



## INGRESOS GRAVABLES DE LAS PERSONAS NATURALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LA LUZ DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRABAJO, TRABAJADORES Y TRABAJADORAS

(Earnings of natural people in income tax according to the Organic Law of Work and  
Workers)

RECIBIDO: 23/01/2014 ACEPTADO: 24/11/2014

### González, Julianny

Universidad Privada Dr. Rafael Bellosos Chacín, URBE, Venezuela  
[yuli\\_16\\_9@hotmail.com](mailto:yuli_16_9@hotmail.com)

### Hernández, Heyleen

Universidad Privada Dr. Rafael Bellosos Chacín, URBE, Venezuela  
[heyleenhernandez@hotmail.com](mailto:heyleenhernandez@hotmail.com)

### Vílchez, Adriana

Universidad Privada Dr. Rafael Bellosos Chacín, URBE, Venezuela  
[adri\\_vilchez@hotmail.com](mailto:adri_vilchez@hotmail.com)

### RESUMEN

El presente trabajo tuvo como objetivo evaluar cuáles son los ingresos gravables para el cálculo de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas naturales, debido a una nueva normativa que conceptualiza de manera diferentes ciertos ingresos de las personas naturales como lo es el salario, y por ser la Ley Orgánica del Trabajo, Trabajadores y Trabajadoras LOTT (Asamblea Nacional, 2012) una Ley de rango superior, pues puede invalidar lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Por otra parte, se pueden señalar a las personas naturales que trabajen bajo la relación de dependencia, que tienen la obligación y el derecho de declarar a los fines de la determinación del Impuesto Sobre la Renta (2007), excluyendo todos los ingresos no regulares y permanentes. Es importante subrayar también que cuando el trabajador este obligado a cancelar o a declarar una tasa e impuesto se tomará el cálculo considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó, según lo establece el artículo 133 párrafo 4to de la LOTT (2012).

**Palabras clave:** ingresos gravables, salario, impuestos, leyes venezolanas, derecho tributario.

### ABSTRACT

The objective of this article was to evaluate which the earnings taken into account in order to calculate income tax of natural people were, due to a new norm that conceptualizes some earnings of natural people differently as it is salary, and since The Organic Law of work and workers is a Law of superior rank, it can invalidate what is established by the Law of tax income. On the other hand, natural people that work for an employer have the right and obligation to pay income taxes (2007), with the exception of all regular and



permanent earnings. It is important to point out that every time the employee is required to pay taxes, the calculation utilized is that of the normal salary that correspond to the previous month, as it is established in article 144, paragraph 4 in The Organic Law of work and workers (2012).

**Keywords:** taxable income, wages, taxes, Venezuelan law, tax law.

## INTRODUCCIÓN

En todo el mundo, los países requieren de recursos para satisfacer las necesidades públicas. En Venezuela, la fuente principal proviene de ingresos que derivan de la explotación petrolera, de los hidrocarburos y, en general, de los recursos no renovables. Es por ello que siempre ha sido considerado como uno de los países con más bajo impuesto impositivo, igualmente, desde hace unos cuantos años estos ingresos se han hecho escasos.

Por lo tanto, se han efectuado los impuestos como una vía para la recolección de los ingresos necesarios no solo para atender los gastos públicos indispensables sino para impulsar la economía y la inversión en el país. Sin embargo, estos recursos tributarios se logran a través de los distintos procedimientos legalmente constituidos y legalizados en principios constitucionales.

En este sentido, uno de los tributos que ha sido objeto de diversas modificaciones es el Impuesto Sobre La Renta, cuyo objetivo es gravar la renta o el enriquecimiento percibido por los contribuyentes, con ocasión de las diversas actividades que estos puedan ejercer.

Según la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional, 2007):

“Entre los sujetos pasivos que están obligados a declarar y pagar dicho impuesto se encuentran las personas naturales, siempre que hayan obtenido durante el ejercicio económico un enriquecimiento neto anual superior a mil unidades tributarias (1.000 U.T.) o ingresos superiores a mil quinientas unidades tributarias (1.500U.T.)”.

De allí, han surgido distintas interpretaciones tanto de los contribuyentes como de la Administración en cuanto al concepto de salario normal para las personas naturales bajo relación de dependencia establecido tanto en la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras (Asamblea Nacional, 2012) en su artículo 133 y la Ley de Impuesto Sobre la Renta (Asamblea Nacional, 2008) en su artículo 31, en cuanto a la base imponible aplicada al cálculo de dicho Impuesto, en relación a las personas naturales bajo relación de dependencia.

Por su parte, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007, aclara el contenido del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la cual determinó que el monto definitivo para la Declaración del Impuesto Sobre la Renta es lo percibido como salario normal.



Sin embargo las normas constitucionales no pueden interpretarse de manera aislada, sino en un todo, es decir, haciendo una interpretación enlazada entre ellas ya sean del mismo rango constitucional o de diferente rango, para lo cual ha de analizarse y estudiarse los diferentes métodos de interpretación aceptados por la legislación venezolana.

Bajo el esquema gubernamental para instaurar el Socialismo del siglo XXI, actualmente está en vigencia la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras (Asamblea Nacional, 2012), reformando ciertos aspectos (artículos), que de alguna manera tienden a estar relacionados en el ámbito tributario, tal es la conceptualización de salario normal.

De ahí la importancia de realizar esta investigación, la cual permitirá evaluar el ingreso gravable de las personas naturales en el Impuesto Sobre la Renta a la luz de la presente Ley.

## **METODOLOGÍA**

El tipo de estudio es aplicado, documental, descriptivo; el diseño de la investigación es no experimental, transversal, descriptivo.

Se utilizó como técnica de recolección de datos la observación documental; los instrumentos de recolección fueron: la guía de observación y las fichas electrónicas.

De igual manera, la investigación se sustentó teóricamente con los aportes de Félix (2007), Rodríguez (2010), Guerra (2013), Atencio (2007) Zambrano (2012); además de normas como: la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2011), Ley de Impuesto Sobre la Renta (Asamblea Nacional, 2007), Ley de Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras (Asamblea Nacional, 2012), entre otros.

## **ASPECTOS TEÓRICOS**

El Código Civil de 1986, en su artículo 16, define que todos los individuos de la especie humana son personas naturales. Y de la misma manera, el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) establece que todas las personas tienen el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

Habiendo explicado la conceptualización legal en Venezuela de una persona natural, se tiene que, conforme a lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (ISLR) (Asamblea Nacional, 2007) establece que todas las personas naturales están sometidas al régimen impositivo de declaración de sus rentas percibidas por una inversión, trabajo bajo relación de dependencia o en el libre ejercicio profesional, y en líneas generales todos aquellos enriquecimientos provenientes de la realización de cualquier actividad económica que genere rentas.

Según Rodríguez (2010), se señala que la Declaración de Rentas crea una manifestación jurada que el contribuyente entrega a la Administración Tributaria del Impuesto, también consiste en una relación detallada anual de todos los ingresos gravables y de sus respectivos egresos.

A tal efecto, se incluyen:

- Sueldo o salario, que se percibe de manera semanal, quincenal o mensual.
- Las cancelaciones trimestrales, semestrales o anuales, que correspondan a montos que se repitan anualmente y que se consideren objeto o consecuencia del desempeño de sus funciones durante el año, entre ellas, vacaciones, bono vacacional, aguinaldos, utilidades, bonos fijos, bonificaciones anuales y primas, entre otros.

El ejercicio anual gravable para las personas naturales es en un periodo de 12 meses, con base a un año calendario o año civil, es decir desde el primero de enero al 31 de diciembre.

Es preciso señalar que la obligación de declarar surge para las personas naturales residentes en el país cuando obtienen un enriquecimiento global neto anual superior a mil unidades tributarias (1000 U.T.) o ingresos brutos mayores de mil quinientas unidades tributarias (1500 U.T.); mientras que en el caso de las personas naturales no residentes, la obligación de declarar es por cualquiera sea el monto de sus enriquecimientos.

Para el año 2012 quedaba a criterio o sobre deber formal efectuar la declaración si las rentas no superaban las 1000 U.T. según lo establecido en el artículo 79 de la Ley de ISRL; pero a partir del 17/06/2013, el Ministerio del Poder Popular de Finanzas junto al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la Providencia Administrativa n° SNAT/2013/0034, cuya promulgación consta en la G.O. n° 40.190, establece que todas las personas deben efectuar declaración de rentas genere o no pago.

### **¿QUÉ SE ENTIENDE POR SALARIO?**

De acuerdo con Guerra (2013), el salario es todo aquel pago (dinero o cualquier otra especie) que recibe de forma periódica un trabajador de parte de su patrono por un tiempo de trabajo determinado o por la realización de una tarea específica o fabricación de un producto cualquier. El pago puede ser mensual, semanal o diario. De igual manera, pueden ser clasificados como salario normal, básico o integral.

La Guía Práctica Laboral (2014) expresa que el salario básico suele asociarse al salario fijo pactado para las condiciones usuales o mínimas de contratación. Es más fácil identificarlo en aquellas modalidades de contratación por unidad de tiempo. Y es el salario empleado para el cálculo de horas extras y bono nocturno.

Igualmente, Zambrano (2012) señala que el salario normal es la remuneración devengada por el trabajador de forma regular y permanente por la prestación del servicio, aunque no coincida con el salario básico inicialmente pactado. En este tipo de salario se



incluyen remuneraciones que el trabajador recibió por la prestación de un servicio que necesita tiempo extra para la empresa. Este tipo de salario se emplea para el cálculo de los días de descanso y feriados, las vacaciones, utilidades y el bono vacacional.

Por otra parte Zambrano (2012) y la Guía Práctica Laboral (2014) coinciden en que el salario integral se corresponde con todo aquello que devenga el trabajador con ocasión de la prestación de servicios y sin distinguir periodicidad, regularidad o permanencia, incluye expresamente las utilidades y el bono vacacional. Este salario debe ser empleado para el cálculo de las prestaciones sociales e indemnizaciones relativas a la terminación laboral.

El Artículo 104 de la LOTT (Asamblea Nacional, 2012) establece que se entiende por salario la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en moneda de curso legal, que corresponda al trabajador o trabajadora por la prestación de su servicio y, entre otros, comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participación en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extraordinarias o trabajo nocturno, alimentación y vivienda.

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

A los fines de la LOTT se entiende por salario normal, la remuneración devengada por el trabajador o trabajadora en forma regular y permanente por la prestación de su servicio.

Prosigue la ley explicando:

“Quedan por tanto excluidos del mismo las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestaciones sociales y las que esta Ley considere que no tienen carácter salarial. Para la estimación del salario normal ninguno de los conceptos que lo conforman producirá efectos sobre sí mismo” (Asamblea Nacional, 2012).

Y, a su vez, el artículo 16 de la LISLR (Asamblea Nacional, 2007) define el ingreso bruto global de los contribuyentes de la siguiente manera:

“El monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo lo que en contrario establezca la Ley”.

### **¿CÓMO SE ESTIPULA EL SALARIO?**

Según Zambrano (2012) y la Guía Práctica Laboral (2014), se expresa que el salario se estipula libremente entre las partes contratantes, garantizando la justa distribución de



la riqueza, sin que ningún caso pueda ser inferior al fijado como mínimo para el Ejecutivo Nacional.

Es importante hacer algunas observaciones al respecto:

A. Debe atenderse al principio de la igualdad salarial, desempeñando en puesto de trabajo, jornada y condiciones de eficiencia también iguales, debe corresponder el salario igual. Esto no excluye que se otorguen primas de carácter social por concepto de antigüedad, responsabilidad familiar, economía de materias primas y otros medios semejantes, siempre que esas primas sean generales para todos los trabajadores que se encuentren en condiciones análogas.

B. Cuando la relación de trabajo se ajuste a tiempo parcial o por una jornada menor a la permitida legalmente, el salario puede estipularse en proporción al tiempo trabajado.

C. Satisfacción de las necesidades materiales, sociales e intelectuales del trabajador, sus familiares y dependientes, que le permitan una vida digna.

D. Cantidad y calidad de servicio prestado.

E. Equivalencia con los salarios devengados por trabajadores de la localidad, o de aquellos que presten el mismo servicio.

De acuerdo con Atencio (2007), quien señala en la sentencia N° 301 de fecha 27/02/2007 emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, se modificó la preposición del artículo 31 de la Ley de ISLR, considerando cómo enriquecimientos netos de los trabajadores a los fines del cálculo del impuesto sobre la renta los salarios devengados de forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, a los fines de adaptar la normativa tributaria en esa materia a los preceptos constitucionales vigentes y al espíritu de la legislación laboral.

Asimismo, Romero (2007) afirma que los trabajadores deben calcular y pagar su impuesto sobre la renta únicamente sobre aquellas remuneraciones de carácter salarial que califiquen de 'salario normal' y que toda aquella remuneración salarial que no pueda ser considerada como 'salario normal', queda expresamente excluida del gravamen sobre el impuesto sobre la renta, es decir, exentas o no gravable.

Igualmente, expresa también el citado autor que también la participación en los beneficios (utilidades) y el bono vacacional no forma parte del salario normal, y que por lo tanto no constituyen enriquecimientos netos a los fines de la determinación del Impuesto sobre la Renta, ni tampoco están sujetos a retenciones.

Según Romero (2007), la norma que estipula los conceptos que conforman el enriquecimiento neto de los trabajadores, puede ser interpretada conforme a los postulados constitucionales, estimando que éste sólo abarca las remuneraciones otorgadas en forma regular (salario normal) a que se refiere el parágrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras



(Asamblea Nacional, 2012), con ocasión de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, excluyendo entonces de tal base los beneficios remunerativos marginales otorgados en forma accidental, pues de lo contrario el trabajador contribuyente perdería estas percepciones –si no en su totalidad, en buena parte- sólo en el pago de impuestos.

Por lo tanto, Romero (2007) expresa que la decisión de la Sala fue precisa, clara y positiva, pues efectivamente lo accidental se diferencia a regular y permanente, por lo que –independientemente- del nombre que pueda dársele a una determinada remuneración, no puede afirmarse, como lo sostienen los representantes judiciales del SENIAT, que dicha interpretación “(...)podría estimular la elusión (sic) fiscal”. En todo caso, sería la evasión al pago de los tributos, pues el quid para su inclusión o exclusión a los efectos del cálculo de la base imponible obedece a su forma de suceder, o de percibirse sin que pueda existir elusión alguna proveniente del fallo, ya que los pagos salariales regulares no pueden sustituirse con bonos u otro tipo de remuneración.

Según Atencio (2013), a la luz de este criterio de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, los ingresos que deben declarados por los trabajadores son aquellos devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo la relación de dependencia, es decir, en base a su salario normal, excluyendo las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la ley considere que no tiene carácter salarial.

Posteriormente en materia de Impuesto sobre la Renta se declara lo siguiente:

“El 19 de diciembre de 2001, los ciudadanos y abogados en ejercicio Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio, interpusieron ante la Sala Constitucional del TSJ, Recurso de Nulidad en contra de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto No. 307 con Rango y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial No. 5.390 Extraordinario, del 22 de octubre de 1999”.

Según Guerra (2013), se afirma que en fecha 27 de febrero de 2007, más de 6 años después de ejercido el Recurso, la sentencia No. 301 con ponencia del Magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero, decide lo siguiente:

“Declara inadmisibles, por pérdida sobrevenida del interés procesal, la acción de nulidad interpuesta por los ciudadanos Adriana Vigilancia García Y Carlos A. Vecchio, en contra de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto No. 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial No. 5.390 Extraordinario, de 22 de octubre de 1999”.

Asimismo, Guerra (2013) interpreta constitucionalmente el sentido y alcance de la preposición contenida en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional, 2007).

De igual manera, se estipula:

“En atención a la naturaleza de este pronunciamiento, esta Sala ordena la publicación íntegra del citado fallo en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, en cuyo sumario deberá indicarse lo siguiente: Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que interpreta constitucionalmente el sentido y alcance del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007)” (Tribunal Supremo de Justicia, 2007).

En dicha Sentencia N° 301 de fecha 27/02/2007 emanada de la Sala Constitucional se modifica la preposición del artículo 31 de la Ley de ISLR (2007), en el siguiente sentido:

“Artículo 31. Se consideran como enriquecimientos netos los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley”. (Tribunal Supremo de Justicia, 2007)

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

De esta manera, Guerra (2013) afirma que la Sala ejerció su labor de máxima intérprete de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), ya que ajusta la norma legal referida a los postulados constitucionales, la cual se adecua al espíritu del párrafo cuarto del artículo 133 de la LOTT (Asamblea Nacional, 2012) que dispone cuando el patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó.

Finalmente, Atencio (2007) expone que el impuesto sobre la renta a los asalariados, entonces se aleja en exceso de la progresividad propia de esta clase de tributos, sobre todo si se toma en cuenta que aquella fuente de enriquecimiento se encuentra también incurrida por una serie de contribuciones parafiscales (Seguro Social, Política Habitacional, INCES).

Además, quizás con un impacto mayor en cuanto al consumidor final, el trabajador se ve obligado a soportar el traslado del gravamen al consumo (IVA), que acaso consulta su capacidad contributiva en forma mediata. Estas afirmaciones colocan en evidencia una elevada presión fiscal claramente regresiva sobre las fuentes de enriquecimiento de los trabajadores asalariados.

### **SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

Luego de explicado, se conoció que el Tribunal Superior de la región Los Andes (2007) dictaminó con lugar el recurso contencioso tributario por lo siguiente:



“En principio lo que se solicita es la nulidad absoluta por la elevada base imponible aplicada al cálculo del Impuesto Sobre La Renta del asalariado al tomar lo percibido como salario integral y no el decidido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007, donde aclara el contenido del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la cual determinó que el monto definitivo para la declaración del Impuesto Sobre la Renta es lo percibido como salario normal, que es su caso incluye Salario Básico, Auxilio de transporte, auxilio familiar, bono de frontera, auxilio consumo de energía eléctrica entre otros”.

Por otra parte, la Administración Tributaria procedió a solicitar a la empresa Corporación Eléctrica Nacional (Corpoelec) los comprobantes de pago del Bono Vacacional en los que se elimina su cálculo y comprobantes de pago mensuales de nómina por concepto de Sueldos y Salarios percibidos entre otros documentos solicitado.

Posteriormente, después de la revisión de los comprobantes recibidos de la empresa Corporación Eléctrica Nacional (Corpoelec) en los cuales separan los siguientes conceptos asignados al trabajador correspondientes a: salario diurno, bono nocturno, horas extras diurnas y nocturnas, tiempo de reposo, comida, días de descanso, entre otros. Después del resultado visto y analizado como fueron los comprobantes de liquidación semanal suministrados por Corporación Eléctrica Nacional (Corpoelec), esta administración tributaria en la fase judicial pudo determinar una diferencia respecto a lo declarado por el contribuyente por concepto de sueldos y salarios para el ejercicio investigado.

Otro punto muy importante a señalar es con respecto a las horas extras, utilidades, bonos vacacionales, entre otros. Se debe aclarar que forman parte del salario normal establecido en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997 y visto en la Sentencia antes citada. Solo se excluyen a los fines de la determinación del enriquecimiento neto de los trabajadores bajo relación de dependencia aquellas remuneraciones obtenidas de manera accidental y eventual, conceptos que deben considerarse como parte de la base imponible para el Impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte, en el caso de las personas naturales cuya fuente de ingresos proviene de una relación laboral, la legislación tributaria tomó una amplísima base que indica que los sueldos, salarios, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidas por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, están establecidos en el artículo 133 eiusdem, en el cual se entiende por salario la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, que corresponda al trabajador por la prestación de su servicio y, entre otros. Comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participación en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extras o trabajo nocturno, alimentación y vivienda.

Es decir, quedan excluidos del salario las de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial.



Asimismo, se puede indicar que en el párrafo cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997 establece que cuando el patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó.

Es importante subrayar que queda claro que las remuneraciones que deben considerarse como base imponible para el cálculo del impuesto, tasa o contribución tributaria para los asalariados, es decir, los trabajadores bajo relación de dependencia, son el salario normal según en el párrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997 (ya Derogada) y la actual ley se establece:

“El pago de contribuciones o impuestos señalado en su artículo 107 que dice cuando el patrono, patrona o el trabajador o trabajadora, estén obligados u obligadas a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará, considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó” (Asamblea Nacional, 2012).

En cuanto a los conceptos referentes a: bonificaciones, horas extras y vacaciones, ha estimado una gran controversia en torno a la gravabilidad de las utilidades, vale decir, que los mismos no están incluidos dentro de las definiciones de salario ni sueldos por cuanto se trata de remuneraciones complementarias de carácter accidental o extraordinario, dirigidas a beneficiar una situación especial de los empleados. Eso no implica un pago regular, como resultado de las labores realizadas por éstos durante la jornada ordinaria de trabajo.

Para finalizar con este análisis, hay que dejar claro que no se debe confundir el salario normal a los fines de la determinación de los impuestos tasa y contribuciones, con el concepto de salario, en materia laboral. A los efectos tributarios, se toma en cuenta el sueldo normal al que no se debe sumar lo recibido en bonos y demás asignaciones, monto este que será tomado en cuenta para determinar la base imponible a declarar. Es decir, por eso no es justo que las bonificaciones de fin de año que no son enriquecimientos sino que es un beneficio laboral tenga que pagar impuesto por ello, el mismo análisis para el bono vacacional, que es para que el trabajador disfrute de su periodo de descanso, entonces ello no puede ser tomado en cuenta a la hora de determinar el enriquecimiento neto gravable, ni mucho menos las contribuciones

### **FUNDAMENTOS LEGALES: COMPARACIÓN DE LA LOT (1997) Y LA LOTT (2012)**

En Venezuela, la Ley Orgánica del Trabajo es el instrumento normativo más fundamental que se aplica a las relaciones de trabajo. Es una ley de orden público (de aplicación obligatoria) que se aplica a venezolanos y extranjeros con término del trabajo prestado o convenido en Venezuela. Sus normas pueden ser renovadas por convenios específicos o por contratos colectivos

Asimismo, la primera Ley del Trabajo adoptada en nuestro país fue la del 1936 y de una larga vigencia, sufrió varias reformas parciales, especialmente sobre la terminación



del contrato de trabajo, y fue seguida de una serie de leyes especiales sobre diferentes materias. Fue suplantada por la Ley Orgánica del Trabajo, de 1990, la cual derogó también la mayoría de esas leyes especiales e incorporó parte de su contenido y de las disposiciones del Reglamento de la Ley del Trabajo, de 1973. También la Ley Orgánica del Trabajo fue reformada en 1997, principalmente con el fin de modificar normas sobre el salario y el sistema de prestaciones e indemnizaciones pagaderas a la terminación del contrato de trabajo.

De igual manera, la última legislación laboral adoptada en nuestro país es la Ley Orgánica del Trabajo, de los Trabajadores y las Trabajadoras (LOTTT) (Asamblea Nacional, 2012), firmada por el entonces Presidente de Venezuela, Hugo Chávez, cuando entró en vigencia el 30 de abril de 2012 en la Gaceta Oficial número 6.076. Posteriormente, por medio de la sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano (TSJ) quedó oficialmente aprobada la nueva normativa, cuyo contenido fue producto de más de 19 mil propuestas presentadas por los trabajadores y unas mil 800 asambleas en todo el país.

Por otra parte, la LOTTT (Asamblea Nacional, 2012) tiene que dejar claro el papel de las Inspectorías del Trabajo, que no intervienen en defensa de los trabajadores y trabajadoras, sino que caen ante los ofrecimientos del patrono. Aún no puede señalarse de la pureza de una justicia laboral autónoma y especializada, que garantice la protección del trabajador o trabajadora en los términos y condiciones establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en la legislación laboral.

En otras palabras, la LOTTT (Asamblea Nacional, 2012) tiene como propósito cuatro ejes fundamentales: la disminución de la jornada laboral, la constitución de los consejos de los trabajadores, el regreso de la retroactividad de las prestaciones sociales, así como dar lucha a fondo contra la tercerización o desregulación del trabajo, y así agruparse para garantizar empleo digno para todos. Sin dejar de tener la misma importancia esencial: las sanciones, las inspectorías del trabajo y el acoso laboral.

De modo puntual se puede decir que la reducción de la jornada laboral a seis horas de trabajo diario y 36 semanales. La reducción de la jornada no puede enlazar disminución del salario básico ni de los beneficios socioeconómicos y laborales.

Finalmente, para dar cumplimiento a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) en su disposición transitoria cuarta, numeral 3, que señala que, mediante la reforma de la Ley Orgánica del Trabajo, un nuevo régimen para el derecho a prestaciones sociales reconocido en el artículo 92 de la Carta Magna cual integrará el pago de este derecho de forma proporcional al tiempo de servicio, y calculado de conformidad con el último salario devengado, creando un periodo para su prescripción de diez años. Durante este lapso, mientras no entre en vigencia la reforma de la ley seguirá aplicándose de forma transitoria el régimen de la prestación de antigüedad establecido en la Ley Orgánica del Trabajo vigente.

**Cuadro 1. Comparación de la disposición de las prestaciones sociales en la LOT (Asamblea Nacional, 1997) y LOTT (Asamblea Nacional, 2012)**

Art. LOT (1997)	Contenido	Contenido	Art. LOTT (2012)
108	<p>La prestación de antigüedad se calcula a partir del tercer mes ininterrumpido de servicio, a razón de 5 días de salario por mes completo laborado. Puede ser acreditado en un fideicomiso, Fondo de Prestaciones o en la contabilidad de la empresa.</p> <p>A partir del segundo año de servicio el trabajador tiene derecho a 2 días adicionales por año servicio, acumulativos hasta 30 días.</p> <p>Este concepto genera intereses en tres modalidades: 1) al rendimiento del fondo de prestaciones o del fideicomiso; 2) a la tasa activa de los seis principales bancos del país en caso que el patrono no haya cumplido con abrir el fondo de prestaciones o el fideicomiso; y, 3) a la tasa promedio de los seis principales bancos del país en caso que se encuentre en la contabilidad de la empresa.</p>	<p>Se denomina Prestaciones Sociales y serán calculadas con el último salario devengado al finalizar la relación. Pueden ser acreditadas en Fideicomiso individual, Fondo Nacional de Prestaciones Sociales y contabilidad, previa autorización del trabajador.</p> <p>Forma de cálculo:</p> <p>a) Garantía de prestaciones sociales: 15 días del último salario devengado, depositados al inicio de cada trimestre.</p> <p>b) Prestación adicional: 2 días de salario por cada año, acumulativos hasta 30 días.</p> <p>c) Cuando finalice la relación, se calcularán las prestaciones sociales a razón de 30 días por cada año o fracción superior a 6 meses, con base al último salario.</p> <p>d) El trabajador recibirá por prestaciones sociales el monto que resulte mayor entre la forma de cálculo de los literales a) y b); en comparación con el cálculo del literal c).</p> <p>e) Relación de trabajo que culmine antes de 3 meses, corresponde al trabajador 5 días por mes trabajado o fracción.</p> <p>f) Oportunidad del pago: dentro de los 5 días siguientes a la terminación de la relación, caso contrario generará interés de mora a la tasa activa de los 6 principales bancos.</p> <p>Las prestaciones acumuladas para el momento de la entrada en vigencia de la nueva ley, permanecen a disposición del trabajador en las mismas condiciones.</p> <p>El tiempo de servicios para el cálculo de las prestaciones sociales de los trabajadores activos, será el transcurrido a partir del 01-06-1997.</p>	141 142 143

**Fuente:** Rangel (2012).



**Cuadro 2. Comparación de la disposición del salario en la LOT (Asamblea Nacional, 1997) y LOTT (Asamblea Nacional, 2012)**

Art. LOT (1997)	Contenido	Contenido	Art. LOTT (2012)
133	Contempla la figura del Salario de Eficacia Atípica Salario Normal.	Se elimina la figura del Salario de Eficacia Atípica. El Ejecutivo Nacional podrá decretar aumentos generales de salario Salario para cálculo de prestaciones sociales será el último devengado y para trabajadores con salario a destajo, por unidad de obra, pieza, comisión o variable, será el promedio de los últimos 6 meses de trabajo.	121

**Fuente:** Rangel (2012).

De acuerdo a lo anteriormente planteado, se puede señalar que el nuevo régimen de prestaciones sociales es una combinación entre el sistema que estuvo vigente antes de junio de 1997 y el que entró en vigencia a partir de esa fecha. Asimismo, la LOTT (Asamblea Nacional, 2012) ordena al patrono depositar 62 días de salario integral el primer año (antes eran 45 días), 64 el segundo año y así sucesivamente hasta llegar a 90 días. Dichos depósitos deben realizarse en forma trimestral (15 días por trimestre), calculados con base en el último salario del trimestre y al final de cada año se depositan los 2 días adicionales por año adicional de servicios.

Las prestaciones sociales deberán cancelarse dentro de los cinco días siguientes al término de la relación laboral, de lo contrario se pagarán intereses y se fija el llamado “doble” (pago doble de las prestaciones) para el caso de los despidos injustificados.

Por otra parte, cuando la relación de trabajo finaliza por cualquier causa, la LOTT (Asamblea Nacional, 2012) prescribe recalcularse la prestación de antigüedad a razón de 30 días de salario integral por año trabajado, calculados con base en el último salario ganado por el trabajador.

La prestación que corresponde al trabajador es el equivalente a la diferencia entre el monto del recálculo y el monto depositado, es decir, el trabajador se lleva el monto que resulte mayor.

Finalmente, la LOTT (Asamblea Nacional, 2012) ordena hacer el recálculo de la prestación de antigüedad con base en el último salario a partir de 1997. Las empresas deberán tener el histórico de lo depositado entre 1997 y la fecha de culminación de la relación de trabajo para indemnizar el monto depositado con el monto recalculado.



Con respecto al salario, expresa la anterior LOT de 1997 que se les permitía a los patronos y trabajadores, de común acuerdo, exceptuar hasta un 20% del salario del impacto Prestacional, práctica bastante normal en las empresas con contrato colectivo. Esta posibilidad fue eliminada en la actual LOTT (Asamblea Nacional, 2012), lo que sin duda será un factor inhibitorio de nuevos aumentos salariales.

En la antigua Ley de Trabajo (1997), para el cálculo de beneficios, prestaciones e indemnizaciones, no puede ser considerado hasta un 20 % del salario, mientras que en la actual LOTT (Asamblea Nacional, 2012) el salario de eficacia atípica no está permitido.

Igualmente, el salario de los trabajadores no podrá ser limitado en forma alguna como resultado de la reducción de la jornada de trabajo establecida en la LOTT (Asamblea Nacional, 2012).

En cuanto a la oportunidad del pago del salario, el tiempo no podrá ser mayor a una quincena, sólo se permitirá un único pago mensual cuando el trabajador reciba del patrono alimentación y vivienda.

Por consiguiente, la obligación es darle un recibo con el pago dónde estén todos los elementos que forman el salario. Tiene la obligación igual en prestaciones sociales. En cuanto al salario atípico, esto se eliminó en la actual ley porque era injusto. El salario no puede ser objeto descuento, se aumentaban 100, pero para cualquier cálculo solo se tomaban 80 Bs., eso fue eliminado era un injusto legal que perjudicaba al trabajador.

### **CONSIDERACIONES FINALES**

Después de haber analizado las normas jurídicas que conceptualizan el salario normal, se presentan las siguientes consideraciones:

- Se debe definir objetivamente en leyes y reglamentos los ingresos que forman la base imponible para las personas naturales bajo relación de dependencia, sin lugar a interpretaciones, mediante la estructuración de un sistema tributario que procure, a quienes tienen mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado, por tener mayor capacidad contributiva.
- Se recomienda a la administración tributaria promover, a través de foros y talleres, la difusión acerca del ingreso gravable de las personas naturales bajo relación de dependencia, a fin de que puedan ser considerados al momento de presentarse problemas con la declaración, evitando las sanciones que esto puede acarrear por mala interpretación de la norma y de alguna manera no violar el principio capacidad contributiva.
- Finalmente, el Impuesto sobre la Renta y la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras se corresponden, en cuanto al tema evaluado (declaración definitiva de persona natural bajo relación de dependencia). Así pues, al promulgarse tal Ley confirma el concepto ya aclarado por la Sala Constitucional en sentencia antes señalada, en la cual se considera el salario normal como base imponible



para la elaboración de dicha declaración; además de establecer en su artículo 107 que el trabajador cuando tenga la obligatoriedad de cancelar algún tributo se calculará en base al salario normal.

### REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial número 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Ordinaria número 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2007). Ley de Impuesto Sobre La Renta. Gaceta Oficial número 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2012). Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras. Gaceta Oficial Extraordinaria número 6.076 de fecha 7 de mayo de 2012. Venezuela.

Atencio, G. (2007). Reseña de Jurisprudencia. Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sobre la tributación de los salarios de las personas físicas en el impuesto sobre la renta. Cuestiones Jurídicas. Volumen 11, número 1. (Pp. 117-127).

Congreso de la República de Venezuela (1986). Código de Procedimiento Civil. Gaceta Oficial número 3.694 de fecha 22 de enero de 1986. Venezuela.

Félix, J. (2007). Impuesto Sobre la Renta. Manual Didáctico y de Consulta. Venezuela. Editorial Legis.

Guerra, F. (2013). Gravamen de Remuneraciones en el ISLR Deducibilidad del Gasto Sentencias y Reforma de la LOT. Disponible en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/febrero/301-270207-01-2862.html>. Consulta: 18/03/2013.

Ministerio del Poder Popular para las Finanzas (2013). Providencia Administrativa que establece el Deber de Presentación Electrónica del Impuesto sobre la Renta. Providencia número SNAT/2013/0034. Gaceta Oficial número 40.109 de fecha 17 de junio de 2013. Venezuela.

Rangel, L. (2012). Cuadro Comparativo LOTTT (Nueva y Vieja Ley Orgánica del Trabajo). Documento en línea. Disponible en: <http://ambienteubv.wordpress.com/2012/05/18/cuadro-comparativo-lottt-nueva-y-vieja-ley-organica-del-trabajo/>. Consulta: 11/10/2013.



- Rivero, J. (2013). Fundamentos Legales. Comparación de la LOT (1997) y la LOT (2012). Documento en línea. Disponible en: <http://temasinteresantes90.blogspot.com/2013/03/en-venezuela-la-ley-organica-deltrabajo.html?m=1>. Consulta: 16/11/2014.
- Rodríguez, J. (2010). Curso Práctico de Impuesto Sobre la Renta. Venezuela. Centro Contable Venezolano.
- Romero, J. (2007). Sala Constitucional número 301. Documento en línea. Disponible en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/marzo/390-090307-01-2862.html>. Consulta: 10/09/2013.
- Sin autor (2014). Guía Práctica Laboral. Venezuela. Editorial Legis.
- Tribunal Supremo de Justicia (2012). Asunto número AP21-L-2012-000925. Documento en línea. Disponible en: <http://caracas.tsj.gov.ve/decisiones/2012/diciembre/2044-13-AP21-L-2012-000925-PJ0062012000360.html>. Consulta: 10/09/2013.
- Zambrano, F. (2012). Forma de Calcular el Salario, Prestaciones Sociales y demás respectos laborales en la Nueva Ley Orgánica del Trabajo, las Trabajadoras y los Trabajadores. Venezuela. Editorial Atenea.