostiene que el Derecho Tributaria desde la óptica constitucional, se encarga del estudio de las disposiciones que regulan el ejercicio de la potestad tributaria, previstas dentro del cuerpo constitucional, por lo tanto la actuación del Estado en cuanto fijar los presupuestos de ley en los que pretende la fijación y recaudación del tributo, con sus limitaciones, constituyen sin duda alguna un elemento de estudio dentro de lo que podría denominarse como derecho constitucional tributario.

Esta afirmación, también es propuesta por Villegas (2001), quien sostiene así mismo que el derecho constitucional tributario “estudia también las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno (nación o ente central y provincias o estados federados)” (p. 185). Por este motivo, al estudiar el término de potestad tributaria ésta se subsume dentro de las normas constitucionales, las cuales constituyen un cuerpo de principios de grado superior a las normas legales que prevén las concretas relaciones tributarias, como los son el Código Orgánico tributario y la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Esta subordinación de la potestad tributaria a las normas constitucionales en países como Venezuela se debe al control constitucional que existe dentro de los órganos del poder judicial, como lo es la Sala Constitucional del TSJ, pues la modificación de la propia constitución así como de las leyes y su interpretación, solo es posible mediante procedimientos especiales preestablecidos

en la misma carta magna, y conferidos a estos órganos, por lo que existe un control de constitucionalidad de las normas legales.

Este control constitucional, también definido como control difuso de la constitucionalidad, en Venezuela ha estado presente desde 1897 en el Código de Procedimiento Civil, el cual estuvo reconocido implícitamente en la Constitución de 1811, y de manera expresa en la carta magna de 1999, cuando el Constituyente le otorgó un rango constitucional en el artículo 334, estableciendo que:

“Todos los jueces o juezas de la República, en el ámbito de sus competencias y conforme a lo previsto en esta Constitución y en la ley, están en la obligación de asegurar la integridad de la Constitución. En caso de incompatibilidad entre esta Constitución y una ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales, correspondiendo a los tribunales en cualquier causa, aun de oficio, decidir lo conducente” (p.71)

En Venezuela, la creación y percepción de cualquier tipo de tributo están sometido al control judicial de constitucionalidad, erguido sobre el principio de legalidad, por lo que cualquier ley o acto de inconstitucionalidad, del que se deriven actos violatorios de las garantías constitucionales que protegen a los contribuyentes, serán embestidos con el peso de la ley en ejercicio del control de constitucionalidad, y por las mismas limitaciones de potestad tributaria, y está consagrado en el artículo 317 de la carta magna, en el que se prohíbe el cobro de tributos, creados al margen de la ley, así como conceder exenciones y rebajas, o cualquier forma de incentivo fiscal, más allá de los previstos en la ley.

### 2.2.2.1 La Potestad Tributaria y sus Limitaciones

Respecto a estas potestades tributarias el autor Brewer - Carias (1994), opina que su existencia en las constituciones nacionales toman cada día más relevancia a medida que los principios fundamentales del sistema tributario, en el Derecho Tributario moderno, va tomando mayor presencia dentro de las constituciones nacionales, y afirma que esto se debe a la tendencia actual del derecho contemporáneo, y que incluso se ha venido moldeando y delimitando el ejercicio de tales potestades en relación con los derechos y garantías de los ciudadanos y de los contribuyentes.

De acuerdo a Salvador (2017) quien recopila las opiniones de varios autores como Torres (2005) el término de Potestad Tributaria tiene diferentes enunciados, como lo son: Potestad Impositiva, Soberanía Tributaria, Poder Fiscal, Poder de Imposición y Poder Tributario, todos con el mismo propósito de referirse al poder del Estado por medio del cual se crean los tributos; término que Moya (2009; citado por Salvador, 2017) lo define como “la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial” (p. 3), facultad que se traduce en una manifestación del poder del Estado derivada del poder de imperio que posee, a través del cual se le permite la creación de obligaciones o suprimir derechos a los particulares sin el consentimiento de estos, es decir, se faculta en este caso al Estado a través del poder legislativo para la creación del conjunto de normas destinadas a imponer coactivamente a los ciudadanos o contribuyentes la obligación de entregar parte de sus rentas para satisfacer necesidades colectivas.

Así mismo, lo expresa la constitución venezolana (1999) en su artículo 133 cuando señala que “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de

impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley” (p.26) todo bajo el precepto de contribuir al bien común de los ciudadanos de la república.

De lo expuesto, también se fundamenta esta investigación, al establecerse en el Estado venezolano por poder del imperio en ejercicio de la potestad tributaria los mecanismos y presupuestos de ley que definen el hecho imponible del Impuesto Sobre la Renta, que para este estudio, se aborda solo el segmento de contribuyentes definidos como personas naturales, bajo relación de dependencia, y cuestionar los aspectos jurídicos y económicos de los cuales derivan los elementos que guarda esta relación jurídico tributaria, los cuales en el escenario país que enfrentan los contribuyentes hoy, se ven afectados al detraer excesivamente una proporción de su renta.

### **2.2.2.2 Principios Constitucionales**

El término principio deviene del latín principium (comienzo, fundación), compuesto de prīmus (primero) mientras que el término constitución tiene su origen en las voces latinas constitutionis, el cual quiere decir cómo constituir o establecer, y de estas dos acepciones latinas se tendría las bases sobre las cuales se fundamenta y se construye una nación, una república, que en los términos que atañen ésta investigación en materia de derecho tributario, específicamente los principios constitucionales que guarda la carta magna, se tendía entonces que constituyen aquellos preceptos fundamentales instituidos en la constitución nacional, sobre los cuales se establece el conjunto de normas que regulan la relación jurídico tributaria entre el Estado y los nacionales, lo contribuyentes.

Para Andara (2020) estos preceptos o principios referidos a la materia tributaria se remontan a estudios económicos, los cuales han cobrado relevancia jurídica al formar parte del

Derecho positivo, especialmente al ser arropados por el cuerpo constitucional, que en el caso de la carta magna de 1999, que rige actualmente a la sociedad venezolana, se consagran una serie de preceptos o principios que protegen a sus contribuyentes y regula la potestad del Estado en la creación de tributos, los cuales incluso devienen de la constitución de 1961, de acuerdo a este autor, tales principios tienen dos vertientes, por un lado ubica una perspectiva formal y por otro una de tipo material; el primero alude al principio de legalidad, en latín: *Nullum Tributum Sine Lege* (no hay tributo sino está en la ley); mientras que el segundo se refiere a los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, no confiscatoriedad y progresividad del tributo.

Como punto de partida de esta parte material, se aborda el principio de generalidad del tributo el cual fue instituido en la constitución de 1961 en el artículo 56 y hoy en la Constitución nacional de 1999, en su artículo 133, se estipuló que “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones...” (p.26)

Ampliando esa parte material, y tal como lo configura la carta magna, están los principios de Capacidad Contributiva, Principio de la Progresividad, Principio de Proporcionalidad, y el Principio de Justicia, los cuales se recogen en un mismo artículo, el 316 de la vigente constitución, que reza:

“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o de la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. ...” (p.67)

Analógicamente, Andara (Ob. Cit.) afirma que el principio de No Confiscatoriedad, dispuesto en la Carta Fundamental de Venezuela, en el artículo 317, que prohíbe clara y

explícitamente el decreto o ejecución de confiscaciones en toda Venezuela, salvo en los casos de extranjeros, que en concordancia al derecho internacional así se disponga; lo presenta como exordio al derecho de justicia, que garantice la tutela judicial efectiva, en uniformidad de condiciones, tal como lo dispone el artículo 21, de la Constitución Nacional (1999), esa figura de No Confiscatoriedad no es nueva, también estuvo estatuida en el artículo 102 de la constitución de 1961, por lo que vale acotar que es un criterio de historia nacional.

La Constitución de 1999, invoca una serie de preceptos de los que emanan derechos inminentes que consolidan su protagonismo, siendo la elevación del nivel de vida de los nacionales, un compromiso estatal, y la garantía de una recaudación eficiente (Artículo 316; CRBV, 1999) esboza un apelativo para el alcance de esos fines, en exigencia legítima de una justicia social, igualitaria y equitativa.

De manera somera a continuación una descripción de lo que persiguen estos principios:

1. Generalidad del tributo: este principio establece por regla general, la obligación de pagar impuestos, a quienes reúna las condiciones de cualesquiera de los presupuestos de ley.
2. Legalidad: es una especie de cobertura invocada en la carta magna que resguarda los intereses sociales sobre el precepto *Nullum Tributum Sine Lege*, por tanto, no puede cobrarse ningún tipo de gravamen que no esté establecido por ley.
3. Progresividad: invoca la justa repartición de las cargas, a través gravámenes progresivos equivalentes a la capacidad de pago del sujeto pasivo.

4. Capacidad contributiva, se esboza como amparo al patrimonio del sujeto pasivo, una garantía de razonabilidad, es el estatuto de legalidad que confiere equidad y proporcionalidad en el reclamo del aporte.

5. Proporcionalidad: atiende la equitativa repartición de las cargas, expresada en importes, probablemente porcentuales, conforme a la presunta capacidad de pago. Por tanto, el exhorto al deber civil de contribuir con el resarcimiento del gasto del Estado, se hace en condiciones de reciprocidad a las capacidades monetarias (quien más gana, más paga).

6. Justicia: persigue legitimidad e imparcialidad, en la distribución de las capacidades, atendiendo el exhorto de igual y equidad.

7. No confiscatoriedad: protege al derecho de propiedad, como garantía fundamental de un Estado democrático.

### **2.2.3 El Derecho Tributario desde la perspectiva Formal, Procesal, Penal e internacional**

Respecto a la definición desde una óptica Formal, el Diccionario Jurídico Mexicano ubicado la web lo define como el acervo legal, “que se encarga de la determinación y de la recaudación de los tributos, y de su tutela, entendiéndola en su sentido más amplio” (p. 1), por su parte la Universidad Tecnológica del Perú (UTP) (2023), en su página web, se refiere a este como “el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad administrativa para asegurar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias formales” (p. 18), así mismo Villegas (2001) sostiene que el Derecho Tributario formal se encarga del estudio de aquellos aspectos referidos a la aplicación de la norma material, en sus diferentes aspectos, que de acuerdo a su criterio desde esta acepción del Derecho Tributario se analizan la determinación del tributo, es decir el cómo se

establece la cantidad de dinero de la que es acreedor cada contribuyente y el cómo llega a las arcas del Estado.

Por otro lado, está el sentido penal del Derecho Tributario, a la que Villegas (Ob. Cit.) la concibe como esa parte del Derecho Tributario que procura la regulación concerniente a los ilícitos, a las conductas ilícitas o infracciones en materia fiscal, así como la determinación de sanciones por el ilícito, es decir la penalización de quienes por inobservancia o incumplimiento de la norma actúan al margen de la ley, corresponde a esta parte del Derecho Tributario el análisis de las conductas atípicas y la aplicación de la ley penal en caso de violaciones a las disposiciones tributarias por trasgresión de la norma.

Continuando con las acepciones del Derecho Tributario, está el Derecho Procesal Tributario, el cual reúne un conjunto de regulaciones dentro del ordenamiento jurídico tributario que son aplicadas por órganos jurisdiccionales durante el proceso judicial y administrativo. Al respecto Villegas (Ob. Cit.) aclara que el derecho procesal tributario configura aquellas normas destinadas regular las contraposiciones y polémicas entre la administración y los contribuyentes, devenidas por diferencias en la imposición de la obligación, la determinación de la cuota, o las concernientes a la ejecución forzosa de la pretensión por parte del sujeto activo, así como en la aplicación de sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe accionar cuando es él quien reclamar un resarcimiento o devolución de créditos.

Por último, y no menos importante esta la perspectiva internacional, es decir, la posición del Derecho Tributario Internacional, que como claramente su término lo deja en evidencia, Villegas lo refiere al estudio del ordenamiento aplicable en presencia de factores de conexión, por conflicto en los casos en que ante un hecho imponible coexistan intereses de disímiles soberanías,

sea en procura de prever una doble imposición, o para convenir estrategias que impidan la evasión fiscal, así como para organizar mecanismos de tributación mancomunados que contribuyan a soportar y colaborar con ayudas entre ambas naciones o para otras naciones.

Se citan todas estas acepciones, o definiciones del Derecho Tributario, en tanto que es pertinente para la presente investigación el manejo de estas terminologías, pues en cuanto a los aspectos jurídicos que envuelven la relación jurídico tributaria del Impuesto Sobre la Renta en personas naturales, cada uno de estos aspectos coexisten uno con otro, sea para dejar esclarecido el procedimiento en la determinación del tributo, como por las acciones que debe ejercer el contribuyente en defensa de sus derechos, al igual de tener claras las sanciones penales a las que se expone sea por elusión, evasión o incumplimiento, y por su puesto el conglomerado de aspectos que guarda la imposición de obligaciones tributarias, lo que es tema central de esta investigación.

#### **2.2.4 El Sistema Tributario**

Por sistema tributario podría considerarse al conjunto de organizaciones e instituciones jurídicas que de forma estructurada y bajo un esquema organizativo, administrativo y técnico gestado por la autoridad del Estado de manera armonizada, se ejerce de forma eficaz el poder soberano tributario que se le atribuye, para alcanzar objetivos económicos; que en criterios de Ramírez, (2004), los gobiernos a través de las políticas económicas, conformadas por la política fiscal, la política cambiaria y la política monetaria, ejercen los fines económicos que como nación deben alcanzar para la adecuada administración de los recursos, siendo estos los que conllevan a la fijación de metas en pro de resultados monetarios como parte de los objetivos macroeconómicos, para la consecuente prestación de servicios y la garantía de los derechos económicos fundamentales de los ciudadanos.

De allí, que se conciba la política fiscal, como aquella cuyo objetivo persigue el crecimiento económico de una nación a través de la fijación de los tributos, dirigidos a pechar las rentas, el patrimonio y actividades productivas tanto de las personas físicas como jurídicas que residen en ese país y que por ese motivo tienen repercusión en el gasto público. Ante esta circunstancia los gobiernos se sirven de los sistemas tributarios como mecanismo para el logro de los objetivos de estas políticas, es así como Ramírez, (Ob. Cit.), define al sistema tributario como las directrices, y lineamientos dirigidos a establecer el aporte porcentual, directo e indirecto, que financien la actividad del Estado.

Por su parte, Villegas, (2002) se refiere al sistema tributario como el "el conjunto de tributos vigente en un país en determinada época" (p. 513) y sostiene que es probable que existan regímenes feudatarios parecidos en distintos pueblos, pero cada uno tendrá peculiaridades propias; es así, como los recursos percibidos por el Estado, a través de ese conjunto de gravámenes, son el resultado de las atribuciones conferidas a la administración nacional, al desarrollo de las potestades conforme a la estructura social, y a los mecanismos y políticas empleadas en su sistema de gobierno. Siendo entonces, los sistemas de tributación, un mecanismo del Estado, utilizados para ejercer un poder coercitivo impositivo de recaudación, a través del cual recauda y administra los recursos, provenientes de los contribuyentes para alcanzar sus objetivos económicos.

En este mismo orden de ideas, parafraseando a Fariñas (1986), un régimen impositivo está compuesto fundamentalmente por el conjunto de gravámenes, que ha saber abarca los impuestos, las tasas y contribuciones como tributos especiales, por lo que su estudio persigue el examen objetivo del todo, y no el análisis separado de los diferentes gravámenes que lo componen.

Villegas (Ob. Cit.) afirma que indudablemente el Estado en el ejercicio de su poder fiscal tiene la potestad de elegir, para solventar sus gastos, la forma de tributación no inconstitucional, por supuesto, que más se apegue a los lineamientos de su política fiscal, pero al mismo tiempo dicho sistema tributario deberá acoplarse y someterse al cuerpo jurídico de supremacía.

Para el caso de Venezuela, el sistema tributario pretende fijar mecanismos que contribuyan a sufragar el gasto público, así lo establece el 133 de la carta magna, y a la vez garantiza la equitativa repartición de las cargas impositivas entre los contribuyentes (317 de la Constitución de 1999), “la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población” (p. 67).

Desde 1999, a la luz de la nueva carta magna, el sistema tributario venezolano ha sufrido notables reformas, con una significativa connotación desde la aparición del Impuesto sobre la Renta en los años 40 del pasado siglo, apareciendo novedosos tributos, que no solo han incrementado las cargas impositivas en los contribuyentes, sino que han representado para el Estado una alta productividad en sus ingresos, que hoy con una serie de restricciones económicas internacionales por la cuestionable actividad política del Estado y de las garantías constitucionales ha conllevado a un marcado sistema económico rentista, el cual paso de una bonanza agrícola, a una bonanza petrolera y hoy tributaria, asentando una enorme dependencia del Presupuesto Nacional de la recaudación tributaria..

De lo expuesto, se deduce que tienen fundamento las opiniones de Molla (2006) quien asegura que Venezuela cuenta con un sistema tributario, inspirado por las circunstancias históricas y económicas del país; pues en la época de la colonia, el sistema tributario se configuró como un sistema hacendístico con la presencia de gravámenes fijados por la urbe española, donde no existía

ni uniformidad, ni conciencia en su aplicación; esto significó apenas un período de nacimiento de la organización en materia fiscal para esta nación caribeña, en esa época el sistema contempló tributos como el de registro público, rescate de esclavos (antes de su abolición), destilación de aguardiente, expedición de títulos mobiliarios, alcabalas, tonelaje, exportación e importación, entre otros.

En este orden de opiniones, es procedente afirmar que realizar un estudio sobre el sistema tributario requiere de un amplio examen del conjunto de instituciones jurídicas que tipifican los diferentes tributos en un determinado período y territorio, como objeto unitario de investigación, por lo que en el presente documento, sólo se aborda un fragmento de este conglomerado de gravámenes como lo es el ISLR, y del radio de alcance de este impuesto se considera solo un segmento, los contribuyentes calificados como personas físicas bajo relación de laboral, para abordar los aspectos jurídicos y económicos que encierra la relación jurídico tributaria y el hecho imponible generador del tributo, en la pretensión de describir los efectos que produce, y así dilucidar alternativa que los corrijan y equilibre el vínculo jurídico entre sí.

#### **2.2.4.1 Breve Reseña Histórica del Sistema Tributario Venezolano**

En una investigación como la que se desarrolla en este documento, hablar de reseña histórica del Sistema Tributario quizás suene un tanto trillado, sin embargo, justifica las consideraciones de Molla (2006), tal como se mencionó, para este autor, el régimen impositivo en Venezuela se ha inspirado en las circunstancias históricas y económicas, por lo que la trayectoria histórica cobra relevancia para acentuar que, la historia que se escribe en los actuales momentos provista de un escenario inflacionarios, del cuestionable respeto a los derechos fundamentales, la continua violación de derechos políticos, económicos y democráticos entre otros, y frente a recientes reformas en el sistema, con modificaciones en el Código Orgánico Tributario (en adelante COT)

y con especial importancia para la investigación, en la Ley de ISLR, crean el escenario perfecto para revisar estos asuntos de trayectoria económica y política, para describir la realidad fáctica de los contribuyentes que debe observar el Legislador Venezolano al momento de fijar los costos y deducciones calificadas como desgravámenes, las rebajas tributarias y el sustraendo del ISLR en personas naturales, en procura de la eficacia tributaria a la hora de definir los parámetros que conducen a la determinación de la cuota tributaria.

Es históricamente sabido, que Venezuela ha cimentado su economía durante muchas décadas en la explotación del petróleo, así como en otros recursos no renovables, lo que configuró su principal fuente de ingresos, tal situación caracterizó a la nación Venezolana en un momento de su historia como una nación de baja carga impositiva, no obstante, desde hace unas décadas estas fuentes de ingresos comenzaron a mermar, siendo insuficientes para subsidiar el gasto nacional, por lo que la alternativa fue recurrir a la implantación de un régimen impositivo que le proveyera mayores ingresos.

Ahora bien, si la imposición Venezolana debe estudiarse conforme a las circunstancias económicas y políticas durante un época determinada, por ser el resultado de las instituciones jurídicas, políticas y sociales que han coexistido, así como del empleo de sus fondos, su referencia económica, el modo de distribuir sus ingresos, la naturaleza geográfica, e incluso sus propias tradiciones, podía entonces establecerse que desde una perspectiva científica el régimen impositivo ideal debe abarcar un sinnúmero de elementos de carácter político, económico, social y cultural, esto es una empinada carrera para alcanzar tal ideal.

El 23 de abril de 2017, FLAMBOYANT S.P. una agencia de consultoría y asesoría empresarial, que busca desarrollarse en la ciudad de Lima, Perú, con sede en Caracas, Venezuela,

la cual cuenta con personal especializados en el campo de la administración, contabilidad, educación, ingeniería industrial, programación, sociología, psicología y derecho, publicó en su sitio Web, una interesante reseña de los Tributos en Venezuela, en la que recopila los criterios de autores como Edgar José Moya Millán, Jesús Rodríguez Yancys, Guillermo Morón, Juan Carlos Reyes, Vinicio Romero y Luis Hernández, y estructura cinco períodos históricos, que en resumen serían:

Un primer período que abarcó el período colonial desde 1492 hasta 1830, el cual como ya se ha mencionado anteriormente el corolario de tributos devenía de las políticas españolas, una transición desde la conquista hasta la primera república. Para este período las instituciones que regían la materia impositiva fueron la Real Hacienda (siglos XVII–XVIII), el famoso contrato de Guipúzcoa en el siglo XVIII, con la corona española, y la Intendencia de Ejercito, en el siglo XVIII.

En el citado documento resume los mecanismos fiscales como el tributo real, que tanto indios y negros libertos debían deponer en las arcas de la corona, también se encontró la Alcabala, conocida como un tributo o arancel que los comerciantes pagaban por el tránsito de mercancías de una ciudad a otra, así como por la venta de feudos y la reventas de bienes mueble o inmuebles; por otro lado existió el Almojarifazgo, como gravamen a la importación y exportación, cobrado en los puertos; el Impuesto de Avería, tributo que era recaudado por la introducción de mercancía proveniente de ultramar, cuyo fin era el mantenimiento de los desembarcaderos y las fortificaciones; así mismo se encontraba el arancel por Composiciones, recaudado por la obtención de títulos de propiedad de tierras; y otros tributos como el de Papel sellado y el Derecho a la Pulpería.

Seguidamente, se presenta un segundo período arranca con la disolución de la Gran Colombia y el nacimiento de Venezuela, como nación libre e independiente, para 1980 los embates de la Independencia persistían sobre todo en la agricultura, producto de la excesiva devastación de las siembras, éste período presencio una acelerada necesidad de pasar del cultivo de cacao al cultivo de café, y para este momento histórico de independencia los cánones coloniales habían desaparecido, creándose novedosos tributos ya que los ingresos del nuevo Estado, que provenían en gran medida de los impuestos aduanales sufrieron un vertiginoso declive por la caída de las exportaciones, el siglo XIX en Venezuela representó un período de fuerte crisis económica, en el que el Estado intento paliar la economía con préstamos internos y externos, y recurrió al aumento de los impuestos, entre los tributos de esta época se encontraban; los impuestos aduaneros, los impuestos sobre licores, lo de registro público, el de sucesiones y herencias, los aranceles por estampillas, las patentes de comercio, y las contribuciones especiales.

Un tercer período descrito en el documento revisado, abarcó los años 1917 y 1943; la explotación petrolera en tierras venezolanas toma y giro inexorable, este recurso cobró real trascendencia en pleno siglo XX, sin embargo, para 1878, se fundó la compañía Petrolia del Táchira, y le confirieron derechos exclusivos de explotar cien hectáreas de yacimiento en ese estado. Años después en 1904, Castro aprueba un nuevo Código de Minas, y en 1905, promulga la Ley de Minas, regulando la cavidad en minas de asfalto, el petróleo, el betún, y la cera minera entre otros, todo esto representaron las raíces de la industria petrolera, hasta su nacionalización en 1976, la mencionada ley de minas tipifico un tributo anual de 2 bolívares por hectárea para empresas explotadoras, y más 4 bolívares de regalía por tonelada exportada.

Años más tarde, en 1918 se promulgó la última Ley de Minas, cónsona a la industria del petróleo, y en promulgada en 1920 se promulga la Ley de Hidrocarburos que derogó la Ley de

Minas. Para 1936, el Dr. Alberto Adriani, propuso ante el congreso tres proyectos fallidos de Leyes de Impuesto sobre la Renta, ante la urgencia de crear un tributo como fuente subsidiaria que generara recursos que cubrieran las necesidades de salubridad, educación, vías de comunicación, entre otros, existentes en el país, pero fue para 1942, que se aprobó el proyecto de la Ley de ISLR en el gobierno de López Contreras, sancionado y con vigencia a partir del primero de enero de 1943, el cual gravaba la industria petrolera y demás actividades rentísticas del país, este proyecto consagraba un sistema mixto precedido por una tarifa proporcional, seguida por una tarifa progresiva, de carácter complementario, vigente hasta 1966.

Sin embargo, con el nacimiento de esta ley de Impuesto Sobre la Renta, se promulgo en 1943 una nueva Ley de Hidrocarburos, que garantizaba un mayor beneficio económico a Venezuela producto de la actividad petrolera, a través de un incremento fiscal por explotación a cambio de concesiones, por lo que las concesionarias debían pagar además cánones por exploración y explotación, el establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta, medida similar contemplada en la reformar la Ley de Impuesto sobre la Renta en 1948, en la que se introdujo el *fifty fifty* en la industria petrolera.

Un cuarto período se atribuye al inicio de la democracia y el derrocamiento de Marcos Pérez Jiménez, en la que desde 1959 hasta 1964 Venezuela enfrentó una profunda crisis a razón de una caída en los precios del petróleo y por la tacita paralización de la economía, que históricamente marco un precedente en el que incluso los sueldos de los trabajadores públicos fueron reducidos en un 10%, posteriormente a 1964 se recurrió a una alianza con el Frente Nacional Democrático (FND) y la Unión Republicana Democrática (URD) dando forma a una especie de gobierno denominado de Ancha Base.

Mas adelante, el Estado venezolano recurre a leyes impositivas que permitieran la obtención de recursos a través la famosa Reforma Tributaria, en ese momento tanto el Ministerio de Hacienda como el de Fomento encargados de la política fiscal, llevaron a cabo reuniones con importantes sectores en la economía como la banca, la industria, el comercio y la CTV, para fijar pasos en materia impositiva que permitiera superar el déficit inminente y alcanzar el presupuesto de 1966, y así para enero de 1967 entra en vigencia otra modificación a la Ley de ISLR, bajo el sistema global.

Mas adelante, Caldera acudió a un sistema empréstitos dentro de su política económica, entrando en vigencia la Ley de Crédito Público permitiendo un endeudamiento de hasta 2.025 millones de bolívares, para solventar los compromisos adquiridos por las gobernaciones y la municipalidad de Caracas en esa época.

Posteriormente, Carlos A. Pérez recibe un país con el complemento de miles de millones de dólares devenidos del incremento en los precios del petróleo en virtud del conflicto en Yonki Pur, entre árabes e israelíes, hecho histórico para Venezuela, ya que hasta entonces ningún gobierno venezolano había dispuesto de tantos recursos. Para mayo de 1978, Venezuela presenta una nueva transformación en la Ley de ISLR vigente desde 1967. Posteriormente Luis H. Campins, anuncia una novedosa reforma tributaria que perseguía apaliar el déficit de 1980, y frenar el excesivo gasto de los venezolanos, es así como se gravan productos con una alícuota que osciló entre el 10 y el 15 por ciento, más adelante en 1982 entra en vigencia otra reforma a la Ley de 1978.

Venezuela experimenta en lo sucesivo conflictos económicos producto de la liberación de precios, un marcado crecimiento en el precio de la divisa norteamericana respecto al bolívar de la

época, viviendo el denominado Viernes Negro, y emerge nuevamente la panacea de la reforma fiscal, a la que teóricos en económica como Domingo Maza Zabala y Trino Aleides Díaz, negaron radicalmente la posibilidad de este objetivo de reforma fiscal hasta tanto no se racionalizara la economía.

Lusinchi crea la Comisión de Estudios y Reforma Fiscal (CEF), llevándose a cabo un programa cimentado en la problemática fiscal presente en esos días venezolana, y para 1984 se anuncia otra reforma que abarcaba la eliminación gradual del subsidio de la gasolina, la simplificación de las tarifas de la Ley de ISLR, suprime los estímulos fiscales, simplifica el proceso de ISLR de personas naturales, descartando los desgravámenes, y plantea crear el Impuesto General a las Ventas, pero todas ellas se perdieron entre ideas y sueños.

Fue en 1982 cuando promulga el COT venezolano que tomo vigencia en enero de 1983, siguiendo el Modelo de Código Tributario para América Latina de 1976, como parte del programa conjunto de Código Tributario OEA/BID, recopilando preceptos doctrinarios de avanzada en una concepción moderna del Derecho Tributario para la década de los años 70., nutrido la recopilación de fundamentos doctrinarios recopilados por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario entre 1958 y 1970, el principal objetivo de este instrumento jurídico era dotar a la nación de una norma de carácter sustantivo que legislara la materia tributaria y proveyera seguridad jurídica a los aportantes y al Estado.

Posteriormente para 1986, Venezuela experimenta otra reforma, pero en esa ocasión parcial en la Ley del ISLR, enredando el proceso de pago de dicho impuesto, elevó la recaudación durante el primer año, pero dada sus complicaciones estructurales la recaudación bajó vertiginosamente, haciendo necesaria una nueva reforma para 1989 como estrategia que hiciera frente a la crisis fiscal

persistente, y por la cual se lograra una mejora y modernizar en la capacidad de gestión del sector público; dicha reforma consideró la privatización y reestructuración de empresas públicas, un reforma presupuestaria y la racionalización de los subsidios e incentivos fiscales, abarcando además cuatro proyectos como lo fueron la modernización institucional del Ministerio de Hacienda, la modernización de la Administración Tributaria y su legislación, así como la descentralización fiscal, e incluso reducir la dependencia del petróleo.

Avanzando en el tiempo en 1990 el escenario venezolano dio entrada a polémicas discusiones que permitieran la entrada el Impuesto al Valor Agregado (IVA), instrumentado en el gobierno de Pérez aprobado por el Congreso y ejecutado por el presidente Velázquez, con el propósito de dotar al Sistema Tributario de un gravamen provisto de neutralidad, simplicidad y eficiencia; además, de suprimir otros impuestos y simplificar el régimen impositivo, de esta manera nace por Ley Habilitante 1993, con una vigencia hasta 1994, por el malestar social que causo.

Si embargo, en un dicho popular palabras más palabras menos, el mismo muerto, pero con diferente mortaja, fue propuesto en el nuevo período de Caldera con el nombre de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, acompañado de la Ley a los Débitos Bancarios (IDB) y la modificación del Código Orgánico Tributario.

Más adelante se reestructura el sistema de finanzas, con la creación del Servicio Nacional de Administración y Control Tributario, haciendo necesaria la creación de un órgano dirigido a la recaudación de impuestos, hoy conocido como Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el cual nace en 1994 en procura de una estrategia de formulación de la política fiscal, y la administración eficaz y eficiente de los fondos provenientes del cobro de

tributos nacionales, auspiciando una proceso de formación y cultura tributaria apegado a los principios constitucionales de legalidad, honestidad, equidad y respeto al contribuyente; 1994 represento para Venezuela un período de retos en reformas tributarias como la del COT, la Ley del ISLR, la entrada del del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor, el cobro del Impuesto a las sobre Cuentas Mantenedas en Instituciones Financieras y el Impuesto a los Activos Empresariales.

Un quinto período, de larga data hasta los actuales momentos, y es conocido como la Quinta República, cuyos brotes se remontan a 1993, cuando se entrevé la caída de los precios del petróleo, que dieron paso a cambios de la economía que se sostuvo en fondos tributarios. Con la nueva y vigente constitución de 1999, la cual provee rango constitucional en el 133 al recaudo de los tributos, con base al precepto de legalidad en el 317 de la misma Constitución se crea un escenario propicio para reformas que actualizaran el ordenamiento jurídico tributario pre constitucional del momento como lo fueron la Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor, la Ley de ISLR, incorporando el término de Renta Mundial, también cobró vigencia el Impuesto al Débito Bancario y se hicieron modificaron a disposiciones contenidas en el COT del 2001.

Lastimosamente Venezuela desde años atrás ha descuidado varios sectores de la económica para convertirse en un país mono productivo con alta dependencia de la Renta Petrolera, con un alto riesgo en las fluctuaciones del precio del petróleo a casusa de diversas variables como la demandan del producto en diferente rango durante los períodos, conflictos internacionales, condiciones de las refinerías, y un sinfín de factores que hacen el piso económico muy inestable

Entre 1999 y 2001, Venezuela vivió un proceso constituyente con el surgimiento de un radical y transformador sistema político, que cedió una severa crisis por el predominio de un régimen político y económico de carácter extra institucional que conllevaron a un contexto de inestabilidad y estallidos sociales que produjeron un fugaz golpe de estado en abril de 2002, el cual desembocó posteriormente en un Referéndum Revocatorio en 2004, que provocó un marcado descontento social en vista de que el resultado electoral de la consulta no fue el esperado por un representativo sector de la sociedad venezolana, todo esto dio paso a la radicalización del proceso bolivariano gestado por el gobierno nacional, calificado ideológicamente como el Socialismo del Siglo XXI.

Más adelante, se da a conocer la noticia del fallecimiento del precursor de este movimiento en 2013, dando paso a un período de profundización y mayor radicalización del movimiento ideológico: en medio de consecuentes estallidos sociales que demandaron incluso la intervención internacional, escenario que despegó una serie de restricciones económicas a muchos de los protagonistas políticos del gobierno y que desembocó en una mayor crisis económica.

Recientemente en 2014, 2017 y 2020 se han experimentado reformas tributarias entre las que destaca la Reforma del COT, la Ley de ISLR, el IVA, y en este período entre en vigencia el Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras y el Impuesto a los Grandes Patrimonios, todos en aras de apalancar la insostenible crisis económica que experimenta la nación, y las severas limitaciones por sanciones internacionales producto del clima político que vive el país, con una descendiente curva en la producción del crudo que incluso ha llevado a un país productor y exportador como Venezuela a comprar sus derivados.

Este escenario transcurre en medio de un conflicto internacionalizado, a raíz de una fuerte disputa entre por lo menos cuatro grandes actores externos: Estados Unidos, China, Rusia y Cuba. Por su parte el gobierno norteamericano pretende preservar su decaído dominio geopolítico en la región, por otro lado China y Rusia sostienen con la nación venezolana una política de intercambio de financiación externa por el acceso a recursos básicos como petróleo y el oro entre otros, por su parte Cuba manifiesta un especial interés en sostener un control dentro de la estructura de inteligencia en las fuerzas armadas venezolanas, la cual ha venido experimentando un proceso de politización, a través de la participación en negocios públicos y privados y de carácter legal.

Es por lo expuesto, que, sumado a las condiciones económicas actuales, luego de una serie de reformas y reconvenciones materias que no se sostienen, sino que por el contrario debilitan día a día el sistema económico de Venezuela, se crea el escenario necesario para revisar los aspectos jurídico y económicos, en materia de ISLR, están azotando la relación ingresos – gastos de los venezolanos, en el proceso de determinación de la cuota tributaria.

### **2.2.5 La Relación Jurídico Tributaria en Personas Físicas**

Tanto Varela (2017) como Chirinos (2018), citan a Al doctrinario Blumenstein, quien se refiere a la relación jurídica tributaria como el vínculo jurídico que determina “...las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria) y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación)” (p.2), a lo que este autor se refiere como la obligación por la cual se establece el carácter tanto el deber del ciudadano en contribuir y el deber del Estado en fijar el procedimiento para la contribución.

Por su parte Barrios (S/F) se refiere a la Relación Jurídico Tributaria u obligación tributaria, como una relación sui-géneris de naturaleza pública, pues afirma que la intervención del Estado debe al ejercicio de su soberanía, y por otro lado la califica como una obligación ex-lege en tanto que su origen proviene de la ley, en consonancia con la manifestación de la voluntad del Estado.

Varela (Ob. Cit.) reafirma lo dicho por Barrios (S/F), cuando aclara que este vínculo jurídico emana de la naturaleza de la relación de derecho, en la que concurren tanto el sujeto activo, como ente al que la ley le atribuye el derecho creditorio, como el sujeto pasivo (contribuyente o Deudor) quien es el responsable el pago de la contribución, que en materia de obligaciones se identifica la obligación de dar, aunada a las obligaciones accesorias que de ella se contrajesen.

Respecto a estas obligaciones accesorias, Barrios (S/F) se refiere a ellas como prestaciones accesorias, que guardan estrecha relación con la principal, las cuales según el autor están constituidas por cantidades debidas al Estado o ente recaudador del tributo en virtud de conceptos por resarcimientos de gastos o compensaciones por las actividades desarrolladas por el mismo ente público o su representante, en procura del efectivo cobro del tributo.

En conclusión, la relación jurídico tributaria se configura como una obligación de dar que guarda el vínculo jurídico por imperio de la ley en el ejercicio de soberanía del Estado en exigir a los ciudadanos el deber cívico de contribuir con el bien común de la nación.

### **2.2.5.1 Características y Elementos**

En analogía a los criterios de Varela (2017) y Chirinos (2018), este nexo jurídico del cual surge la obligación pecuniaria de pagar un tributo determinado, guarda una serie de aspectos característicos que se resumen de la siguiente manera

1. Representa un vínculo personalísimo de derecho público, de carácter irrenunciable, que constituye un interés perseguido por el Estado en ejercicio de su soberanía, el cual envuelve un nexo ex-lege entre el sujeto activo, representado por el Estado y el sujeto pasivo, posición ocupada por el contribuyente.

2. Se configura como una obligación de dar dentro del derecho de obligaciones, la cual consiste en entrega de una cosa, o la transmisión de un derecho.

3. Representa un nexo jurídico cuya fuente es la ley, por tanto, deviene de un acto emanado del Estado a través del poder legislativo.

4. Se origina cuando las circunstancias que califican el hecho imponible previsto en la ley están dadas.

5. Constituye una relación autónoma, frente a otras instituciones de derecho público.

6. La obligación de cumplimiento es una garantía real o con privilegios especiales, en tanto que los créditos fiscales poseen privilegios y su exigencia se pueden con preferencia a otros créditos.

### **2.2.5.2 Elementos de la relación jurídico tributaria**

Barrios (S/F), cita a Jarach, para indicar en su publicación los elementos que configuran la relación jurídico tributaria, que de acuerdo a éste, está conformada por el sujeto activo, concebido como el titular de la pretensión o crédito tributario, es decir, el sujeto acreedor del tributo, igualmente señalado en el COT Venezolano (2020) en el artículo 18, por otro lado ubica al deudor, o sujeto pasivo principal de la prestación, a quien se le conoce también como contribuyente o responsable, señalados de igual forma en el COT (ejsystem) artículo 19, 22 y siguientes y por

último ubica a los otros sujetos pasivos o codeudores, también conocidos como responsables solidarios o sustitutos en la obligación, establecidos en el artículo 28 y 29 del mismo COT (ejusdem).

No obstante, Chirinos (2018) amplía estos elementos incorporando tres más, como lo son, el presupuesto de ley, el cual constituye el hecho que tiene efecto jurídico por disposición de la ley, se encuentra definido así en el COT (ejusdem) en el artículo 36 del COT (ejusdem) como el “presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (p.6), por otro lado Varela (Ob. Cit.) menciona la materia imponible u objeto de imposición como otro elemento, refiriéndose a esta como el aspecto objetivo, sea este un hecho material, una actividad personal realizada por persona física, y las propias de un negocio jurídico. Incorpora en sus argumentos como elemento, la base imponible, que representa “base de medición del tributo” (p. 21).

Sin embargo, existe un elemento adicional, definida como la tarifa, que, en algunos tipos de gravámenes, puede presentarse como canon fijo, o como factor porcentual y del cual deriva la suma de la contribución, en el caso del ISLR en Venezuela aparecen en los artículos del 50 al 53 de la ley.

### **2.2.5.3 Causas de Extinción de la Obligación Tributaria**

Respecto a los modos de extinción, Zambrano (2017), cita a Campos (2012:25) quien indica “Causas de extinción de las obligaciones son los acontecimientos que ponen fin a la vida de la relación jurídica obligatoria. Deben distinguirse entre las causas de extinción y causas de nulidad de la obligación.” (p. 49)

En el mismo orden, Zambrano (Ob. Cit.) cita a Santiago (2010), y afirma que “La vía normal y más rápida de extinguir la obligación tributaria es pagando el tributo debido” (p.18), sea por la entrega directa del pago o por la retención en la fuente como ocurre por ejemplo al momento de percibir el sueldo o el pago de honorarios. Por lo tanto, la extinción de esta obligación se atribuye al hecho que pone fin a la obligación; Zambrano (Ob. Cit.) se refiere a esto como la “supresión de la eficacia jurídica del acto de derecho personal, en virtud de que se han cumplido los requisitos exigidos a todo evento por las normas de orden público” (p. 37), sea por el pago o por alguna otra forma especial contemplada en la ley.

En cuanto a estos modos de extinción el COT (2020) en su artículo 39, capítulo V, Título II, establece como medios de extinción el pago, compensación, confusión, remisión, la declaratoria de incobrabilidad y la prescripción, y se definen de la siguiente manera:

1) El Pago, tal como se ha mencionado es el medio por excelencia, y sus métodos y formas están contemplados en la sección primera del del COT (2020) en los artículos 40 y 48.

2) La compensación, contemplada entre los artículos 49 y 51 del COT (ejusdem) se refiere al medio por el cual el deudor extingue su obligación por existir deudas recíprocas respecto al acreedor, bajo este supuesto, solo se compensa la obligación hasta los montos concurrentes, por lo que Ramírez (2009; citado por Zambrano, 2017) señala que ocurre la compensación “Cuando los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, podrá operarse con ellos una compensación parcial o total que extinga ambas deudas hasta el límite de la menor.” (p. 41), que en palabras de Guevara (2010; citado por Zambrano, 2017) es la “forma de extinción de la deuda tributaria del contribuyente, que la compensa con otro crédito a su favor” (p. 41-42)

3) La confusión, como medio de extinción de la obligación tributaria está contemplada en el COT (ejusdem) en el artículo 52 y establece que “se extingue por confusión cuando el sujeto activo quedare colocado en la situación del deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributos” (p. 7), mecanismo que de acuerdo a Zambrano (2017) en materia de Derecho Tributario la confusión se presenta cuando ambos sujetos, concurren en una misma identidad subjetiva, ejemplo de ello es el sujeto activo es de la entidad de la que depende la deuda del sujeto pasivo.

4) La remisión o condonación está establecida en el artículo 53 del COT (ejusdem) y tipifica que “La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley especial” (p. 8), es decir, sólo podrá excusarse del pago de la deuda cuando el acreedor perdona al deudor por expresa disposición legal, lo que implica el perdón de la deuda, también menciona Zambrano (2017) la causa de la condonación se presenta como un mecanismo por el cual se exonera al contribuyente del pago de la obligación en virtud de un requisito y condiciones legalmente establecidos.

5) La declaratoria de incobrabilidad se establece en el artículo 54 del COT, y procede cuando se hace imposible cobrar el monto de la acreencia, por lo que el legislador fija que “La Administración Tributaria podrá de oficio” (p. 8) pero deberá cumplir el procedimiento especial dispuesto en el mismo COT y deberán reunirse una serie de requisitos y presupuestos fijados en él.

6) Por último, en el párrafo primero del artículo 39 del COT (2020), se señala que las condiciones para que proceda la prescripción están contempladas en el capítulo VI del mismo Título II, al respecto Cisternas (2009; citado por Zambrano, 2017) señala que la Prescripción, “es un medio de liberarse de la obligación, por razón del tiempo y bajo las condiciones de la ley” (p.

46), por lo sostiene Zambrano (Ob. Cit.) que representa un lapso en el que “fenecido in exigencia de una prestación, permite que el sujeto quede liberado de la exigencia de la obligación” (p. 46). Por su parte el COT indica una serie de condiciones, que en el artículo 55 contempla la prescripción de obligaciones a los seis (6) años y el artículo 56 a los diez (10) años, las cuales son:

Prescriben a los seis (6) años (COT, 2020; Artículo 55);

“1. La acción para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios.

2. La acción para imponer sanciones tributarias, distintas a las penas restrictivas de la libertad.

3. La acción para exigir el pago de las deudas tributarias y de las sanciones pecuniarias definitivamente firmes.

4. El derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos”. (p.8)

La prescripción será a los diez (10) años, para en los supuestos de los ordinales 1, 2 y 3 estipulados en el artículo 55 del COT, cuando (COT, 2020; Artículo 56);:

“1. El sujeto pasivo no cumpla con la obligación de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones que correspondan.

2. El sujeto pasivo no cumplan con la obligación de inscribirse en los registros de control que a los efectos establezca la Administración Tributaria.

3. La Administración Tributaria no haya podido conocer el hecho imponible, en los casos de verificación, fiscalización y determinación de oficio.

4. El sujeto pasivo haya extraído del país los bienes afectos al pago de la obligación tributaria o se trate de hechos imponibles vinculados a actos realizados o a bienes ubicados en el exterior.” (p.8)

### **2.2.6 El Impuesto Sobre la Renta en Personas Físicas**

El portal de significados.com refiere a este tipo de tributo de una forma clara y simple aludiendo que “grava sobre la utilidad o ingresos obtenidos por parte de los contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas, a lo largo de un año fiscal. Este impuesto está destinado al financiamiento del gasto público” (p. 1), por qué acudir a esta breve significación, pues va en concordancia con lo antes expresado en cuanto a la relación jurídico tributaria y a los principios constitucionales de los tributos, en sus breves palabreas reúne todos estos aspectos.

Ahora bien, para el caso de Venezuela la Ley de ISLR (2015) establece que este tributo está destinado a gravar los enriquecimientos anuales netos tanto en personas físicas como jurídicas, para ambos sujetos pasivos el esquema es diferente, ya que el valor del enriquecimiento neto gravable tiene sus particularidades y alícuotas diferentes, así como consideraciones de rebajas diferentes, todo de acuerdo al principio de capacidad contributiva y a la progresividad del tributo.

#### **2.2.6.1 Hecho Imponible, la Base Imponible y las Alícuotas del ISLR en Personas Físicas**

El hecho imponible como generado del tributo, en el caso de las personas venezolanas tal como lo indica el artículo número 1 y 8 de la referida ley está constituido por los enriquecimientos netos anuales disponibles, obtenidos en dinero o en especies, lo que significa que el enriquecimiento de acuerdo al principio de renta global es el que constituye el hecho imponible, sin embargo, no significa que a todo el ingreso o enriquecimiento se le aplicará la alícuota impositivas, dispuestas en el artículo 50 de la ley in comento, pues aun cuando se maneje el

principio de renta global, la ley permite suprimir de la renta obtenida una serie de conceptos calificados como desgravamos y rebajas, para así determinar la base imponible, ya definida anteriormente en este mismo documento de investigación, la cual no es más que el resultado neto después de suprimir estos conceptos a la renta global, y de acuerdo al artículo 50, esta base sujeta a gravamen es expresada en UT, y allí en ese mismo artículo indica los factores o porcentajes aplicables para calcular el tributo.

De acuerdo al citado artículo 50 de la ley in comento, la base imponible tiene como piso o punto de partida las rentas netas superiores a 1.000 unidades tributarias o con ingresos brutos anuales superiores a 1.500 unidades tributarias, en cualesquiera de las dos condiciones el contribuyente está en la obligación de declarar, y pagara si así resultare del procedimiento establecido.

#### **2.2.6.2 Deducciones, Desgravámenes y Rebajas para Personas Físicas**

Para los sujetos pasivos de este tributo, definidos como personas físicas o naturales, la base gravable se calcula tomando los ingresos acumulables y deduciendo los conceptos autorizados por la misma ley in comento. Para el caso en cuestión la ley permite deducciones como honorarios médicos y odontológicos, gastos hospitalarios como primas de hospitalización, primas de vida, cirugía y maternidad; asimismo permite deducir de la renta aquellos pagos efectuados a institutos docentes residenciados en el país, con algunas salvedades de rigor; por otro lado contempla como deducible de la renta los intereses producto de los créditos hipotecarios o alquiler de vivienda que tenga el contribuyente dentro de un margen establecido por el mismo ordenamiento jurídico tributario.

No obstante, el mismo ordenamiento se muestra un tanto complicado para poder obtenerse la certificación de los mismos, por lo que refiere a una opción viable en una economía no inflacionaria por su puesto como la que experimenta Venezuela, y es el conocido desgravamen de 774 unidades tributarias, establecido en el artículo 58 de la vigente ley, por otro lado, permite el aprovechamiento de otras deducciones pro que se denominan rebajas, por ser consideradas luego de la determinación del tributo, y vienen expresadas en unidades tributarias (en adelante UT) de acuerdo al artículo 59 (ejusdem), establecidas todas en el monto de 10 UT, la primera por ser contribuyente residente, luego por su cónyuge no separado de bienes y por último por cada ascendiente o descendiente directo.

### **2.2.6.3 Período de Imposición en Personas Físicas**

En el caso de personas naturales, el período impositivo al igual que las personas jurídicas abarca un lapso de doce meses, no obstante, para las personas naturales se establece como rango para el cálculo y determinación el comprendido para el ejercicio fiscal, que inicia el primero de enero de cada año y culmina el 31 de diciembre de ese mismo año.

Otros aspectos como las exenciones, los beneficios, y las presunciones relacionadas al impuesto sobre la renta en personas naturales, serán abordados en el capítulo IV de esta investigación, como parte de la narrativa del análisis documental descriptivo del objetivo principal que se persigue.

Sin embargo, es importante resaltar como lo indica Vera (2017) quien luego de revisar los trabajos de García y Salvato (2005) ha observado que en Venezuela se ha registrado una merma progresiva en el número de contribuyentes de este tributo, cuya consecuencia principal se debe a la “estructura del mercado laboral” (p. 21), devenida de la severa crisis que atraviesa el país, por

lo que el trabajo informal, representa una vía de escape para obtener ingresos que permitan soportar una mediana calidad de vida, frente a una expresa caída de los salarios reales período tras período, con mayor énfasis, los contribuyentes bajo relación de dependencia en un Estado paternalista, en el que el Estado, es la principal fuente de empleo, con regulaciones laborales que lleva al sector privado a protegerse del impacto que acarrea el pasivo laboral, hace que el venezolano recurra a la informalidad laboral, y por ende su principal consecuencia es la baja de la base de cálculo, en un escenario inflacionario que usa la U.T. como equivalente y, esta no ha expresado la realidad de Venezuela desde hace décadas.

## **2.3 Bases Legales**

### **2.3.1 Constitución Nacional**

Como primer texto normativo, y de mayor jerarquía, se encuentra la Constitución Nacional, por tanto, es el principal fundamento legal para esta investigación. Se toma la Carta magna como cuerpo fundamental que rige la sociedad venezolana.

La vigente constitución, como ya se ha puntualizado, otorga un carácter constitucional de gran relevancia al régimen impositivo, su reforma nace luego de una controversia nacional, y bajo una consulta popular nace la nueva República. El texto fue publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 36.860, el 30 de diciembre de 1.999, producto del trabajo realizado por la Asamblea Nacional Constituyente. En su preámbulo invoca entre los principios fundamentales, la justicia social, al trabajo, la igualdad, sin discriminación ni subordinación alguna.

Venezuela se constitucionaliza como nación federal y descentralizada, en la que sus instituciones deben apegarse a los principios y valores en ella establecidos, en procura de la sostenibilidad de una nación democrática, que garantice el futuro de las generaciones por venir.

Así mismo, tal como lo establece este cuerpo normativo fundamental y de primacía, en su artículo 164, numeral cuatro (4), los tributos son competencia del Estado como Nación, y la segrega como competencia exclusiva a los estados para la conformación, organización, recaudación, control y administración de los tributos propios, en observancia de las disposiciones nacionales y estatales, ratificando así el principio de legalidad del tributo establecida en el 317 de la misma carta magna. Configurándolos en el artículo 167, como una de las primordiales fuentes de ingreso para la nación, por todo esto, la norma superior citada es de imperativa importancia para la investigación, ya que, como parte del principio de la generalidad del tributo, todo ciudadano tiene el deber de coadyuvar al gasto público.

Otra de las razones que soportan la consideración de este máximo texto normativo, reposa en lo indicado en su artículo 316, cuando reza que además de procurarse la justa distribución de las cargas públicas, en base a la capacidad económica de los contribuyente, y en observancia del principio de progresividad del tributo, es de suma importancia la garantía de la protección de la economía nacional, persiguiendo en todo momento la mejora continua del nivel de vida de los venezolanos, preceptos sobre los cuales se erige el sistema tributario y por consecuencia la eficiente recaudación tributaria.

### **2.3.2 Código Orgánico Tributario**

Teniendo claro los preceptos constitucionales sobre los que se cual construyen las bases del sistema tributario venezolano, se toma como soporte legal para la presente investigación, atendiendo al orden de jerarquía de todo sistema jurídico, El Código Orgánico Tributario, emanado de la Asamblea Nacional Constituyente en el ejercicio de sus facultades Constitucionales, y publicado en Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.507 extraordinario, el 29 de enero de 2020.

Este cuerpo normativo de rango legal orgánico, constituye el piso sobre el cual se rigen las demás leyes en materia tributaria dentro de la esfera del derecho tributario Venezolano, sus disposiciones tal como lo establece en el artículo 1, “son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos” (p. 2), dejando expresamente indicado cuales son los casos en los que su aplicabilidad es de carácter supletorio., cuando se trate de tributos aduanales, los cuales contarán con leyes especiales, por otro lado aclara que en cuanto los estados y municipios la potestad tributaria será ejercida dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgadas siguiendo el carácter de descentralización de la estructura política, territorial y administrativa de la nación venezolana, de conformidad con la Constitución y las leyes dictadas.

Reúne en su texto, un cumulo de procedimientos, y normas que de manera general regulan todos los tributos nacionales, no obstante, para el caso de esta investigación, este texto es consultivo por su jerarquía dentro del sistema tributario, pero se abordará con mayor atención la norma especial, es decir la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

### **2.3.3 Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento**

Tal como se ha venido explicando a lo largo de los fundamentos teóricos de esta investigación, la norma especial que soporta el análisis documental central de ésta, reposa en la Ley de ISLR, instrumento normativo del sistema tributario venezolano, que columna lo referente a la elación jurídico tributaria que nace entre el Estado y el sujeto pasivo en virtud del enriquecimiento dentro del territorio nacional, y bajo un criterio de renta global, la institución jurídica vigente reformó parcialmente la precedente Ley de ISLR, publicada en la G.O. N° 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014, dando paso a una nueva reforma publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015, como Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial.

En Cuanto al Reglamento, pese a que la Ley ha sido reformada en fechas posteriores al último Reglamento Vigente, su aplicación no ha perdido eficacia, actualmente el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente, y que se toma como base legal en esta investigación, es el publicado en la Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario el 24 de septiembre de 2003, por medio del cual se complementan los procedimientos y disposiciones contempladas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

La importancia como soporte legal para esta investigación, radica en su contenido, como ordenamiento que regula la determinación de la cuota tributaria producto del enriquecimiento anual netos y disponibles de los contribuyentes, conseguidos en dinero o en especie, los cuales se configuran como hecho imponible generador del tributo.

## **2.4 Operacionalización de las Variables**

### **2.5.1 Definición Nominal**

**Variable Independiente:** Aspectos jurídicos y económicos que envuelven la relación jurídica tributaria.

**Variable Dependiente:** La cuota tributaria del ISLR en Venezuela para personas naturales.

### **2.5.2 Definición Conceptual**

**Aspectos Jurídicos y Económicos que Envuelven la Relación Jurídico Tributaria:** representan el conjunto de elementos que apegados al ordenamiento jurídico y a los factores de la economía hace posible que se cumplan los fines perseguidos por el sistema tributario (definición propia de los investigadores)

**Cuota tributaria del ISLR en Venezuela para personas físicas:** prestación pecuniaria

impuesta por la normativa tributaria nacida de la realización del hecho imponible (Andara, 2020; p. 189-190)

*Tabla 1. Operacionalización de Variables*

Variables	Dimensiones	Indicadores
Variable 1: Aspectos jurídicos y económicos que envuelven la relación jurídica tributaria	Aspectos jurídicos que legitiman el tributo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vigencia</li> <li>• Quienes están sujetos a la ley</li> <li>• Territorialidad y Residencia</li> <li>• Base Imponible y Tarifas</li> <li>• Desgravámenes y Rebajas</li> <li>• Exenciones y exoneraciones</li> <li>• Temporalidad</li> <li>• Declaración y pago</li> <li>• Control Fiscal</li> </ul>
	Aspectos Económicos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inflación</li> <li>• Factores de Corrección: Unidad Tributaria</li> </ul>
Variable 2: La cuota tributaria del ISLR en Venezuela para personas físicas	Hechos Imponibles	Artículo 1 Ley de ISLR
	Base Imponible	Artículo 8 Ley de ISLR
	Alicuotas Impositivas	Artículo 50 Ley de ISLR

Fuente: Elaboración propia

## **CAPITULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

En este capítulo se fijan las estrategias metodológicas utilizadas, para la consecución de los objetivos planteados, desde una perspectiva general la metodología usada en este estudio se ubicó en los discernimientos de Hurtado, (2000), Arias (2006), Hernández, Fernández y Baptista (2006), y Martínez (2007) y entre otros considerando el ciclo holístico de la investigación, dando homogeneidad a las técnicas aplicadas.

#### **3.1 Enfoque de la Investigación**

Hablar del enfoque de una investigación, significa abordar todo el proceso del estudio y sus fases. En tal sentido, el enfoque de investigación fue cualitativo, al que Martínez (2007), se refiere como el que procura "...identificar la naturaleza profunda de las realidades, su estructura dinámica, aquella que da razón plena de su comportamiento y manifestaciones" (p. 173), a lo que este mismo autor afirma, que procede la investigación cualitativa cuando se discurren los nexos y relaciones, con el todo, y que contribuyen a su significación propia. Y dado que la investigación que se desarrolló, tuvo por objetivo el análisis de aspectos jurídicos y económicos que encierran la relación jurídica tributaria en la determinación de la cuota tributaria del ISLR, es procedente este enfoque al analizar la realidad que envuelve la determinación del impuesto, considerando los aspectos jurídicos y económicos que la envuelven como un todo.

#### **3.2 Tipo y Diseño de la Investigación**

##### **3.2.1 Tipo y Nivel de investigación**

Como se mencionó en el Capítulo I, el objetivo principal de esta investigación consistió en

analizar los aspectos jurídicos y económicos que envuelven la relación jurídica tributaria en la determinación de la cuota tributaria del ISLR, este planteamiento refiere a una investigación de tipo básica, que de acuerdo a los fundamentos de Gallardo (2017) este tipo de investigaciones se ubican dentro de las investigaciones cualitativas y “su propósito es el de desarrollar la teoría o marco teórico” (p. 17). Por su parte Hernández-Sampieri y Mendoza (2018), señalan respecto a este tipo de trabajos de investigación como “aquel en el cual el equipo especialista ha puesto todo su empeño en la búsqueda de conocimiento o soluciones, manteniendo siempre la objetividad y la mente abierta para tomar las decisiones adecuadas” (p.145).

De acuerdo a estas definiciones, se puntualiza un nivel descriptivo para esta investigación, por cuanto se pretende definir la relación entre los aspectos jurídicos y económicos que arroja la obligación tributaria, en la determinación del ISLR en personas físicas, no obstante, pese a las prolíferas investigaciones desde el punto de vista contable, es muy poca la información que se tiene desde la óptica del derecho. Con este tipo de investigación se proveerá a futuros investigadores de un soporte documental para investigaciones similares.

### **3.2.2 Diseño de investigación**

Continuando con el proceso metodológico, siguiendo los discernimientos del mismo autor, Hurtado (2000), y de acuerdo a las peculiaridades de la investigación desarrollada, el diseño desde la óptica del contexto y la fuente, se subsume en un diseño documental no experimental. Los cuales son estudios cuya fuente primordial proviene de compilación de información provista en textos publicados, que para el caso particular se recogió de publicaciones doctrinarias, el ordenamiento jurídico y la opinión de juristas, como declaraciones de expertos dispuestas públicamente, proveyendo a los investigadores de los argumentos suficientes para el análisis, la interpretación, y la descripción del fenómeno tributario, en el que tiene lugar el presupuesto de ley que genera el

impuesto en personas naturales.

Desde el punto de vista, de temporalidad, para el caso particular, se revisaron los dispositivos legales vigentes para el año 2023 en Venezuela, y la situación país que enfrenta la nación en este mismo período.

A su vez el diseño documental, se hizo de forma no experimental, al que Gallardo (2017), se refieren como aquellos que se hacen “sin la manipular deliberadamente variables” (p. 176), por lo que es un estudio en el que sólo se observan situaciones ya existentes, y se declara en este documento que los investigadores en ningún momento manipularon la opinión de sujetos, y mucho menos las condiciones del proceso, sólo se enfocaron en describir las relaciones entre las variables que intervienen, específicamente en la obligación tributaria del ISLR.

### **3.3 Población y Muestra**

#### **3.3.1 Población y Muestra**

Hurtado (2000), se refiere a esta como el número de elementos o individuos, sobre los que se quiere investigar. Aclara la autora que con frecuencia se tiende a equiparar población con universo, por las características comunes que poseen, pero el término de universo da una amplitud mayor. Por su parte Gallardo (2017) citando a Arias (2006; p. 81) se refiere a la población como “conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación” partiendo de esta concepción, se aclara que en esta investigación no se consideraron como elementos finitos o infinitos de un conjunto a personas físicas, aun cuando estuvo dirigida a un análisis de los aspectos jurídicos y económicos de la relación jurídico tributaria del ISLR en personas Físicas, pues realmente los elementos de análisis lo constituyeron el ordenamiento jurídico revisado, así como las opiniones de juristas, es decir el

material documental sujeto de análisis

En la investigación desarrollada, la población a la que se dirigió el estudio, estuvo conformada por una serie de instrumentos jurídicos como La Constitución de la república Bolivariana de Venezuela (1999), El Código Orgánico Tributario (2020), La Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015),y el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003), no habiéndose realizándose ningún tipo de manipulación muestral, es decir, no se escogió un segmento de muestreo de elementos o sujetos como individuos, pues al tratarse de una investigación con diseño documental o bibliográfico, los elementos objeto de análisis fueron las leyes mencionadas así como las opiniones de expertos como Villegas, H. (2001), Sol (2002), Ramírez (2004), Moya (2006), Garat (2014), Zambrano (2017 ), Vera (2017), Varela, (2017) y García (2021) ente otros.

### **3.4 Técnicas e Instrumento de Recolección de Datos**

#### **3.4.1 Técnica e Instrumentos de recolección de datos**

Del tipo de investigación escogido, se escogió para recolección de datos, la técnica compilación, datos que fueron analizados conforme a los conocimientos y experiencias de los investigadores. Hurtado (2000), explica este tipo de análisis, como aquel que busca narrar una situación o fenómeno, en la que la fuente está constituida por datos provistos en documentos, de naturaleza escrita, en grabaciones de video o audios, entre otros.

La compilación documental, se conformó por textos bibliográficos afines a las ciencias jurídicas, así como de la consulta de investigaciones precedentes sobre el tema central de la expuesta en este documento, al igual que publicaciones hechas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos, y de analogías hechas por expertos a la Jurisprudencia emanada del Tribunal

Supremo de Justicia, consultas en las páginas Web, Fuentes legales de rango Constitucional, Legal y Orgánico, entre otros, las cuales fueron estudiadas según la experiencia de los investigadores y orientadas por el tutor como experto en el área. Es de resaltar que, se tomaron como documentos protagónicos la Constitución Nacional El Código Orgánico Tributario y la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigentes para el año 2023, por el contenido regulatorio de la elación jurídico tributaria objeto de análisis.

### **3.5 Procesamiento y Análisis de Datos**

Una vez que compilados los documentos, jurisprudencia, investigaciones precedentes, textos y publicaciones en páginas Web, se procedió a ordenarlos según la fuente de información; es decir, por tratarse de datos provenientes de fuentes documentales se ordenaron por tipo y se revisaron de manera exhaustiva y concatenada, tomando en cuenta incluso la cronología de la publicación, el sitio de la publicación y los períodos que abarcaron las investigaciones de los autores consultados, y así, reflexionar de manera adecuada las variables estudiadas.

Para tales fines, los investigadores coautores de este documento, soportaron este proceso a través de anotaciones, y la elaboración de fichas, que permitieran un respaldo y guía para la posterior revisión, y convalidación de lo encontrado, y así determinar su pertinencia.

## **CAPITULO IV**

### **ANÁLISIS DE RESULTADOS**

#### **4.1 Aspectos Económicos y Jurídicos de la relación Jurídico Tributaria en el ISLR**

Referirse a aspectos jurídicos y económicos abarca dos grupos de elementos que confluyen en la relación jurídico tributaria, por un lado están aquellos elementos que apegados al ordenamiento jurídico hace posible que se cumplan los fines perseguidos por la ley que los establece, y por otro se encuentran aquellos elementos que dentro del estudio de la economía hacen necesaria su creación a los fines de alcanzar el bien común, el apalancamiento del gasto público y así coadyuvar al déficit presupuestario que pueda estar enfrentado una nación.

##### **4.1.1 Aspectos Jurídicos**

Tal como se mencionó anteriormente, os aspectos jurídicos que encierran la relación jurídico tributaria están referidos al conjunto de elementos que, apegados a los preceptos generales del derecho, configurados dentro de los principios constitucionales y la ordenamiento jurídico del sistema tributario hace posible que se cumplan los fines perseguidos por la ley que crea el tributo, que a los efectos de esta investigación se refieren al Impuesto Sobre la Renta, tomando como segmento el aplicado a los contribuyentes definidos como personas naturales, y cuyos ingresos devienen de una relación de trabajo bajo dependencia, os cuales luego de una exhaustiva revisión del ordenamiento jurídico competente se enuncian a continuación:

##### **1. Vigencia**

Según el artículo 10 del Decreto 2.163 que modificó el artículo 200, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta publicado en G.O. N° 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014, la reforma

con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta, dada y firmada por Decreto Presidencial ante el Consejo de Ministros el 29 de diciembre de 2015, estableciendo el artículo 198, que su entrada en vigencia en el país sería al día siguiente de su publicación, lo que significa que su vigencia en el país nace el 31 de diciembre de ese mismo año, ya que tal reforma fue publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.210 Extraordinario, el 30 de diciembre de 2015.

## **2. Quienes están sujetos a la ley**

Teniendo presente que esta investigación está dirigida la relación jurídico tributaria del impuesto sobre la renta en personas naturales, su calificación como contribuyente sujeto al impuesto que tipifica dicha norma, se encuentra en el artículo 7 de la ley in comento, el cual estipula quienes son los sujetos sometidos al régimen impositivo previsto en ella, señalando en el literal (a) a las personas naturales, así mismo en el párrafo primero del mismo artículo equipara con las personas naturales a los efectos de las regulaciones que dicha norma estipule, las herencias, y fija en el párrafo tercero en su segundo aparte que a los fines de esa Ley, se entenderá que las personas naturales como sujeto pasivo realiza operaciones o en Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando obtengan ingresos por actividades efectuadas en bases fijas dentro del territorio, aun si su residencia está en el extranjero.

Aclara, el último aparte del párrafo tercero del citado artículo que se configura como base fija, “todo lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes” (Ley de ISLR, p. 6).

De acuerdo a lo dispuesto en la referida ley y expresado en el párrafo anterior, se puede afirmar que esta disposición cumple con el principio de generalidad del tributo establecido en el

133 de la carta magna cuando indica que toda persona tiene el deber de coadyuvar al gasto público, por lo que toda persona natural que obtenga rentas devenidas de sus actividades económicas dentro del territorio nacional estará sujeta a este impuesto.

### **3. Territorialidad y Residencia**

El elemento territorialidad en materia tributaria, es el que define el ámbito de aplicación de la norma tributaria dentro de un territorio determinado, por lo que el aspecto de territorialidad es fundamental, dada las funciones que este término guarda en materia tributaria, por lo que es oportuno citar las opiniones de Gifford (1987) citado por Valera (2017) en una publicación de la Universidad de Barcelona sobre Psicología Ambiental, y de acuerdo a este autor la territorialidad “funciona como un proceso central que incluye la personalización y la señalización de los territorios, la agresión y la defensa territorial y los aspectos de la jerarquía o dominación y el control” (p. 3), de acá que para la fijación de un tributo es necesario fijar el ámbito del territorio en el que tiene alcance, como elemento de personalización de la obligación y en defensa de los intereses de ese territorio.

Por lo expuesto, la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece el ámbito territorial de aplicación en su artículo 1 y 6, al señalar que serán objeto del impuesto las rentas obtenidas dentro del territorio nacional, indistintamente del origen de la renta obtenida, e independientemente si la persona natural o jurídica sujeta al impuesto que haya obtenido la renta, tenga su residencia dentro o fuera del país, siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos, esté u ocurra dentro del país.





marco de la racionalidad o razonabilidad, exista la posibilidad de despojar excesivamente al contribuyente de su acervo patrimonial y por ende asfixie su capacidad productiva.

Por este motivo el legislado ha establecido, una serie de elementos que permiten suprimirse de la suma obtenida como enriquecimiento y que son propios del desarrollo de los derechos a una mejor calidad de vida del contribuyente; tales elementos son definidos como desgravámenes y rebajas, contempladas estas últimas como beneficios fiscales para los contribuyentes. El legislador reserva en el Capítulo I del Título IV de la ley in comento, el articulado que lo normatiza, y a su vez los regula en el Capítulo II, del Título III en el Reglamento de la Ley estudiada.

Estos desgravámenes a los que se refiere el artículo 57, (Ley de ISLR, 2015) están conformados por gastos en educación, tanto por mejora educativa del contribuyente como la de sus hijos, con limitaciones algunas limitaciones que dependerán del tipo de educación que reciban sus hijos, así mismo considera los gastos de seguridad social y servicios médicos, y la adquisición de vivienda, que expresamente de acuerdo al mencionado artículo se resumen:

1. Erogaciones por gastos educativos el país, a beneficio del contribuyente e hijos menores a veinticinco años, con excepción de educación especial, que no limita la edad.
2. Erogaciones por primas de seguro HCM en empresas dentro del país.
3. Erogaciones en servicios médico hospitalario en el país, a su beneficio y de quienes tenga a su cargo
4. Erogaciones por intereses en financiamiento para adquirir vivienda principal hasta mil U.T, o de ochocientas U.T. si se trata de alquiler, siempre que este destinada al asentamiento del hogar.

En este mismo orden de ideas, referentes a los desgravámenes permitidos por la ley, el artículo 58 de la misma, señala la posibilidad de que el contribuyente opte al denominado desgravamen único el cual es equivalente a setecientos setenta y cuatro U.T. (774 U.T.), el cual si se analiza monetaria y cuantitativamente bajo los mismos supuestos presentados anteriormente, no compensaría realmente el verdadero gasto del venezolano para poder acceder a una adecuada calidad de vida, es aquí donde el sistema tributario rezaga el principio de justicia, equidad e igualdad, disipándose en una realidad económica inexorable, quedando el sujeto pasivo como débil jurídico en la obligación tributaria desprotegido y expuesto una exacerbada imposición fiscal que obvia la situación fáctica económica y olvida el verdadero espíritu de constitucional de justicia tributaria.

En otro orden de ideas, y en concordancia con el apartado que se sigue en este punto de la investigación, están las rebajas las cuales representan una especie de beneficio fiscal otorgado al contribuyente, y estas igualmente vienen expresadas en U.T., y su objetivo es rebajar el tributo determinado luego de los desgravámenes, tales beneficios están establecidos en el artículo 59, y corresponden a diez (10) U.T. anuales para cada contribuyente, y agrega la norma como beneficio para el contribuyente que si estos tienen personas a su cargo, gozarán de rebajas adicionales, las cuales a saber son:

“1. Diez (10) unidades tributarias por el cónyuge no separado de bienes.

2. Diez (10) 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.” (p. 14)

## 6. Exenciones y exoneraciones

De acuerdo a la doctrina tributaria las exenciones vienen establecidas en la ley, mientras que las exoneraciones son fijadas por decretos y pueden gozar de una temporalidad cota. A los efectos de la Ley de Impuesto sobre la renta, tales exenciones tan establecidas en el artículo 14, pero específicamente en cuanto a personas naturales, fijan los numerales, 4 y 9, en los que se señala como exentos del impuesto establecidos en dicha norma a

“4. Los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban con ocasión del trabajo, cuando les sean pagadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo, por los intereses y el producto de los fideicomisos constituidos conforme a la Ley Orgánica del Trabajo y por los productos de los fondos de retiro y de pensiones.” (p. 7)

“9. Las personas naturales, por los enriquecimientos provenientes de los intereses generados por depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y cualquier otro instrumento de ahorro previsto en la Ley General de bancos y otras Instituciones Financieras o en leyes especiales, así como los rendimientos que obtengan por inversiones efectuadas en fondos mutuales o de inversión de oferta pública.” (p. 7)

En diversas ocasiones, el ejecutivo nacional en observancia de la clara y evidente situación inflacionaria que vive Venezuela, ha decretado exoneraciones del pago del ISLR en personas naturales, cuya vigencia es sólo para un período impositivo determinado, el cual abarca un lapso de un año fiscal, es así como recientemente, en la misma Gaceta Oficial N° 42.623, por medio de la cual se publicó el ajuste de la U.T. también se publicó el Decreto 4.806 mediante el cual se exonera del pago del ISLR a los enriquecimientos obtenidos por personas naturales, provenientes de las inversiones que realicen en títulos valores u otros instrumentos similares emitidos y avalados

por el BCV., el plazo de este beneficio fue de un (01) año contado a partir de la fecha de su entrada en vigencia.

## **7. Temporalidad**

En cuanto a la temporalidad de un tributo, esta se refiere al lapso o período, en el cual puede entenderse materializado el hecho generador del tributo, que a los efectos de la ley in comento, es anual, así lo señala el artículo 1, cuando dice “enriquecimientos anuales” (p. 4), que de manera práctica para personas naturales, el lapso previsto para la realización de la renta es el comprendido entre el mes de enero y el mes de diciembre de cada año, conocido también como ejercicio fiscal.

## **8. Declaración y pago**

Hoy día, los contribuyentes realizan la declaración y el pago del ISLR, accediendo al portal fiscal [www.seniat.gob.ve](http://www.seniat.gob.ve)., sin embargo, el SENIAT dispone de oficinas a lo largo del territorio para asistir a los contribuyentes que no tengan la posibilidad de acceder a la web.

Asimismo, el ente recaudador recuerda que todos los contribuyentes están en la obligación de realizar la declaración vía electrónica, de acuerdo a la Providencia Administrativa N°0034 de fecha 17 de junio de 2013 publicada en la Gaceta Oficial N°40.207 del 15 de julio de 2013, a excepción de los contribuyentes que se rijan por el convenio de doble tributación, es decir utilizan la tarifa N°2, las cuales aplican a las sociedades de capitales.

El SENIAT recuerda que la opción de pagar electrónicamente es opcional, si decide realizarlo aparecer el banco autorizado a recibir este tipo de pagos, al que tiene asociada su cuenta electrónica y por allí podrá proceder a pagar.

## 9. Control Fiscal

Respecto al Control fiscal del Impuesto Sobre la Renta Padrón (S/F) señala que el control fiscal de un tributo es “es un elemento adjetivo de todo sistema fiscal particular que comprende los mecanismos a través de los cuales se asegura el cumplimiento de las normas sustanciales del mismo” (p. 86) por lo que, en cuanto al ISRL, la misma ley y el COT consideran los mecanismos de Fiscalización y Determinación del impuesto, a través de lo que Padrón (Ob. Cit.) se refiere como obligaciones accesorias, a los mecanismos contemplados por el sistema tributario con el objetivo de asegurar la efectividad de la obligación tributaria o crédito fiscal, por lo que abarca una serie de elementos de los que se sirven los órganos de la administración para constatar cualquier acciones u omisiones efectuada por los contribuyentes al momento de calcular la base imponible del impuesto, haciendo así posible la verdadera eficacia del sistema de recaudación, como elemento imprescindible de la organización administrativa, sin que escape de ello la participación de funcionarios altamente capacitados para llevarla a cabo.

Por lo tanto, la administración tributaria podrá exigir a los contribuyentes la presentación de los soportes que comprueben los pagos por concepto de desgravámenes, los cuales en teoría deberían acompañar la declaración sin embargo, dado que en la actualidad, en el sistema tributario venezolano esta obligación de deber formal de presentar la declaración de rentas se realiza vía electrónica, a través del portal del SENIAT, no exime al ente regulador como autoridad tributaria, requerir del contribuyente la presentación de los comprobantes que respalden su declaración.

Así mismo Alvarado (1944; citado por Padrón, Ob. Cit.) afirma que “la justicia en el tributo debe realizarse, entre otros mecanismos y principios”, y tales mecanismos deben procurar no solo la recaudación, en apego al principio de progresividad, sino prever y erradicar los vestigios de la

evasión, el cual se alcanza con la eficiente adopción de normas administrativas de Control Fiscal eficientes que permitan la verificación de lo presentado.

#### **4.1.1 Aspectos Económicos**

Como aspectos económicos que deben ser observados al momento de la creación del tributo, y en la formulación del hecho imponible que lo genera, constituyen elementos de gran relevancia los aspectos económicos como el proceso inflacionario, así lo señala Collosa (2019) en un documento publicado por el Centro Interamericano de Administración tributaria, en el que cita una serie de aspectos que conllevan a la evasión tributaria, cita además ese documento, aspectos como la falta de conciencia tributaria por parte de los ciudadanos, devenida de la falta de difusión sobre la aplicación de los recursos producto de los impuestos, la existencia de una proliferada economía informal, la dificultad de la administración central en controlar los precios de transferencia, la existencia de una economía digital, equipada de un enorme desarrollo tecnológico para el desarrollo del comercio digital no controlado, entre muchos otros; y en virtud de las exposiciones de expertos sobre la insostenible inflación que experimenta Venezuela.

El término de inflación, es definido por Catacora (2000), como “el incremento porcentual de los precios de una canasta de bienes y servicios representativa de una economía, entre dos períodos determinados” (p. 2). Según Castillo (2023) el informe de coyuntura Venezuela de la IIES UCAB, para octubre de 2023 esta inflación pronostica la cifra de 314%, con apenas un crecimiento económico del 1.4%, cifras no exageradas, pues el ajuste de la U.T. en 2023, quedo demostrada la inflación tras un velo de actualización de la U.T. por parte del ejecutivo nacional, en el que para el mes de mayo de 2023 registro un incremento del 2150%, en el que paso de Bs. 0,4 por unidad a Bs. 9, hecho que indiscutiblemente representa una manifestación de reconocimiento por parte del Estado, de la crisis que enfrenta el país.

Este factor de medición de la inflación, que nace en 1994, con la Reforma del Código Orgánico Tributario, con el propósito de efectuar la corrección monetaria real de las expresiones nominales de los tributos, ha venido disuadiendo los efectos inflacionarios de la economía venezolana desde el año 2007. En este mismo orden, es posible afirmar que la dilación que ha solapado el maquillado ajuste de la U.T., conforme a los cálculos expuestos, demuestra un aumento de la carga fiscal en los contribuyentes.

Sumado a esta clara evidencia de inflación, y que afecta notablemente la posibilidad de contribución, está el histórico hecho de que hoy, Venezuela cuenta con beneficios de carácter no salarial, como lo es el Bono Alimenticio (Gaceta Oficial N° 6.746, Decreto N° 4.805) por una suma muy superior al ingreso real del venezolano. Con certeza, la nación venezolana atraviesa momentos de crisis, que cuestionan la seguridad jurídica, ante la existencia de regulaciones que no protegen los derechos económicos de los habitantes; los emolumentos reales y las ganancias del sector empresarial han sufrido caídas severas, y arrastran aun los efectos de una pandemia mundial que paralizó el planeta por meses.

En concordancia de lo expuesto, los beneficios de desgravámenes del ISLR dispuestos en el artículo 57 de la ley, se considera un tanto desfasado de la situación fáctica actual, ya que el salario mínimo mensual según Decreto N° 4.653 (Gaceta Oficial N° 6.691, Marzo de 2022), el ejecutivo nacional lo fijó en Ciento Treinta Bolívars (Bs. 130,00), su equivalente hoy en U.T. de acuerdo a la última modificación de la U.T. alcanza apenas las catorce U.T., que en cifras estimadas para el cierre de 2022, respecto al número de empleados que conformarían el presupuesto de 2023, de acuerdo a Manzano (2022) abarcaría un total 1.102.608 trabajadores del sector público, que contarían con este nivel de ingresos, un significativo número de contribuyentes que no ostentarían de un ingreso suficiente que produzca riqueza y contribuyan con las cargas del Estado, y siendo

razonables, ni paliar la situación económica, para tener un adecuado nivel de vida.

De acuerdo a estadísticas publicadas por el Observatorio Venezolano de Finanzas (OVF) en la página web de Finanzas Digital, para el segundo trimestre de 2023, los venezolanos pertenecientes a la fuerza trabajadora del sector privado del Área Metropolitana de Caracas alcanzaron un ingreso promedio de US\$ 161, así mismo, detalla la publicación que de acuerdo a su estudio los que ocuparon el cargo de gerentes percibieron un ingreso promedio de US\$ 355 mensuales, en cambio los profesionales y técnicos oscilaron por los US\$ 237 mensuales, mientras que la clase obreros y de operarios se ubicó en un promedio mensual de US\$ 146.

Ahora bien, considerando estas cifras con una tasa promedio de la divisa americana en cifras redondas para el mes de octubre 2023, de acuerdo a las publicaciones del banco central de Venezuela en su página Web, por Bs./US\$ 35,00, se tendría para el monto menor de la estadística presentada un ingreso en bolívares de Bs. 5.110,00; que en U.T. representaría mensualmente 567 U.T., calculando un comportamiento fijo de este ingreso por todo el ejercicio fiscal, un contribuyente de este sector, estaría recibiendo aproximadamente 6.813,33 U.T. anuales, ya con este ingreso estaría sujeto a la más alta tasa impositiva, pero si se calculara lo permitido por concepto de alquileres según la ley, los cuales de acuerdo a una publicación hecha en la prensa digital El Diario (febrero de 2023) estos oscilan alrededor de los US\$200 y US\$400 (p.4), el venezolano no alcanzaría ni a pagar este beneficio, y de hacerlo en un grupo familiar, dicho pago no estaría permitido rebajarlo de la renta obtenida por superar los límites fijados por el legislador.

Estos son sólo algunos de los aspectos económicos, que se deben revisar previo a definir el cuerpo normativo en materia impositiva.

## **4.2 Principios Constitucionales de Capacidad Contributiva, Justicia y No Confiscatoriedad en el ISLR**

En aras de la consecución de los objetivos de esta investigación se procede a abordar sistemática y analíticamente el alcance de tres de los principios constitucionales que encierra la relación jurídico tributaria en el Impuesto Sobre la Renta, tales como la capacidad contributiva, justicia, y el de no confiscatoriedad en la determinación de la cuota tributaria de este tributo en personas físicas.

### **4.2.1 Principio de Capacidad Contributiva**

Se ha afirmado, que la obligación de contribuir representa un deber cívico, y que esta inexorablemente relacionada a la fortuna de los ciudadanos de una nación, lo que hace valido la exigencia de un tributo siempre y cuando haya medios para contribuir, pues sería ineficiente e inadmisibile establecer un tributo de esta naturaleza cuando no existe riqueza. Por lo tanto, el artículo 316 de la carta fundamental, evoca el principio de Capacidad Contributiva como la capacidad económica del contribuyente en coadyuvar al gasto público, surge como expresión de esta relación riqueza y gasto.

Jarach (2006, p. 154; citado por Zambrano, 2017) se refiere a esta capacidad como la “apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas, para destinarla a contribuir a los gastos públicos” (p. 34)

Prevista esta disposición y ante el panorama inflacionario ya descrito, desde una óptica realista de la política fiscal, urge que se dé una reforma tributaria integral, desde una perspectiva jurídica, económica y de justicia social, acorde con el verdadero escenario de la situación fáctica

que vive el venezolano, y no solo en procura de obtener ingresos que solapen la administración y cubran el gasto público. En efecto y no se puede ocultar el sol con un dedo, que Venezuela requiere de mayores ingresos y los tributos por excelencia son una fuente productiva de ellos, pues al incrementar los niveles de recaudación, sin cegar la mirada a la capacidad contributiva de la actividad productiva del venezolano, sin duda alguna, los ingresos en las arcas del Estado tendrían un mayor impacto de beneficio económico, siempre y cuando se haga con un carácter de razonabilidad tributaria.

#### **4.2.2 Principio de Justicia**

Respeto al principio de justicia tributaria como se citó anteriormente, está consagrado en el artículo 316 del cuerpo fundamental de la República de Venezuela, el cual afirma que para que un tributo sea justo deberá gravar a todos con igualdad y equidad, por lo que este principio legitimador se instaura ante la necesidad de una justicia que sirva de auxilio y complemento a la proporcionalidad de la recaudación jurídicamente interrelacionado con la capacidad económica del contribuyente y la progresividad impositiva.

La justicia y la igualdad como principios fundamentales de la sociedad venezolana, exigen un sistema tributario que no discrimine a la hora de formular lo hecho generadores del tributo, por lo que las fuentes de riqueza, indistintamente de su origen, debe ser abordadas equitativamente, de lo que se deduce que al considerar el sistema tributario racionalmente las capacidades económicas de los contribuyentes, enarbola la justicia, fijando así los límites del poder tributario del Estado.

Puede afirmarse entonces, que de acuerdo a lo establecido en el artículo 50 al momento de fijarse la progresividad del tributo en base a los niveles de ingresos percibidos por el contribuyente, y los beneficios fijados en el 59 de la Ley de ISLR, se procura implícitamente este principio de

justicia, aun cuando pueda existir cierta discordancia en la relación de ingresos y gastos, por una situación país en medio de un clima inflacionario.

El Estado Venezolano además de prever por mandato de ley, administrar adecuadamente los recursos y por auxilio de sus ciudadanos sufragar los gastos públicos, debe velar en todo momento por la promoción e incentivo de los contribuyente, en la formulación de estrategias que contribuyan a fomentar la cultura tributaria, demostrado expresamente la garantía de la retribución que persiguen los tributos, orientadas estas estrategias en los principios de justicia, la confianza, y el acceso a una tutela judicial efectiva en la que prevalezca el control jurisdiccional en defensa de los intereses colectivos y difusos de los contribuyentes.

Esto sin duda, representaría un importante mecanismo que satisface la necesidad del contribuyente en contar con un sistema eficiente que trabaja por y para sus beneficios, así como por la adecuada redistribución de la riqueza, para el más ecológico y sustentable bienestar común de todos los ciudadanos de la república, de acá es que se sostiene, que si bien los tributos constituye un deber cívico y moral, reposan en la gestión de un sistema cimentado en los valores de la solidaridad y la justicia, como reciprocidad a la misma exigencia de moralidad que demandan los contribuyentes en reclamo de la seguridad jurídica, la tutela efectiva de sus intereses y la garantía de la libertad económica, consagrados en el texto fundamental de la república.

En atino a estas aseveraciones, el artículo 26, de la carta magna enarbola estos derecho cuando cita que “Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia, para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente” (p.5), sin embargo, de la revisión realizada, es oportuno cuestionar y dejar como punto de una posterior investigación, lo referente

al control jurisdiccional de los intereses colectivos y difusos de los contribuyentes enmarcada dentro del Derecho Contenciosos Tributario, en cuanto a la ejecución de los actos en materia tributaria tal como lo establece el Código Orgánico tributario (2020) entre sus artículos 226 y 238

En los referidos artículos, se le atribuye competencias jurisdiccionales a la Administración Tributaria, y prescindiendo del Poder Judicial para el ejercicio de cualquier tipo de control de las actuaciones de la Administración Pública, y sin menoscabo de las consideraciones de relevancia que el legislador tomo en cuenta para trasladar estas atribuciones a la Administración Tributaria, crea un escenario de desigualdad en la que el contribuyente se encuentra gradualmente desprotegido de los órganos judiciales, y se desdeña al Poder Judicial de sus facultades para ejecutar, asegurar y/o cautelar las decisión resultantes del recurso contencioso tributario.

Señala BlanCo-uriBe que, con la reforma del COT de 2014, y que persiste en la de 2020 (citado por Aponte; 2020, p. 207)

“...se produjo ipso facto la confiscación de parte sustancial de la función jurisdiccional, siendo que lo ocurrido con algunas reglas de los procesos judiciales, el cobro ejecutivo y las medidas cautelares, solo muestra, a su criterio, el objetivo del legislador delegado (habilitado), de privar al Poder Judicial de sus facultades constitucionales para ejecutar y asegurar o cautelar la ejecución de sus sentencias dictadas en decisión del recurso contencioso tributario, para ejecutar los laudos arbitrales en materia tributaria, para conocer el juicio ejecutivo y ejecutar sus sentencias en ese dominio, y para cautelar las pretendidas obligaciones pecuniarias de naturaleza tributaria” (p. 206-207)

Desdeña al poder judicial de sus fines, y que a los ojos de esta investigación desprovista al contribuyente de una tutela efectiva de sus intereses colectivos y difusos, todo en ocasión de la

transferencia de esta función a la Administración Tributaria, y así se lee en el 226 del C.O.T. (2020) cuando se establece que “el cobro ejecutivo, así como la ejecución de las garantías constituidas a favor del sujeto activo, se efectuará conforme al procedimiento establecido en este código” (p. 27), señalando que corresponde a la Administración Tributaria, iniciar, impulsar y resolver todas las incidencias del recurso contencioso.

#### **4.2.3 Principio de No Confiscatoriedad**

Autores como Andara (2020), se para referiré al principio de No confiscatoriedad, parten de la definición de OSSORIO (1894; citado por Andara, Ob. Cit.) en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, en el que lo define la confiscación como “acción y efecto de confiscar, de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco”, sin embargo, es necesario tener claro que ésta figura (la confiscación) tiene un carácter excepcional en la constitución venezolana, y se expresa en el artículo 116 cuando cita que solo:

“Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes” (p. 26)

Esta excepción corresponde al derecho a la propiedad establecido en la misma constitución en el artículo 115, y aun cuando los cánones impositivos se crean sobre el hecho imponible de la obtención de riqueza real y efectiva, este no puede extralimitarse al derecho de propiedad, así lo priva la misa carta magna en el 317 constitucional al disponer que “Ningún tributo puede tener

efecto confiscatorio” (p. 67). Este principio constitucional protege el fenecimiento del derecho de propiedad, por lo que más allá de un efecto práctico de los tributos no puede alcanzar por ningún motivo un efecto confiscatorio, recaería en una situación violatoria de los derechos del ciudadano excediendo los límites de la razonabilidad de la potestad tributaria, es por ello que la no confiscatoriedad se constituye como una antítesis entre el derecho de propiedad y la obligación de tributar, como deber civil y moral de vivir en sociedad que demanda soportar los gastos del Estado.

### **4.3 Reciprocidad de la Relación Ingresos – Gastos en el Principio de Progresividad del Tributo en el ISLR para Personas Físicas**

Continuando con los objetivos planteados en esta investigación, se procede a abordar lo concerniente a la reciprocidad existente entre el principio de progresividad del tributo respecto a la relación económica Ingreso – Gasto en la determinación de la cuota tributaria del ISLR, caso particular en personas naturales bajo relación de dependencia.

#### **4.3.1 Principio de Progresividad**

El texto constitucional de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 22, dispone que los derechos y garantías contenidos en ella, no pueden bajo ningún concepto configurarse descalificación o supresión de otros derechos, los cuales aún “siendo inherentes a la persona, no figuren expresamente” (p. 5), por lo tanto, la inexistencia de leyes que los reglamente no perjudica su ejercicio; y en criterio de Moreno (2015, citado por Andara, 2020; p.115), el Estado en desempeño de sus funciones no puede extralimitar sus potestades y lacerar los derechos invocados en el texto constitucional.

La ley del ISLR, establece en sus artículos 50, 52 y 53, tres arquetipos de taifas, las cuales gravan por un lado las ganancias de personas físicas, por otro a las ganancias de las empresas y

por último las actividades de hidrocarburos

Esta alícuotas impositivas son la expresión de la progresividad tributaria, prevista en el 316 de la carta magna, y dada esta particular predilección por a progresividad del tributo el legislador patrio al momento de crear el marco jurídico que dispone el impuesto que grava las rentas en Venezuela, procuró el establecimiento de alícuotas progresivas, al respecto es oportuno citar los fundamentos de BERLIRI (1971; citado por Andara, 2020) quien señala que la tarifa progresiva, “aumenta con el incremento de la base, de forma que a los sucesivos aumentos iguales de la misma base corresponden incrementos crecientes del impuesto”. (p. 132), y tal concepción se apega tácitamente a lo dispuesto en los artículo 50 y 52 de la Ley del ISLR, al presenta alícuotas que incrementan su valor a medida que aumenta la base referencial de la renta neta, por lo que reiteradamente se ha expuesto a lo largo de esta investigación que el principio de progresividad alude a una eficiente realización de la proporcionalidad, y demostrada a medida que se instauran porcentajes crecientes en función del aumento de la base imponible

#### **4.3.2 Relación Económica Ingreso - Gasto**

En el mismo den de ideas, partiendo del principio de progresividad del tributo anteriormente explicado, los argumentos expuestos se sostienen en afirmaciones como las de RUAN (2013; citado por Andara, 2020), quien explica que “la regla de progresividad adoptada de forma general en la imposición sobre la renta se origina con la teoría económica de la utilidad marginal aplicada al mayor ingreso” (p. 133) teoría económica que describe de cierta manera la relación ingreso – gasto, y que presupone un decrecimiento de la aplicación de la ganancia en la medida que se agranda el ingreso, al direccionarse este a cubrir necesidades bacias, apareciendo entonces el margen de contribución como excedente, objeto del tributo.

No obstante, como se expuso anteriormente, existe un desequilibrio significativo en el poder adquisitivo del venezolano, ya que la inflación que enfrenta Venezuela hace que día a día sea insostenible alcanzar una adecuada calidad de vida, por lo que la migración de las fuentes de empleo formal hacia medidas de emprendimiento informal ha resultado un alternativa de sobrevivencia, lo que sin duda alguna no es conveniente al Estado por su limitada posibilidad de ejercer el control fiscal sobre estas fuentes de ingreso.

Empero, quienes mantienen una relación laboral estable, bajo un vínculo contractual, logran escabullirse de la obligación, acceden a una relación de empleo que les veta los beneficios de ley, aceptando alternativas de un bajo emolumento oficial, con altos beneficios de carácter no salarial, que, al no haber un eficiente control fiscal, para evitar la confiscación de sus ganancias, suprimen total o parcialmente en su declaración lo realmente percibido, y así elude la carga. Esta situación, ha empujado el nacimiento de nuevos gravámenes sobre quienes mayor control tienen, las empresas.

#### **4.4 Situación Fáctica del Contribuyente definido como Persona Física, bajo Relación de Dependencia y la Eficacia Tributaria en Venezuela**

Ya finalizando este proceso de investigación se planteó por objetivo de cierre definir la situación fáctica del contribuyente, la cual es necesario que observe el Legislador Venezolano al momento de establecer las deducciones calificadas como desgravámenes, las rebajas tributarias y del ISLR específicamente en personas físicas, como procura de la eficacia tributaria.

Venezuela ha experimentado recientes reformas en su sistema tributario, como la del 2015 en la ley de ISLR, la de 2020 con el COT, y la Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF), con entrada en vigencia desde el 27 de marzo de 2022, publicada en Gaceta Oficial extraordinaria N° 6.687,

de fecha 25 de febrero de 2022, entre otras reformas, además ha venido empleando el Petro como referencia para la fijación de tasas y contribuciones públicas, lo que visiblemente ha señalado una paulatina sustitución de la U.T., que nació desde 1994 como unidad de medida para la corrección monetaria, y que viene sufriendo un desfase de la realidad inflacionaria que experimenta el país.

Para el primer semestre de 2023, en la SNAT/2023/000031, según decreto N° 42.623 fue publicada una actualización de la U.T., exponiendo la dilación que esta ha soportado respecto al proceso inflacionario, y que aún no alcanza el ajuste necesario, por lo que su cuantía sigue subestimando el crecimiento general de los precios, aludido esto a una falta de disciplina fiscal y monetaria de la política económica por parte del Estado.

Por su parte Sol (2002) en un análisis sobre las medidas fiscales adoptadas en Venezuela, indicó que Venezuela demanda la formulación de estrategias económicas que favorezcan a la generación de riqueza, y por consiguiente ajustar el sistema tributario de manera que garantice una adecuada armonización con los planes de desarrollo económico. Aseveraciones que desde hace una década siguen estando vigentes, pues el progresivo incremento de los precios al consumidor, han llevado al ejecutivo a implantar tres reconversiones monetarias desde ese entonces, la primera en 2008, luego en 2018 y la más reciente en 2021, y el problema inflacionario no se detiene.

Por lo tanto, si no se observa con detenimiento la situación económica que enfrenta Venezuela y no se hacen los ajustes necesarios dentro del todo el ordenamiento jurídico de manera integral, de nada sirve que se reformen parcial o totalmente algunas leyes, y se creen otras, si la piedra angular de esta crisis no es tratada en todos los ámbitos, económicos, jurídicos, sociales y políticos. La constitución venezolana promueve la iniciativa privada y los mecanismos que garanticen el desarrollo económico de sus ciudadanos, así lo estipula el artículo 112 de la carta

fundamental, consagrando el derecho a la libertad económica, de trabajo, y del libre ejercicio de la industria y comercio lícito, de los cuales ejecutivo podrá recibir fuentes de ingresos con la aplicación de medidas impositivas en virtud de la generación de riqueza en suelo venezolano, pero sin equilibrado escenario jurídico y económico, tal poder tributario se ve limitado a un eficiente control fiscal en los contribuyentes.

En este mismo orden de ideas García (2021), presento una investigación realizada en la Universidad Católica Andrés Bello y, la unidad de postgrado de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública de Derecho Fiscal, en la que firmemente indica que el ISLR, no es el principal tributo en el país, y por lo tanto el impacto que este tiene en favor del presupuesto de la nación para la satisfacción del gasto público, es sólo una porción de la suma recaudada proveniente de los demás tributos, ratificando así la necesidad de una reforma integral y no aislada de la realidad económica, jurídica y social de Venezuela.

## CAPITULO V

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 5.1 Conclusiones

Luego de la revisión del ordenamiento jurídico del sistema tributario venezolano que regula el impuesto sobre la renta, y de documentos doctrinarios y de opiniones de expertos en materia económica y social, esta investigación en un contexto de opinión bastante controversial, desde la óptica del derecho tributario, la economía y la justicia social, se concluye lo siguiente:

##### **5.1.1 Alcance de los Principios Constitucionales de Capacidad Contributiva, Justicia y No Confiscatoriedad en el ISLR**

En cuanto al primer objetivo planteado, con el que se pretendió describir el alcance de los principios constitucionales de capacidad contributiva, justicia y no confiscatoriedad, luego de la revisión documental correspondiente, se pudo deducir con claridad, que en Venezuela el ordenamiento jurídico de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en efecto fue formulado sistemáticamente en un marco conceptual constitucional, que toma como primacía estos principios, en primer lugar, respeto a la Capacidad Contributiva, en el caso concreto revisado respecto a las personas físicas, éste instrumento jurídico tributario, está dirigido a grabar el enriquecimiento obtenido por personas físicas o naturales, es decir, la renta de quienes tiene capacidad económica de contribuir con el gasto público.

Es claro el instrumento jurídico al señalar, que la renta grabada es aquella que dentro de un enfoque de renta global persigue la riqueza devenida de las actividades económicas realizadas dentro del territorio nacional, indistintamente de la residencia del contribuyente, pues precede el concepto de establecimiento con base fija en el país, por lo que desde un concepto de

territorialidad, el haber realizado actividades económicas en uso del espacio y tiempo, somete a este impuesto los enriquecimientos obtenidos en Venezuela.

Por otro lado, partiendo de los aspectos de justicia, la generalidad del tributo, no discrimina, por ser un tributo que se plantea equitativamente, es de igual manifestación para todos los ciudadanos residentes o no, pues bajo el precepto de la generalidad del tributo, se orienta a la capacidad de quienes pueden, por lo que pecha a quien más gana por ser quienes más pueden, en concordancia con el deber cívico de contribuir con las cargas públicas, encuadrado en la justicia tributaria, ambos principios de justicia y capacidad económica se relacionan con la no confiscatoriedad, al suprimido de esta renta los beneficio los desgravámenes y rebajas establecidos, para no invadir el patrimonio del contribuyente.

No obstante, no se puede ocultar el sol con un dedo, Venezuela requiere de mayores ingresos y los tributos por excelencia son una fuente productiva de ellos, y la necesidad de incrementar los niveles de recaudación, sin cegar la mirada a la capacidad contributiva de la actividad productiva del venezolano, se requiere de un modelo con mayor control fiscal, que provea al Estado, un sistema de mayor impacto de beneficio económico, siempre y cuando se haga con un carácter de razonabilidad tributaria, al observarse una población de contribuyentes que en un escenario inflacionario se ve tentado a eludir su deber de contribución

La justicia y la igualdad como principios fundamentales de la sociedad venezolana, exigen un sistema tributario que no discrimine a la hora de formular lo hecho generadores del tributo, por lo que las fuentes de riqueza, indistintamente de su origen, debe ser abordadas equitativamente, de lo que se deduce que al considerar el sistema tributario racionalmente las capacidades económicas de los contribuyentes, enarbola la justicia, fijando así los límites del poder tributario del Estado

Así mismo se concluyó, que existen aspectos en el Código Orgánico Tributario que desdeña al poder judicial de sus fines, y que a los ojos de esta investigación desprovista al contribuyente de una tutela efectiva de sus intereses colectivos y difusos, todo en ocasión de la transferencia de esta función a la Administración Tributaria, y así se lee en el 226 del C.O.T. (2020) cuando se establece que “el cobro ejecutivo, así como la ejecución de las garantías constituidas a favor del sujeto activo, se efectuará conforme al procedimiento establecido en este código” (p. 27), señalando que corresponde a la Administración Tributaria, iniciar, impulsar y resolver todas las incidencias del recurso contencioso

En este mismo orden, se concluyó, que la no confiscatoriedad se constituye como una antítesis entre el derecho de propiedad y la obligación de tributar, como deber civil y moral de vivir en sociedad que demanda soportar los gastos del Estado.

### **5.1.2 Reciprocidad de la Relación Ingresos – Gastos en el Principio de Progresividad del Tributo en el ISLR para Personas Físicas**

En este planteamiento, se pudo conocer, que en efecto, el régimen tributario de la Ley de Impuesto sobre la renta, específicamente en lo referente a la valoración del enriquecimiento, hay aspectos que no se equiparan a la realidad económica, como es el caso y los beneficios fiscales en U.T., la cual no representa el verdadero correctivo a la inflación que azota la economía nacional.

Así mismo, a modo de conclusión, se corroboró que el régimen de ISLR cumple con el principio de Progresividad, al establecerse como tipo de tarifa la progresiva, la cual se incrementa en la medida de que aumenta la base de cálculo, tal como está dispuesto en los artículos 50 y 52 de la Ley del ISLR, en los que se presentan alícuotas que incrementan su valor a medida que aumenta la base referencial de la renta neta.

Se concluye además, que existe un desequilibrio significativo en el poder adquisitivo del venezolano respecto al objetivo del sistema tributario, que es perseguir la captación de fondos al Estado, en procura de una contraprestación que signifique una mejora en la calidad de vida del contribuyente, pues la inflación que enfrenta Venezuela hace que día a día sea insostenible alcanzar una adecuada calidad de vida, y tal situación está empujando al contribuyente a una migración de sus actividades económicas, como una relación de empleo de tipo formal para la obtención de ingresos, hacia fuentes de emprendimiento informal, como alternativa de sobrevivencia, lo que sin duda alguna no es conveniente al Estado, por su limitada posibilidad de ejercer el control fiscal en estas fuentes de ingreso

### **5.1.3 Situación Fáctica del Contribuyente definido como Persona Física, bajo Relación de Dependencia y la Eficacia Tributaria en Venezuela**

Expuestos los argumentos en el capítulo cuatro de este documento, resultó como conclusión que evidentemente urge una reestructuración del sistema tributario venezolano de manera integral, pues la situación fáctica del contribuyente apunta a un sistema en el que tanto la renta como los beneficios están valorados por un factor de corrección que no se equipara con la situación económica real del país, y así lo deja traslúcidamente demostrado la SNAT/2023/000031, según decreto N° 42.623 en la que se publicó la actualización de la U.T., registrando un incremento del 2150%, como factor correctivo de inflación, hecho que indiscutiblemente representó una manifestación de reconocimiento por parte del Estado, de la crisis que enfrenta el país.

La corrección de la U.T., expone una macada dilación de su valor respecto al proceso inflacionario, y aún no alcanza el ajuste necesario, por lo que su cuantía sigue subestimada en relación al crecimiento general de los precios, pudiendo deducirse una falta de disciplina fiscal y monetaria de la política económica por parte del Estado.

#### 5.1.4 Conclusiones Generales

Se cierra esta investigación, dejando clara la necesidad de una reforma integral en todo el sistema tributario, que tome no solo como premisa la necesidad de cubrir el gasto público, sino la calidad de vida de los venezolanos, en observancia a al principio de justicia social.

Urge una revisión del ordenamiento jurídico, tomando en consideración los preceptos constitucionales de tutela efectiva y la garantía de los derechos colectivos y difusos de los contribuyentes, dando atribuciones al poder judicial para el adecuado control jurisdiccional de las potestades tributarias, y limitando racionalmente las atribuciones ejecutivas concedidas a la administración tributaria. Que se realice un trabajo interdisciplinario entre Estado, academia y sociedad para alcanzar un escenario de libertad económica, desarrollo de la actividad productiva, en un esquema de tributación que no menoscabe la mejora continua de la calidad de vida de los venezolanos.

No se puede menospreciar que el sistema tributario actual cuenta con un cumulo de disposiciones legales apegadas a los principios constitucionales, pero no meno cierto es que dentro de marco jurídico general, aún existen normas de origen pre constitucional, y en cuanto al régimen tributario, hay normas que no se equiparan a la realidad económica, como es el caso de la Ley de Impuesto sobre la renta, específicamente en lo referente a la valoración del enriquecimiento y los beneficios fiscales en U.T., la cual no representa el verdadero correctivo a la inflación que azota la economía nacional.

De la adecuada reforma tributaria es concluyente que se incentive y promueva la inversión privada, y el desarrollo de actividades productivas que permitan el pleno desarrollo de los derechos económicos de los venezolanos.

## 5.2 Recomendaciones

De las conclusiones convenidas por los investigadores, producto de la revisión del ordenamiento jurídico que regula el impuesto sobre la renta, así como de opiniones de doctinarios y expertos, se acuerdan las siguientes recomendaciones:

### 5.2.1 Al Estado Venezolano

1. Formular una reforma tributaria integral, la cual sin duda alguna es un reto fiscal y jurídico que no se ve a la vuelta de la esquina, y menos se puede pretender alcanzar en un corto lapso de tiempo, pues requiere de un minucioso estudio de alto impacto jurídico, social, político y de primacía económica, que arrope la formulación de estrategias que vislumbren un verdadero escenario de la estabilidad macroeconómica y de un amplio consenso político y social para poder garantizar su implementación.

2. Concatenar esta reforma a un escenario que le brinde a los contribuyentes verdadera credibilidad de la política económica, y que garantice en hechos palpables la reciprocidad del deber cívico fiscal que ejerce, lo cual fomentará una verdadera cultura tributaria y un interés de contribución en pro del beneficio común.

3. Que la reforma este acompañada de sólidas estrategias que neutralicen los efectos dañinos de la inflación, y mitiguen en el más corto lapso de tiempo el acelerado crecimiento de los precios al consumidor.

4. Que se corrija en el más corto lapso el valor de la U.T., para que así esta pueda alcanzar el rol correctivo que dio su nacimiento.

5. Que el ordenamiento jurídico del impuesto sobre la renta, contemple el ajuste de beneficios

calificados como desgravámenes e incluya otros elementos como los gastos de alimentación y recreación que son parte de los preceptos que hacen posible el desarrollo de los principios constitucionales que promueven el derecho a una mejor calidad de vida.

6. Que se devuelva al poder judicial la función jurisdiccional, del cobro ejecutivo y las medidas cautelares, que le fue privado en la ejecución de decisiones por recursos contenciosos tributarios, transferidas a la administración tributaria, como se lee en el artículo 226 del C.O.T. (2020).

### **5.2.2 A la universidad Valle del Momboy**

1. Promover a través del Centro de estudios jurídicos, debates que contribuyan al desarrollo integral de los estudiantes en materia de derecho tributario y mercantil, de los cuales emerjan propuestas factibles que aporten al Estado venezolano estrategias que conlleven a la actualización del sistema tributario de forma integral, desde la óptica de la investigación, la doctrina y la jurisprudencia internacional.

2. Que, desde la perspectiva del derecho comparado, y de la interrelación de todas las normas, fomente en los encuentros académicos la continua y productiva revisión del ordenamiento jurídico que regula la materia tributaria, vinculándola a las demás ramas del derecho público y privado.

3. Que, se sirva de las demás escuelas de la academia para la conformación de equipos multidisciplinarios que debatan desde diferentes ámbitos propuestas para el fortalecimiento de la ciencia jurídica que se imparte, y generen propuestas de actualización de las normas pre constitucionales que aún están vigentes en Venezuela.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Andara, L. (Octubre de 2020). Manual de Derecho tributario I. Derecho Sustantivo. *2da Edición*. (A. EDITOR, Ed.) Mérida, Mérida, Venezuela. Recuperado el 15 de septiembre de 2023, de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/libro/850841.pdf>
- Aponte, J. (2020). El cobro ejecutivo en el Código Orgánico Tributario de Venezuela. El claro ejemplo de un sistema fiscal agresivo. (*N.º 14*), 2020, pp. 201-226 . RVLJ. Recuperado el 30 de septiembre de 2023, de <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/http://rvlj.com.ve/wp-content/uploads/2020/06/RVLJ-14-201-226.pdf>
- Arias, F. (2006). *El Proyecto de Investigación. Introducción a la metodología Científica*. Caracas: Episteme.
- Asamblea, N. C. (30 de Diciembre de 1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 1999. *Gaceta Oficial 36.860*. Caracas, Venezeual. Recuperado el 15 de Abril de 2023, de [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.oas.org/dil/esp/constitucion\\_venezuela.pdf](chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.oas.org/dil/esp/constitucion_venezuela.pdf)
- Ataliba, G. (s.f.). Derecho Constitucional Tributario. (I. P. Tributario, Ed.) *Rev11*. Recuperado el 25 de Septiembre de 2023, de [https://ipdt.org/uploads/docs/02\\_Rev11\\_GA.pdf](https://ipdt.org/uploads/docs/02_Rev11_GA.pdf)
- Balestrini, M. (2002). *Cómo se elabora el proyecto de investigación (6ta. Edición)*. Caracas: BL Consultores Asociados.

Barrios de, R. (S/F). La Refacción Jurídico Tributaria. *Derecho Tributario*, 129-148. Recuperado el 05 de Octubre de 2023, de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5236522.pdf>

BREWER–CARÍAS, A. (1994). Las Protecciones Constitucionales y Legales contra las Tribuciones Confiscatorias. *Revista de Derecho Público*(Nº 57 – 58). Recuperado el 20 de Septiembre de 2023, de <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://allanbrewercarias.com/wp-content/uploads/2016/12/II.4.337-4.pdf>

Bruzual. (enero de 2005). <http://biblioteca2.ucab.edu.ve>. Recuperado el 15 de agosto de 2023, de <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAQ9439.pdf>

Cabello, J. (02 de Enero de 2023). <http://noticias.seniat.gob.ve>. Obtenido de [http://noticias.seniat.gob.ve/index.php/noticias-anteriores/2181-el-seniat-recaudo-mas-de-32-millardos-en-el-2022#:~:text=%40NicolasMaduro%20informo%20que%20%40SENIAT\\_Oficial%20cerr%C3%B3,%23SENIATPotenciaLaEconom%C3%ADa%20%23SENIATVictoriaTributaria%22](http://noticias.seniat.gob.ve/index.php/noticias-anteriores/2181-el-seniat-recaudo-mas-de-32-millardos-en-el-2022#:~:text=%40NicolasMaduro%20informo%20que%20%40SENIAT_Oficial%20cerr%C3%B3,%23SENIATPotenciaLaEconom%C3%ADa%20%23SENIATVictoriaTributaria%22).

Calvo, E. (2005). Código de Procedimiento Civil de Venezuela. *Comentado*, 905. Caracas, Venezuela: Ediciones Libra, C.A.

Calvo, E. (Julio de 2009). CÓDIGO CIVIL VENEZOLANO, Comentado y Concordado. Caracas, Venezuela: EDIDIONES LIBRA, C.A.

- Candal, M. (2005). *Régimen impositivo Aplicable a Sociedades en Venezuela* (2da ed.). (S. y. Espeñeira, Ed.) Venezuela: Publicacioness UCAB.
- Carranza, y. G. (Enero de 2021). El principio de capacidad contributiva y su incidencia en las rentas del trabajo en la región Cajamarca periodo 2019. Cajamarca, Perú: UPGU. Recuperado el 25 de Septiembre de 2023, de <chrome-extension://efaidnbmnnnibpajpcglclefindmkaj/http://repositorio.upagu.edu.pe/bitstream/handle/UPAGU/1606/TESIS%20%283%29%20%281%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Castillo, E. (18 de Octubre de 2023). INFLACIÓN DE 314% Y CRECIMIENTO ECONÓMICO DE 1,4% PRONOSTICA EL IIES UCAB AL CIERRE DE 2023. Venezuela: El Ucabista. Recuperado el 20 de Octubre de 2023, de <https://elucabista.com/2023/10/18/inflacion-de-314-y-crecimiento-economico-de-14-pronostica-el-iies-ucab-al-cierre-de-2023/>
- Catacora, F. (2000). *Reexpresión de Estados Financieros*. (A. Réтали, Ed.) Colombia: McGraw-Hill Interamericana.
- Chirinos, I. (31 de Octubre de 2018). LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA. Recuperado el 05 de Octubre de 2023, de <https://elderechoymisapuntes.blogspot.com/2018/10/la-relacion-juridica-tributaria.html>
- Congreso, d. l. (1 de julio de 1981). Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. *G.O. N° 2.818*. Obtenido de <chrome-extension://efaidnbmnnnibpajpcglclefindmkaj/https://www.asambleanacional.gob.ve/storage/documentos/leyes/ley-organi-20220407142047.pdf>

Collosa, A. (25 de Junio de 2019). ¿Cuáles son las causas de la evasión tributaria? Recuperado el 10 de Octubre de 2023, de <https://www.ciat.org/cuales-son-las-causas-de-la-evasion-tributaria/>

DEJ Panhispanico. (s.f.). Recuperado el 20 de septiembre de 2023, de <https://dpej.rae.es:https://dpej.rae.es/lema/principio-de-justicia-tributaria#:~:text=Principio%20que%20se%20predica%20del,%2C%2031.1%20%3B%20LGT%20%2C%20art.>

Diccionario, J. (s.f.). <http://diccionariojuridico.mx>. Obtenido de <http://diccionariojuridico.mx/definicion/derecho-tributario-formal/>

El Diario. (23 de Febrero de 2023). <https://eldiario.com/>. Recuperado el 15 de Octubre de 2023, de <https://eldiario.com/2023/02/24/alquilar-una-vivienda-en-venezuela/>

Fariñas, G. (1986). *Temas de finanzas públicas: Derecho tributario e impuesto sobre la renta*. Caracas, Venezuela: Hijos de Ramiro.

Fernández. (2011). *Fortalezas y Debilidades de los Tributos Municipales*. Mérida.

Fernandez, L. (s.f.). Recuperado el 30 de Mayo de 2023, de <http://www.vitrinalegal.com.ve:>  
<http://www.vitrinalegal.com.ve/2018/02/26/los-principios-de-la-imposicion-segun-neumark-un-abordaje-metodologico/>.

FINANZAS DIGITAL. (18 de Julio de 2023). <https://finanzasdigital.com/>. Recuperado el 10 de Octubre de 2023, de <https://finanzasdigital.com/salario-promedio-del-sector-privado-en-venezuela-se-situo-en-us-161-en-segundo-trimestre-de->

2023/#:~:text=A%20nivel%20de%20detalles%20y,y%20operarios%20US%24%20146%20mensuales.

FLAMBOYANT S.P. (23 de Abril de 2017). <https://flamboyantsp.blogspot.com>. Recuperado el 24 de Septiembre de 2023, de <https://flamboyantsp.blogspot.com/2017/04/breve-historia-de-los-tributos-en.html>

Gallardo, E. (2017). *Metodología de la Investigación. Manual Autoformativo Interactivo*. Huancayo-Perú: Universidad Continental.

Gamarra, R. y. (2002). LA SUJECIÓN PASIVA EN LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y LA CAPACIDAD DE PAGO. Recuperado el 15 de septiembre de 2023, de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/download/18268/18514/>

Garat, M. (julio de 2014). La constitucionalización del Derecho Tributario. *Revista de Derecho, Segunda época*(Año 9. N.º 9). Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6119831.pdf>

García, W. (20 de 02 de 2021). Recaudación del impuesto sobre la renta y su impacto en el presupuesto de la Nación. (U. d. Andes, Ed.) *Actualidad Contable Faces*, pp. 93-115. Recuperado el 10 de Octube de 2023, de <https://www.redalyc.org/journal/257/25769354005/html/>

Hernández, B. y. (2010). *Ley Orgnica de la juisdicción Contencioso Administrativa* (1º Edición ed., Vol. Colección Textos Lejislativos N° 47). Caracas: Editorial juridica Venezolana.

- Hernández, Fernández, & Baptista. (2004). *Metodología de la Investigación*. Caracas, Venezuela: McGraw-Hill.
- Hernández-Sampieri, y. M. (2018). *METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN: LAS RUTAS CUANTITATIVA, CUALITATIVA Y MIXTA*. (S. d. Edamsa Impresiones, Ed.) México: MCGRAW-HILL INTERAMERICANA EDITORES, S.A. de C. V.
- Hurtado de, J. (2000). *Metodología de la Investigación Holística* (3a ed.). Caracas, Venezuela: Fundación Sypal.
- Leal. (2013). *Teoría del Procedimiento Contencioso Administrativo* (2da Edición ed.). Caracas: Vadell Hermanos Editores.
- Manzano, J. (16 de Diciembre de 2022). Lo que revela el Presupuesto 2023 sobre el salario y la nómina de los empleados públicos. Venezuela: Economía Hoy. Recuperado el 10 de Octubre de 2023, de <https://economiahoy.digital/lo-que-revela-el-presupuesto-2023-sobre-el-salario-y-la-nomina-de-los-empleados-publicos/#:~:text=Cantidad%20de%20empleados,est%C3%A1n%20detallados%20en%20el%20presupuesto.>
- Marquez. (febrero de 2004). <http://biblioteca2.ucab.edu.ve>. Recuperado el 15 de agosto de 2023, de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAQ5025.pdf
- Martínez, M. (2007). *La Nueva Ciencia. Desafío, Lógica y Método*. Mexico: Trillas.

MINISTERIO DEL PODER POPULAR DE ECONOMÍA, FINANZAS Y COMERCIO

EXTERIOR. (08 de Mayo de 2023). Providencia mediante la cual se reajusta el valor de la Unidad Tributaria. *G.O. Número 42.623(SNAT/2023/000031), 13/04/2023*. Caracas, Venezuela: G.O.R.B.V. Obtenido de chrome-extension://efaidnbmnnnibpajpcglclefindmkaj/https://galac.com/PDF/GO%2042.623.pdf

Moreno. (julio de 2016). *http://mriuc.bc.uc.edu.ve*. Recuperado el 18 de agosto de 2023, de chrome-extension://efaidnbmnnnibpajpcglclefindmkaj/http://mriuc.bc.uc.edu.ve/bitstream/handle/123456789/7704/dmoreno.pdf?sequence=1

Moya, E. (2006). *Elementos de Finanzas y Derecho Tributario*. Caracas, Venezuela: Mobilibros.

Núñez, A. (12 de Diciembre de 2012). CIENCIA JURÍDICA REALISTA: MODELOS Y JUSTIFICACIÓN. DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho. Recuperado el 25 de Septiembre de 2023, de chrome-extension://efaidnbmnnnibpajpcglclefindmkaj/https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/47455/1/Doxa\_35\_31.pdf#:~:text=COHEN%2C%201962%3A%2058.&text=Pues%20bien%2C%20desde%20este%20punto,los%20estudiosos%20del%20derecho%20positivo.

Orelano, y. o. (2021). EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA CON RELACIÓN A LA EMERGENCIA SANITARIA COVID-19 EN ECUADOR, 2019 - 2020. *Vol. 29(N° 60)*, 19-28. Perú: Facultad de Ciencias Contables - UNMSM. Recuperado el 25 de Septiembre de 2023, de chrome-

extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclclefindmkaj/http://www.scielo.org.pe/pdf/quipu/v29n60/1609-8196-quipu-29-60-19.pdf

Padrón, O. (S/F). EL CONTROL FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. 1968-1969, 86-112. (UCAB, Ed.) Recuperado el 15 de Octubre de 2023, de [http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCAB/8/UCAB\\_1968-1969\\_8\\_86-112.pdf](http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCAB/8/UCAB_1968-1969_8_86-112.pdf)

Pineda, M. (2005). *Derecho Constitucional de Venezuela*. Caracas: Mobilibros.

Presidencia, R. (24 de Septiembre de 2003). Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. *Decreto Presidencial, Extraordinario(Nº 5.662)*. Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial. Obtenido de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclclefindmkaj/http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR\_CONTENTIDO\_SENIAT/01NOTICIAS/00IMAGENES/GACETAOFICIAL5662.pdf

Presidencia, R. (30 de Diciembre de 2015). Ley que establece el Impuesto Sobre la Renta. Extraordinario 6.210. Dereto de Reforma. Ley Habilitante. Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial de la RBV. Recuperado el 10 de Julio de 2023, de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclclefindmkaj/https://www.asambleanacional.gob.ve/storage/documentos/leyes/decreto-n0-2163-mediante-el-cual-se-dicta-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-20211019151632.pdf

Presidencia, R. (29 de Enero de 2020). Código Orgánico Tributario (Decreto Constituyente). *Decreto Presidencial, Extraordinario N° 6.507*. Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial.

Recuperado el 05 de Mayo de 2023, de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgglefindmkaj/https://www.asambleanacional.gob.ve/storage/documentos/leyes/decreto-constituyente-mediante-el-cual-se-dicta-el-codigo-organico-tributario-20211019155621.pdf

Presidencia, R. (15 de Marzo de 2022). Decreto mediante el cual se aumenta el Salario Mínimo Mensual obligatorio así como el monto de Jubilaciones y Pensiones. *Decreto Presidencial, N° 6.691 Extraordinario (Decreto N° 4.653)*. Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial. Recuperado el 15 de Agosto de 2023, de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgglefindmkaj/https://ojdt.com.ve/archivos/gacetas/2022-03/6691\_0.pdf

Presidencia, R. (01 de Mayo de 2023). Decreto mediante el cual se incrementó el monto del Cestaticket Socialista. *Decreto Presidencial, 6.746 Extraordinario (Decreto N° 4.805)*. Caracas, Veneuela: Gaceta Oficial RBV. Recuperado el 15 de Octubre de 2023, de <https://tugacetaoficial.com/gaceta-oficial-cestaticket-socialista-23-6746/>

Rachadell, M. (s.f.). <https://www.derechoadministrativocv.com.ve>. Recuperado el 24 de septiembre de 2023, de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgglefindmkaj/https://www.derechoadministrativocv.com.ve/wp-content/uploads/2020/05/ADPCA-07-07.pdf

Ramírez, V. (2004). *Manual de Derecho Tributario Venezolano*. Barquisimeto, Venezuela: Jurídicas Rincón.

Sabino, C. (1992). *El Proceso de Investigación*. Caracas, Venezuela: Ed. Panapo.

Salvador. (17 de Julio de 2017). <https://venezuela.leyderecho.org>. Recuperado el 25 de

Septiembre de 2023, de [https://venezuela.leyderecho.org/potestad-tributaria/#:~:text=Por%20otra%20parte%2C%20Moya%20\(2009,a%20su%20competencia%20tributaria%20espacial](https://venezuela.leyderecho.org/potestad-tributaria/#:~:text=Por%20otra%20parte%2C%20Moya%20(2009,a%20su%20competencia%20tributaria%20espacial).

Significados. (15 de Octubre de 2023). *Significados.com*. Obtenido de

<https://www.significados.com/isr>

Sol, J. (Abril de 2002). Medidas Fiscales Adoptadas en Venezuela para el Desarrollo

Económico. Recuperado el 10 de Octubre de 2023, de

<https://www.uckmar.net/ILADT/tema1/venezuela/solgil.htm>

SSR, S. S. (01 de Abril de 2023). *AWIAAINFO.CH*. Recuperado el 30 de Mayo de 2023, de

[https://www.swissinfo.ch/spa/venezuela-impuestos\\_venezuela-recauda-un-31---m%C3%A1s-en-impuestos-que-en-el-primer-trimestre-de-2022/48411494#:~:text=%2D%20La%20recaudaci%C3%B3n%20de%20impuestos%20de,Seniat\)%2C%20Jos%C3%A9%20David%20Cabello](https://www.swissinfo.ch/spa/venezuela-impuestos_venezuela-recauda-un-31---m%C3%A1s-en-impuestos-que-en-el-primer-trimestre-de-2022/48411494#:~:text=%2D%20La%20recaudaci%C3%B3n%20de%20impuestos%20de,Seniat)%2C%20Jos%C3%A9%20David%20Cabello)

Universidad Tecnológica del Perú. (15 de Marzo de 2023). <https://www.utp.edu.pe>. Obtenido de

<https://www.utp.edu.pe/blog/derecho/que-es-el-derecho-tributario-y-en-que-consiste#:~:text=derecho%20tributario%20material.-,Derecho%20tributario%20formal,de%20las%20obligaciones%20tributarias%20formales>

.

Valera, S. (s.f). ELEMENTOS BÁSICOS de PSICOLOGÍA AMBIENTAL. (U. d. Barcelona,

Ed.) Barcelona: Centro de Recursos per a l'Aprenentatge i la Investigació. Recuperado el

10 de Octubre de 2023, de [http://www.ub.edu/psicologia\\_ambiental/unidad-3-tema-5-9](http://www.ub.edu/psicologia_ambiental/unidad-3-tema-5-9)

Varela, E. (30 de Abril de 2017). LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA. Ecuador.

Recuperado el 05 de Octubre de 2023, de [https://aquiseshabladerecho.com/2017/04/30/la-relacion-juridica-tributaria/#google\\_vignette](https://aquiseshabladerecho.com/2017/04/30/la-relacion-juridica-tributaria/#google_vignette)

Vera. (Noviembre de 2017). La tributación en Venezuela: desafíos con sentido de equidad.

*Analisis FES Tributación(13880)*. Bogota, Colombia: Library.fes.de. Obtenido de <chrome-extension://efaidnbmnnnibpajpcglclefindmkaj/https://library.fes.de/pdf-files/bueros/kolumbien/13880.pdf>

Villegas, H. (2001). Cuerso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7° Edición, 323.

Buenos Aires, Argentina: DePalma. Recuperado el 10 de septiembre de 2023, de <chrome-extension://efaidnbmnnnibpajpcglclefindmkaj/https://www.ejuridicosalta.com.ar/files/libro9.pdf>

Zambrano, C. (2017 ). Medios de Extinción de la Obligación Tributaria. *SERIE DERECHO* ,

*Volumen 2(Número 1)*. (D. L. pp200203AR289, Recopilador) Maracay, Venezuela: Fondo Editorial UBA. Recuperado el 10 de Octubre de 2023, de <chrome-extension://efaidnbmnnnibpajpcglclefindmkaj/http://uba.edu.ve/wp-content/uploads/2021/02/2.-SERIE-DERECHO-V2-N1-2017-OBLIGACION-TRIBUTARIA.pdf>