

Los principios de capacidad contributiva y progresividad en la imposición sobre la renta en Venezuela *

Gilberto Atencio Valladares ** Michelle Azuaje Pirela ***

“Para mantener esta fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable establecer una contribución común que debe distribuirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus posibilidades.” [Artículo XIII de la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*, París, 26 de agosto de 1789].

Resumen

Se presenta a continuación una breve investigación sobre la incidencia de los principios constitucionales de capacidad contributiva y progresividad en la forma de determinar el impuesto sobre la renta vigente en el ordenamiento jurídico venezolano. Para el desarrollo de este artículo se ha tomado como base el estudio y análisis de los principios enunciados a la luz de la Constitución de 1999, la ley, la doctrina, la jurisprudencia y, en fin, de la estructura del sistema de imposición sobre la renta venezolano, para así dar cumplimiento al objetivo planteado, esto es, determinar si este impuesto es uno de los más justos del sistema tributario nacional. Concluyendo

* Recibido: 20/07/2007 Aceptado: 14/04/2008

** Abogado *Summa Cum Laude* (Universidad del Zulia, LUZ). Premio Simón Bolívar (LUZ). Máster en Asesoría Jurídica de Empresas (LL.M) en el Instituto de Empresa (IE) de Madrid, España. Doctorando en Derechos y Garantías del Contribuyente, Universidad de Salamanca, España (USAL). Becario Fundación Carolina. Profesor de la Universidad Rafael Urdaneta.

*** Abogada (Universidad del Zulia, LUZ). Candidata a Especialista en Tributación por la Universidad del Zulia. Cursante del Máster en Derecho de la Empresa en la Universidad de Alcalá- Centro Internacional de Formación Financiera, Madrid, España.

entonces, que si bien el impuesto adolece de algunas imperfecciones, en la actualidad es el que más se asemeja al ideal de justicia tributaria previsto en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Palabras Claves: Capacidad Contributiva, Progresividad, Impuesto sobre la Renta, Justicia Tributaria, Constitución de 1.999.

Abstract

It follows a research directed toward the study of the incidence of the Principles of Taxpaying Capacity and Progresivity, in the way that the income tax is determined. Over the basis of the analysis of the principles enunciated under the light of the Constitution, the Law, Authors opinions and the Jurisprudence, to respond to the question of, if it is this tax one of fairest of the national tributary system. Concluding, that although it suffers from some imperfections, at the present time, it is the one that more resembles the anticipated ideal of tributary justice of the actual Constitution.

Key words: Taxpaying capacity, Progresivity, Income Tax, Tributary Justice.

I. Introducción

El sistema tributario venezolano, establecido principalmente en el Texto Constitucional de 1.999, consagra una serie de principios que han sido el resultado de incesantes luchas de los ciudadanos en búsqueda de sus objetivos comunes. Gracias al desarrollo de las libertades y derechos fundamentales, el Derecho Tributario ha venido evolucionando y ha sido cada vez mayor la protección que los Estados de Derecho brindan a los ciudadanos. De esta forma, el contribuyente en particular, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, goza de una serie de derechos, garantías y principios que le amparan frente al poder de imperio del Estado y, que hoy en día no cabe la menor duda que éstos pueden reconducirse a la “idea de justicia en el reparto de las cargas tributarias” (González, et al, 2004: 25).

Al analizar la configuración actual del sistema tributario venezolano, se puede decir que dos son los tributos que figuran como piezas fundamentales de este sistema, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta ¹, tributos diametralmente opuestos por su incidencia y estructura. Así,

¹ Sin mencionar la cantidad de contribuciones parafiscales, las cuales son consideradas como una verdadera Hacienda Paralela, cuyo impacto fiscal en las empresas es muy similar al que se deriva del Impuesto sobre la Renta y el

el Impuesto al Valor Agregado es indirecto, proporcional y grava manifestaciones mediatas de exteriorización de capacidad contributiva (Villegas, 2005: 785), y al ser trasladado a los consumidores finales, que a pesar de no ser los obligados, son quienes sufren su incidencia, por lo que se considera un tributo injusto, mientras que el Impuesto sobre la Renta es directo, progresivo y grava manifestaciones inmediatas de exteriorización de capacidad contributiva, por ello se afirma comúnmente que esta característica le hace más justo, porque grava la riqueza donde ésta se encuentra, tomando en consideración situaciones particulares de los contribuyentes.

El Impuesto sobre la Renta que encabeza los índices de recaudación con un Cuarenta y Siete coma Siete por ciento (47,7%)¹, es comúnmente catalogado en Venezuela como el “impuesto más justo”, pues se señala que de acuerdo a su estructura y forma de determinar el gravamen es el que más atiende a los principios de capacidad contributiva, progresividad e igualdad, entre otros, a diferencia por ejemplo, del Impuesto al Valor Agregado dado su natural carácter de injusticia e incidencia negativa desde el punto de vista de la capacidad contributiva de los ciudadanos, pues por ejemplo, ciertos productos son consumidos al mismo precio tanto por ciudadanos de escasa o nula capacidad contributiva como por aquellos con evidente capacidad para tributar, sin embargo ella no se manifiesta al pagar los productos y tanto unos como otros sufren la incidencia de este impuesto. Pero, el Impuesto sobre la Renta por su parte grava manifestaciones inmediatas de riqueza, específicamente la obtención de rentas en un ejercicio económico anual. En atención a ello ¿será cierto entonces que el Impuesto sobre la Renta cumple con el ideal de Justicia Tributaria de los sistemas modernos? ¿Cuáles son las características de este tributo que permiten realizar tal aseveración? ¿Es realmente el Impuesto sobre la Renta venezolano un tributo que toma en cuenta la capacidad real de cada sujeto pasivo llamado a contribuir? A estas interrogantes, pretende darse respuesta en lo sucesivo, a través de la revisión y análisis de la estructura, contenido y principios vigentes en el ordenamiento jurídico venezolano. Así, serán estudiadas las principales características del Impuesto sobre la Renta en Venezuela, los sujetos pasivos a los cuales va dirigido, para determinar de esta forma si los principios

Impuesto al Valor Agregado.

¹ Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). 2007. Informe de Recaudación Gerencia de Estudios Económicos Tributarios Junio 2007. En: http://www.seniat.gov.ve/pls/portal/docs/PAGE/SENIAT_CA/03DE_INTERES/3.6RECAUDACION/RECAUDACION85_INFORME_JUNIO_2007.PDF. Fecha de Acceso: 18 de Julio de 2.007.

enunciados tienen vigencia en el Impuesto sobre la Renta tal y como está configurado en la actualidad. Para lo cual, se utilizan como herramientas para el análisis documental, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, legislación vigente en materia de Impuesto sobre la Renta, doctrina, jurisprudencia nacional y extranjera.

1. Contenido del Impuesto sobre la Renta. ¿Qué grava el Impuesto sobre la Renta?

En primer término, debe mencionarse el marco legal que en la actualidad rige el Impuesto sobre la Renta; así se encuentra regulado principalmente, por la Ley de Impuesto Sobre la Renta publicada en Gaceta Oficial N° 38.529 de fecha 25 de Septiembre de 2006, parcialmente reformada según Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16 de Febrero de 2007 (en adelante LISLR), el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario de fecha 24 de Septiembre de 2003 (en adelante RLISLR), el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, publicado en Gaceta Oficial No. 36.203, en fecha 12 de Mayo de 1.997, además de cada una de las Resoluciones, Decretos y Providencias, que regulan de una manera más específica, las distintas cuestiones operativas del Impuesto.

Principalmente debe recordarse que se trata de un impuesto nacional de tipo directo, que grava la *renta*, consistente en toda ganancia o incremento de patrimonio, producido por una inversión o la rentabilidad de un capital, por el trabajo bajo relación de dependencia o el ejercicio libre de la profesión, y en general, los enriquecimientos derivados de la realización de cualquier actividad económica o de la obtención de un privilegio. Así pues, el hecho imponible generador de la obligación tributaria es la obtención de enriquecimientos netos, anuales y disponibles, bien sea en dinero o en especie.

1.1. Características generales del impuesto.

Ruiz Montero (Ruiz, 2001) agrupa como características del impuesto sobre la renta venezolano, las siguientes:

- a) *Es un impuesto directo*: Siguiendo el criterio de exteriorización de la capacidad contributiva (Villegas: 2005), de acuerdo con el cual se grava en forma inmediata las manifestaciones de capacidad contributiva a través del ingreso o del patrimonio, de manera que se dirige a la aptitud del contribuyente para participar en las cargas públicas,

no a través de actos o hechos como instrumento ideado con ese fin sino por medio de la afectación del índice mismo de capacidad de tributar (Palacios, 2003). O simplemente, es un impuesto de carácter directo, porque grava la renta cuando se obtiene, a diferencia de los impuestos indirectos que gravan la renta cuando se gasta, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado.

- b) *Es un impuesto general*: Como se ha observado en la definición previamente expuesta, y ello es así dado que no se dirige a una actividad económica en particular sino que está dirigido a todos aquellos sujetos que obtengan renta en los términos que determina la ley y que tengan capacidad de pago.
- c) *Permite la globalización de los enriquecimientos*: Ello en virtud que la Ley establece que todos los enriquecimientos obtenidos de diferentes actividades deben sumarse para apreciar la capacidad contributiva total del sujeto y así aplicarle una tarifa de tributación progresiva.
- d) *Emplea un sistema progresivo*: Dado que a mayor renta (mayor volumen de enriquecimiento anual) del ente jurídico o natural que lo perciba, mayor será el índice de tributación que se le aplicará, basándose en el principio de justicia que rige a la teoría de los impuestos. En ese sentido, la relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta, la alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado (Palacios, 2003).
- e) *Es eminentemente personal*: El tributo lo paga el beneficiario del enriquecimiento y no otra persona, ya que la Ley no permite que un ente que no es el titular de la renta o enriquecimiento, sea el sujeto del gravamen (Arts. 80 y 7 LISLR). Contrario a lo que ocurre en el Impuesto al Valor Agregado en donde si bien el consumidor final no es el obligado jurídicamente, resulta ser él quien lo soporta mediante el efecto traslativo por la vía del precio.
- f) *No grava los pequeños enriquecimientos de las personas naturales*: Como se ha mencionado, las personas naturales también son sujetos pasivos de este impuesto. Sin embargo, para su protección, se establece un mínimo de subsistencia para las personas naturales a fin de que las mismas puedan cubrir sus necesidades fundamentales (Art. 80), conocido en la doctrina extranjera como la exención del mínimo vital (Martín Queralt *et al*, 2006).

- g) *En ese mismo orden de ideas, agrupa los enriquecimientos según el sujeto para su gravamen:* Así, permite diferenciar los enriquecimientos especulativos de los no especulativos, los de las personas naturales de las jurídicas, etc. Para aplicarles un índice de tributación según las características especiales que rodean a cada uno de los sujetos del impuesto. Esta característica en conjunto con la anterior permiten observar principalmente la aplicación del principio de justicia tributaria y del principio de igualdad, pues cada grupo en los que se divide el marco de imposición a la renta venezolano, responde a distintas manifestaciones de capacidad contributiva, a las cuales debe dárseles diferente trato jurídico.
- h) *Estimula la iniciativa privada mediante incentivos fiscales.*

1.2. Sujetos del Impuesto.

De la lectura del artículo primero de la LISLR, puede inferirse la existencia de tres grandes grupos de sujetos pasivos:

- a) Personas naturales o jurídicas con domicilio o residencia en Venezuela, cuya fuente de enriquecimiento esté situada dentro o fuera de Venezuela.
- b) Personas naturales o jurídicas sin domicilio o residencia en Venezuela, cuya fuente de enriquecimiento esté dentro del territorio de Venezuela.
- c) Personas naturales o jurídicas residenciadas o domiciliadas en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en Venezuela, cuya fuente de enriquecimiento sea nacional o extranjera, atribuible al referido establecimiento o base fija.

1.3. Principios que lo rigen.

Dada su estructura y regulación legal existen una serie de principios que le son propios al Impuesto sobre la Renta venezolano. En primer lugar, ha de mencionarse que de conformidad con el artículo 4 de la LISLR, en Venezuela se acogió la *Teoría de la Renta Incremento Patrimonial*, de acuerdo con la cual todo incremento patrimonial proveniente de bienes o actividades de carácter permanente o no, constituye renta y en ese sentido, será gravable el enriquecimiento neto, es decir, el incremento de patrimonio que resulta después de restar de los ingresos brutos, los costos y las deducciones permitidas por la ley. Siendo susceptible de ser gravado aquel enriquecimiento

que sea *disponible*, lo que conlleva entonces a considerar el *principio de la disponibilidad* que hace referencia a la oportunidad en la cual el titular de un enriquecimiento puede hacer uso del mismo desde el punto de vista legal y económico, aspecto que resulta determinante para saber cuándo se debe declarar tal o cual tipo de enriquecimiento (Ruiz, 2001), y éste será disponible siempre que haya entrado efectivamente en el dominio jurídico y fiscal de su perceptor, siendo por tanto susceptible de ser gravado.¹

Asimismo, debe tomarse en cuenta lo dispuesto por el artículo 148 del Reglamento de la Ley según el cual “El ejercicio anual gravable es el período de doce meses que corresponde al contribuyente”... “El ejercicio de tales contribuyentes puede empezar en cualquier día del año, pero una vez fijado no podrá variarse sin previa autorización del funcionario competente de la Administración Tributaria del domicilio del contribuyente. El primer y último ejercicio podrá ser menor de un año”.

Por otra parte, en el artículo 16 de la LISLR se prevé el principio de *globalidad* en el entendido que para determinar el *ingreso bruto global* se establece la sumatoria de todos los ingresos sin importar su origen, a los fines de la aplicación de las respectivas alícuotas.

En este mismo sentido, es importante tener en cuenta además que en Venezuela, las personas naturales y jurídicas están sometidas al Impuesto Sobre la Renta por sus enriquecimientos de origen territorial, es decir, por las rentas obtenidas o causadas dentro del territorio nacional, en lo que se conoce como el *principio de la fuente*. En atención a esto, resulta fundamental para entender la forma de determinar la renta gravable en la imposición a la

¹ El artículo 5 de la LISLR, establece la disponibilidad de los enriquecimientos cuando son efectivamente pagados, entre los cuales se encuentran:

“Los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos los derivados de regalías y demás participaciones análogas y los dividendos, los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas..”

También, establece la disponibilidad de enriquecimientos en el momento en que son devengados y aquéllos que se consideran disponibles desde que se realizan las operaciones que los producen, en el sentido siguiente:

“Los enriquecimientos que no estén comprendidos en la enumeración anterior, se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda”.

renta, el concepto de factor de conexión. En este sentido, señala la doctrina nacional que los factores de conexión nacen en virtud de la existencia de unos hechos considerados fiscalmente relevantes y que:

“En el caso específico de la escogencia por parte de los Estados soberanos de factores de conexión, ésta no se encuentra supeditada a ningún tipo de norma de derecho positivo internacional, ya que tal actuación es el producto del ejercicio del poder de imperio del que están investidos, pudiendo sobre la base de sus intereses económicos y políticos, escoger entre aquellos de carácter territorial o de naturaleza personal” (Evans, 1999: 6).

La mayoría de los Estados se inclinan por dos grupos de factores de conexión, por un lado los factores personales o subjetivos (domicilio, residencia o nacionalidad, a lo cual es indiferente el lugar donde se realice el hecho imponible) y los factores de conexión reales u objetivos (fuente territorial) y a su vez, existe un factor de conexión fundamental como es el del establecimiento permanente, según el cual si un contribuyente obtiene renta en un Estado por medio de un establecimiento permanente¹, se grava esa operación en el Estado de la fuente. (Candal, 2005).

¹ El Parágrafo Tercero del artículo 7 de la LISLR estipula: A los fines de esta Ley, se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en la República Bolivariana de Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en la República Bolivariana de Venezuela una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo, o cuando realicen en el país actividades referentes a minas o hidrocarburos, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo donde realice toda o parte de su actividad, bien sea por sí o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin. Queda excluido de esta definición aquel mandatario que actúe de manera independiente, salvo que tenga el poder de concluir contratos en nombre del mandante. También se considera establecimiento permanente a las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional, a los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios y a los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente las bases fijas en el país de personas naturales residentes en el extranjero a través de las cuales se pres-

El sistema de imposición a la renta venezolano, considera un enriquecimiento territorial, si una de las causas que genera esa renta se realiza dentro del territorio nacional. Entonces, ¿cuáles son esas causas que generan rentas de conformidad con la Ley?. Según el artículo 6 de la LISLR, simplemente la explotación del suelo o subsuelo, la formación, traslado, cambio o cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles, corporales o incorporales o a servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en Venezuela, y los que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.

Pero a su vez, adicionalmente, a raíz de la reforma experimentada por la LISLR en el año 1999, se adoptó también el principio *de renta mundial*, en virtud del cual las personas naturales o jurídicas *residentes o domiciliadas en Venezuela* están sometidas al impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente del ingreso esté situada dentro del país o fuera de él. En opinión de Richman,

“Es principio básico común a los países democráticos y económicamente más avanzados que dentro de los linderos de la jurisdicción tributaria nacional, quienes reciban ingresos en igual proporción que otros deban ser tratados de forma uniforme como contribuyentes. De manera que todos aquellos residentes y ciudadanos de un país dado que disfrutaron de la protección y de otros privilegios dados por el gobierno de ese país y/o tenga derechos al voto, deben ser gravados por ese país con tarifas iguales a aquéllos que reciban igual renta, sea bien nacional o extranjera”. (Candal, 2005: 59)

De conformidad con el artículo 11 del Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial No. 37.305, de fecha 17 de Octubre de 2001:

“Las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos *ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional*, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela, o posea establecimiento permanente o base fija en el país”. [cursiva de los autores].

Por tanto, es importante dejar claro que las rentas obtenidas fuera del territorio nacional, también pueden ser gravadas, a raíz de la reforma de la LISLR, con la inclusión del principio de renta mundial. Así, en la Ley que rige el ISLR venezolano ha sido consagrado el principio de *renta mundial*,

ten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

y es que según el artículo 1, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela estará obligada a sufragar el impuesto por todas las rentas que obtenga, sean en el exterior o en el país.

Esta adopción del principio de renta mundial, indica un sector de la doctrina que en Venezuela ha sido adoptado el criterio de residencia para sujetar a estas personas a un gravamen sobre su renta mundial (Evans, 2003). En este sentido, son residentes a los efectos tributarios aquellos sujetos mencionados en el artículo 30 del Código Orgánico Tributario¹. En el mismo sentido, cuando un Estado asume como factor de conexión el domicilio o residencia, se está en presencia del principio de renta mundial porque la gravabilidad del enriquecimiento estará determinada por la presencia física en determinado país y serán obviamente gravados, en principio, los enriquecimientos que se obtengan en otros países que hayan adoptado los factores de conexión de la territorialidad y de la nacionalidad (Homes, 2002).

¹ *Artículo 30:* Se consideran domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela para los efectos tributarios:

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

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

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

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

En este sentido, otro sector de la doctrina, señala al respecto:

“Así, de ahora en adelante, el Estado Venezolano completa su tradicional definición objetiva –territorial- con un elemento subjetivo –domicilio- para la vinculación del enriquecimiento obtenido por un sujeto con el Poder Tributario del Estado Venezolano. Sin embargo, la adopción del criterio subjetivo “domicilio” por la reciente reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta no implica, de ninguna manera, una disminución de la importancia del principio de la fuente, ni mucho menos su derogatoria. La propia Exposición de Motivos de la nueva Ley proclama que el principio de la fuente mantiene un carácter prioritario y, en cambio, el gravamen a las rentas extranjeras tiene un carácter “subsidiario”. (Paredes, 2002, 22-23).

1.4. Forma de Gravar los Enriquecimientos.

En términos generales, se ha dicho que el Impuesto Sobre la Renta grava los enriquecimientos netos, es decir, aquéllos resultantes de restar de los ingresos brutos, los costos y las deducciones permitidas por la ley (tomando en cuenta en su caso, el ajuste por inflación). Habrá que definir entonces a qué hacen referencia los conceptos de ingresos brutos, costos y deducciones, y ello tal vez arroje respuestas a la interrogante planteada al inicio de este artículo con respecto al ideal de justicia que se atribuye al Impuesto Sobre la Renta.

Los *ingresos brutos* a los fines del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con el artículo 16 de la Ley son aquellos constituidos por el monto de las ventas de bienes y servicios en general y de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia¹ o por el libre ejercicio de

¹ Sobre los ingresos que provienen de salarios bajo relación de dependencia, resulta necesario acotar que en fecha 27 de Febrero de 2007, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia dictó una Sentencia que modificó el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en los términos siguientes: “(...) esta Sala Constitucional modifica la preposición del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el siguiente sentido:

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

A los efectos previstos en este artículo, quedan excluidos del salario las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las

profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo disposiciones expresas de la ley correspondiente sin tomar en cuenta los costos o deducciones en que haya incurrido el sujeto para obtener dichos ingresos.

Los *costos* son las erogaciones que efectúa un contribuyente durante un ejercicio fiscal para producir o adquirir un bien o para la prestación de un servicio durante un mismo lapso, aceptados por la LISLR o su Reglamento (Ruiz, 2001).

Finalmente, las *deducciones* son todas aquellas partidas que puede extraer un contribuyente, de su renta bruta, previo el cumplimiento de las disposiciones y condiciones que al efecto imponen la LISLR y su Reglamento, para obtener la ganancia o renta neta del ejercicio. La Ley tomando en consideración algunos aspectos, enumera en su artículo 27 cuáles son esas deducciones que pueden realizar los contribuyentes.

De esta manera, se obtiene el enriquecimiento global neto, sobre el que se aplica la tarifa progresiva correspondiente¹. Igualmente, la Ley establece

que la Ley considere que no tienen carácter salarial» (Subrayados de la nueva redacción).

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

¹ En el Título III de la LISLR se establecen todas las tarifas progresivas que se aplican al enriquecimiento global neto. Para el caso de las personas naturales, el artículo 50 estipula lo siguiente:

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

TARIFA N° 1

Por la fracción comprendida hasta 1.000,00 6,00%

Por la fracción que exceda de 1.000,00 hasta 1.500,00 9,00%

Por la fracción que exceda de 1.500,00 hasta 2.000,00 12,00%

Por la fracción que exceda de 2.000,00 hasta 2.500,00 16,00%

Por la fracción que exceda de 2.500,00 hasta 3.000,00 20,00%

Por la fracción que exceda de 3.000,00 hasta 4.000,00 24,00%

Por la fracción que exceda de 4.000,00 hasta 6.000,00 29,00%

Por la fracción que exceda de 6.000,00 34,00%

en su título IV, un régimen de desgravámenes y rebajas, cuyas características y cuantía dependerá del sujeto al cual se contraiga la obligación. Los desgravámenes por su parte son deducciones que se realizan a la renta del contribuyente antes de efectuarse el cálculo del impuesto (Art. 59 Ley). (desgravámen Único Art. 60: 774 UT). En tanto que las rebajas son disminuciones al monto del impuesto a pagar una vez calculado. rebajas personas naturales: (Art. 61 Ley). rebajas por inversiones: (Art. 56 Ley).

En definitiva, la forma como se encuentra estructurado el Impuesto Sobre la Renta venezolano, para determinar el *quantum* de la obligación tributaria, se debe tener en consideración, tal como señala Evans y Roche lo siguiente:

“El sistema de impuesto sobre la renta venezolano, entonces, está constituido por tres elementos fundamentales, el primer elemento, comprende la renta operativa del contribuyente derivada de sus actividades efectivas en el país, menos los costos y gastos efectivos o presuntamente incurridos en Venezuela y devengado durante el ejercicio fiscal de que se trate. El segundo elemento, que se impone a la renta operativa real y que básicamente es una ficción creada por la ley, proviene de los ajustes por inflación de los activos y pasivos venezolanos no monetarios del contribuyente. Este sistema de ajuste por inflación tiene el efecto de aumentar o disminuir la renta operativa. El tercer elemento comprende la renta operativa del contribuyente derivada de sus actividades extraterritoriales, menos los costos y gastos incurridos fuera del país y devengados durante el ejercicio fiscal de que se trate. La combinación de estos tres elementos dará la renta neta del contribuyente a la cual le serán aplicables la tarifa de impuesto que le corresponda. Del impuesto sobre la renta resultante se restarán las rebajas de impuesto adicionales y el impuesto sobre la renta pagado por el contribuyente en el extranjero, siempre que dicho impuesto no exceda de la alícuota máxima de impuesto venezolana (34%)” (Candal, 2005:62).

Parágrafo Único: En los casos de los enriquecimientos obtenidos por personas naturales no residentes en el país, el impuesto será del treinta y cuatro por ciento (34%)”.

El régimen de las personas jurídicas en general se encuentra establecido en el artículo 52 de la LISLR, en los términos siguientes:

Artículo 52. El enriquecimiento global neto anual obtenido por los contribuyentes a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, se gravará salvo disposición en contrario, con base en la siguiente Tarifa expresada en unidades tributarias (U.T.):

TARIFA N° 2

Por la fracción comprendida hasta 2.000,00 15%

Por la fracción que exceda de 2.000,00 hasta 3.000,00 22%

Por la fracción que exceda de 3.000,00 34%”.

2. Los Principios Constitucionales de Capacidad Contributiva y Progresividad.

Siguiendo lo dicho por algunos autores (Montilla, 2000), el impuesto que por excelencia responde al concepto de capacidad contributiva es el Impuesto sobre la Renta, por su generalidad y mecanismos de determinación. Aunado a ello, debe considerarse que se trata de un impuesto que tiene como afectación las manifestaciones de la riqueza que se crea, las que aumentan el patrimonio del contribuyente en un período fiscal determinado. Es conveniente recordar entonces que el principio de capacidad contributiva es, como lo ha dicho el Tribunal Constitucional Español, la exigencia lógica de buscar la riqueza donde ésta se encuentre consultando los índices que en forma directa o indirecta, pero que de manera real y no meramente nominal, reflejan dicha riqueza (Fraga, 2006: 55).

Lo anterior se encuentra asociado a su vez, a la noción de progresividad. Ahora bien, ha dicho la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (2001) que el Impuesto Sobre la Renta es un ejemplo característico de tributo en el cual el principio de progresividad es no sólo deseable sino imperativo. De esta forma, se considera progresivo a un tributo que consiga mayores recaudos de quienes más tienen, con una carga fiscal total más que proporcional sobre el crecimiento de sus rentas o riquezas (Cruz, 1999). Así, ha expresado la doctrina lo siguiente:

“La regla de la progresividad, adoptada por casi todas las legislaciones que gravan las rentas, se origina en la famosa teoría económica de la utilidad marginal aplicada al mayor ingreso, la cual presupone que a medida que se incrementa el ingreso de cada sujeto, en la misma proporción decrece la utilidad de su aplicación a la satisfacción de necesidades vitales, y aparece entonces el margen o excedente como objeto para una imposición inversamente creciente según una escala gradual ascendente”. (Ruan, 2001: 91).

Teoría ésta que de acuerdo con el autor citado es reconocida todavía como uno de los criterios más sólidos para la justa asignación de las cargas tributarias, de acuerdo con el principio general de capacidad¹. La progresividad entonces se encuentra limitada por la capacidad de contribuir y en especial, por el tope de la prohibición de los efectos confiscatorios de los tributos, con rango constitucional igualmente. Así pues, la progresividad se enmarca en la filosofía de la solidaridad social y permite en forma idónea la

¹ El mismo autor recomienda que para ahondar en estos aspectos puede consultarse el texto: Tratado Moderno de Economía de los autores Domingo Maza Zabala y Antonio González, 1983.

captación de la verdadera capacidad económica de los contribuyentes en la generalidad de los sistemas tributarios, porque *tiende a gravar con mayor intensidad aquellas rentas que se alejan de la satisfacción de necesidades básicas* y que configuran el excedente económico de los contribuyentes. Sin embargo, la aplicación de la regla progresiva debe respetar el principio de la iniciativa privada, que garantiza también la Constitución, y por ello la mayor intensidad de imposición no debe copar el excedente que los contribuyentes podrían dedicar a la inversión y el ahorro familiar (Ruan, 2001).

2.1. Principio de Capacidad Contributiva y Progresividad. Fundamento Constitucional.

El artículo 316 de la Constitución de 1.999, siguiendo en términos parecidos lo establecido en el artículo 31 de la Constitución Española y artículo 53 de la Constitución Italiana, consagra el principio de capacidad contributiva, como contenido de la justicia Tributaria y atendiendo al principio de progresividad. Así, la norma en comento establece:

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

Si bien conviene precisar en interpretación a la norma señalada; que no todo sujeto con capacidad económica tiene capacidad contributiva; lo que conlleva necesariamente a considerar la noción de progresividad, se trata de una característica de un sistema tributario, consistente en que en la medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución según el incremento de la riqueza, es decir, los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos (Pérez Royo, 2007).

Algunos autores diferencian la capacidad económica de la contributiva y señalan que puede existir la primera sin que se tenga la segunda, pero nunca lo contrario, la capacidad económica refleja la situación patrimonial de la persona y su aptitud para atender sus necesidades y compromisos económicos, mientras que la capacidad contributiva supondría poseer capacidad económica y tener la posibilidad de soportar el pago de tributos (Fraga, 2006).

La palabra capacidad en derecho, desde un punto de vista general alude a la aptitud o idoneidad que se requiere para ejercer una profesión, oficio o empleo; a la habilidad o potestad para contratar, disponer por acto entre vivos

o por testamento, suceder y realizar la generalidad de los actos jurídicos; en fin se refiere al poder para obrar válidamente (Cabanellas, 1993). En materia fiscal, la capacidad económica o contributiva, siguiendo lo dicho por los autores (González et al, 1991), alude también a una “aptitud para” pero, en este caso, se trata de una aptitud especial, ella se refiere a la que poseen los ciudadanos para enfrentarse con los impuestos que les gravan.

Por ello se ha señalado que en materia fiscal, la capacidad contributiva alude a la aptitud económica del contribuyente y es la razón de ser, la causa de que el tributo exista, de tal forma que donde no exista tal capacidad no puede existir el tributo. Podrá haberse establecido en la ley, pero no llegará a ser una realidad social, porque no podrá ser pagado y soportado por aquellos a quienes está dirigido. Así, señalan los autores González y Pérez Royo que:

“Cuando esa aptitud para (en que consiste la capacidad económica), se refiere no al impuesto en abstracto (a los impuestos en general), sino que le pretende definir como una aptitud económica para soportar, específicamente y particularmente, un impuesto concreto y determinado, no basta con decir que el contribuyente tiene capacidad económica de contribuir por algún impuesto posible sino que hemos de definir si es capaz, si es apto para pagar el impuesto concreto, que por una cuantía ya determinada ó determinable se le trata de exigir” (González *et al*, 1991: 178).

Pero, siempre respetando también dentro de la capacidad contributiva, el denominado principio de normalidad (González *et al*, 1991), que implica que a la hora de seleccionar los hechos imposables, el legislador debe tomar aquellos que en la generalidad de los casos, siempre que se presenten, puedan reputarse reveladores de una capacidad económica, debiendo rechazarse aquellos otros que si bien en determinadas circunstancias ciertamente ponen de manifiesto la existencia de una capacidad económica real y efectiva, en otras no se produce esa relación directa entre el supuesto de hecho contemplado y la titularidad de esa capacidad que legitima constitucionalmente la exacción del tributo¹.

La capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad. En tal sentido, se expresa comúnmente en la doctrina que se trata de una regla básica en el reparto de la carga tributaria. En atención a esto, ha expresado

¹ Criterio acogido por el Tribunal Constitucional Español en Sentencia 37/87, de 26 de Marzo de 1987.

la jurisprudencia (Tribunal Supremo de Justicia, 2006) que el ordenamiento jurídico, y en particular el sistema tributario,

“... establecen a cada sujeto pasivo la carga tributaria que le corresponde de acuerdo con su capacidad económica; debiendo en todo caso corresponderse ésta capacidad con *la manifestación económica de cada sujeto en particular, en el sentido que, aumentará la carga fiscal del contribuyente, en tanto aumente su riqueza*; debiendo entenderse la capacidad contributiva como el mecanismo de graduación del sistema de distribución de las cargas públicas” [cursiva de quienes escriben].

Como bien lo afirma el autor alemán Hensel, el legislador tiene que encontrar aquellos hechos de la vida que él estime como relevantes desde un punto de vista tributario (Hensel, 2005). De esta forma se afirma que el ingreso o renta, entendido como el aumento patrimonial más el consumo, es el mejor índice de capacidad de pago y por lo tanto las naciones deben establecer un impuesto progresivo sobre la renta global del individuo definida dentro de este marco conceptual, de allí la preeminencia que muchas legislaciones dan al impuesto sobre la renta (Low, 1999: 11). El Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional (2000), ha establecido lo que de acuerdo al sistema tributario venezolano debe entenderse por capacidad económica o capacidad contributiva, determinando como aspecto de sustancial importancia que dicha aptitud es una sola y que debe ser entendida:

“(...) como la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo (...)”. De esta manera, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Con base a lo expuesto anteriormente, la capacidad del contribuyente para soportar las cargas fiscales impuestas por el Estado en ejercicio de su poder de imposición, es una sola, única e indivisible que debe ser respetada por cada esfera de imposición, es decir, por el poder público nacional, estatal o municipal”.

En el precitado extracto, el máximo Tribunal ha dejado de manifiesto las tres funciones fundamentales que cumple este principio en la Carta Magna venezolana, mismas que de acuerdo con la doctrina extranjera (Pérez Royo *et al*, 1991) pueden resumirse en:

- a) Servir de fundamento a la Tributación;

- b) Actuar como límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario;
- c) Actuar como programa u orientación para el legislador en el uso de ese poder.

3. Consideraciones Finales. ¿Por qué se dice que es el impuesto más justo del sistema tributario venezolano?

Tal y como se expresara al inicio de este artículo, es opinión dominante en la doctrina la que afirma que el Impuesto sobre la Renta acogido en el sistema tributario venezolano es uno de los tributos más justos dentro del mismo. Habiendo realizado las consideraciones generales que anteceden ha quedado de manifiesto que realmente el impuesto tal y como está concebido en la legislación patria está acercándose cada vez más al ideal de verdadera consulta de la capacidad contributiva y justicia tributaria. Ello en virtud de su esencia misma, en primer lugar, porque salvaguarda principios tan trascendentales como la generalidad e igualdad, al agrupar a los sujetos pasivos en categorías similares, para aplicarles la tarifa que más se adecue a su situación jurídico-económica, esto es a su capacidad contributiva, y de otro lado, por la posibilidad que brinda de extraer del enriquecimiento gravable los costos y gastos en los que se ha incurrido para producir la renta siendo gravable entonces sólo ese excedente o ganancia “extra”, que permite al sujeto pasivo de la obligación –en aplicación de la regla de progresividad- mantener cierto margen de utilidad, obteniendo al mismo tiempo un reflejo más real de la capacidad contributiva concreta de la persona llamada a contribuir. Sin embargo, merece la pena destacar que todavía queda mucho camino para alcanzar a plenitud el máximo de justicia tributaria posible con el Impuesto sobre la Renta, tal como está concebido en la actualidad y que respeta a cabalidad la capacidad contributiva de los ciudadanos. Por ejemplo, el caso de las rebajas de las personas naturales, al permitir una rebaja de sólo Diez Unidades Tributarias (10 U.T.) por cada descendiente o ascendiente directo residente en el país del contribuyente. Consideran quienes escriben que en cuanto a este particular, no se adecúa al ideal de justicia tributaria y el respeto a la capacidad contributiva, una rebaja tan mínima en relación a contribuyentes con ascendientes o descendientes, lo cual debería ser considerado en una futura reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta actual, esta es una de esas imperfecciones que debe ser corregida. Así, a título de ejemplo, se menciona una experiencia de Derecho

Comparado, como es el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Español¹, según el cual los contribuyentes tienen derecho a un mínimo personal y familiar. De esta forma, se establece un mínimo personal del contribuyente de Cinco Mil Cincuenta Euros Anuales y el mínimo por descendiente de Un Mil Ochocientos Euros Anuales por el primer hijo (Dos Mil Doscientos Euros Anuales si el hijo es menor de tres años), Dos Mil Euros Anuales por el segundo hijo, Tres Mil Seiscientos Euros Anuales por el tercero y Cuatro Mil Cien Euros Anuales por el cuarto y siguientes, se establecen igualmente mínimos por ascendientes y por discapacidad. Esto demuestra un efectivo análisis por parte del legislador de buscar la riqueza donde se encuentre, respetando los principios de capacidad contributiva, progresividad e igualdad, que bajo ciertas modificaciones y adaptaciones bien puede ser aplicado en el sistema aplicable a las personas naturales en Venezuela. Ya que, en el caso del sistema patrio, no sucede lo mismo con el Impuesto sobre la Renta, donde la rebaja para las personas naturales es mínima. Sin embargo, considerando el cúmulo de tributos existentes en el país y la incidencia que poseen los mismos en la capacidad contributiva de los contribuyentes, se puede concluir que el Impuesto sobre la Renta, es aquél que respeta “en mayor proporción” la capacidad contributiva en la búsqueda del ideal de la justicia tributaria consagrada en el texto constitucional.

Así, el Impuesto sobre la Renta, como impuesto personal, toma en consideración circunstancias particulares de los contribuyentes y grava de una manera más justa a los mismos. A diferencia, como se ha señalado anteriormente con el Impuesto al Valor Agregado, impuesto proporcional que grava de igual manera a contribuyentes con una mayor, media, baja y nula capacidad contributiva, todos los contribuyentes sienten el mismo impacto del Impuesto, sin entrar a considerar las circunstancias particulares de los mismos. Igualmente, en el caso de impuestos municipales, como el Impuesto sobre Actividades Económicas, Industriales, de Servicios y de Índole Similar, cuya base imponible del impuesto está constituida por ingresos brutos efectivamente percibidos, por lo que empresas en situaciones muy diferentes, pueden llegar a pagar la misma cantidad de impuesto, alejándose del ideal de justicia tributaria e igualdad en el sistema tributario. Lo mismo sucede en el caso de las llamadas contribuciones especiales, particularmente,

¹ El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Español se encuentra regulado por la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de Impuestos sobre Sociedades, Sobre la Renta de No Residentes y Sobre el Patrimonio.

a pesar que no hay uniformidad en la doctrina sobre el carácter tributario de las mimas, con la obligación tributaria establecida en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. Estos aportes se considera que poseen naturaleza tributaria, dentro de la clasificación tripartita de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, se ubican en las contribuciones especiales con características *sui generis* (Homes, 2007). La base imponible de esta obligación tributaria se encuentra constituida por los ingresos brutos de los sujetos pasivos de esta obligación, por lo que no se cumple a cabalidad con la justicia tributaria, consagrada en la Carta Magna.

III. Conclusiones

1. En primer lugar, puede señalarse que en Venezuela, desde los distintos niveles del poder público, existe una gran cantidad de tributos, específicamente impuestos directos e indirectos, entre los nacionales destacan en la recaudación el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado. El principal ejemplo de impuestos de carácter directo, está constituido por el Impuesto sobre la Renta, el cual a su vez, se ha visto, es de carácter progresivo, personal y global.

2. El Impuesto sobre la Renta, grava incrementos patrimoniales que se verifican en un ejercicio fiscal, es decir, la renta obtenida por los contribuyentes, la cual se obtiene al restarle a los ingresos brutos los costos y deducciones, además de tomar en consideración en su caso, el ajuste por inflación fiscal y luego, los desgravámenes y rebajas.

3. A raíz de la reforma de la ley de impuesto sobre la Renta de 1999, se adopta el principio de renta mundial, según el cual pueden ser gravadas rentas obtenidas fuera del territorio nacional.

4. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, consagra el principio de capacidad contributiva como uno de los pilares fundamentales del sistema tributario venezolano, que acogiendo lo expuesto por la más calificada doctrina y jurisprudencia extranjera implica la necesidad de buscar la riqueza donde se encuentre.

4. El principio de progresividad simplemente significa que la alícuota del Impuesto aumenta en la medida que aumenta la renta, lo que se ajusta al ideal de justicia tributaria consagrado constitucionalmente.

5. Finalmente, es posible afirmar que el Impuesto sobre la Renta, a pesar de las imperfecciones de las que en efecto adolece, es el Impuesto que se adapta en mayor proporción a los principios de capacidad contributiva,

progresividad y al ideal de justicia tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano.

Referencias Bibliográficas

Constituciones y Legislación

ASAMBLEA CONSTITUYENTE. 1.947. *Constitución de la República Italiana*. 22 de Diciembre de 1.947.

ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. 2000. *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Gaceta Oficial N° 5.453 del 24 de Marzo.

ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA; 2006. *Ley de Impuesto Sobre la Renta*; Gaceta Oficial N° 38.529 del 25 de Septiembre. Caracas, Venezuela.

ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA; 2001. *Código Orgánico Tributario*. Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de Octubre. Caracas, Venezuela.

ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA; 2005. *Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación*. Gaceta Oficial N° 38.242 del 03 de Agosto. Caracas, Venezuela.

CORTES GENERALES. REY DE ESPAÑA. BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO. 1.978. *Constitución Española de 1.978*. 29 de Diciembre de 1.978.

CORTES GENERALES. REY DE ESPAÑA. BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO. 2006. *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*. 28 de Noviembre de 2.006, Madrid, España.

Doctrina

BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto. 2.000. "Los Derechos del Contribuyente en la Constitución de 1999". En: *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Aspectos Tributarios en la constitución de 1999*. Lvrosca. Caracas, Venezuela.

CABANELLAS, Guillermo. 1993. *Diccionario Jurídico Elemental*. Editorial Heliasta. Buenos Aires, Argentina.

CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. 1999. "Marco Constitucional del Derecho Tributario". En: *Derecho Tributario*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Santa Fe de Bogotá, Colombia.

EVANS MÁRQUEZ, Ronald. 2.003. “El Principio de Renta Mundial en Venezuela: Cálculo del enriquecimiento Neto de Fuente Mundial, Pérdidas de Fuente extranjera y la imputación de Impuestos Pagados en el extranjero”. En: *60 años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución histórica y Estudios de la Legislación Actual*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela.

_____ 1999. *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*. Editorial Mc Graw Hill. Caracas, Venezuela.

FRAGA PITTALUGA, Luis. 2006. *Principios Constitucionales de la Tributación. Jurisprudencia*. Fraga Sánchez & Asociados. Caracas, Venezuela.

GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. 2.004. *Curso de Derecho Tributario*. Ediciones Salamanca. Salamanca, España.

GONZÁLEZ, Eusebio; PÉREZ DE AYALA, José. 1991. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial del Derecho Financiero. Madrid, España.

HENSEL, Albert. 2005. *Derecho Tributario. Clásicos del Pensamiento Jurídico*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid, España.

HOMES JIMÉNEZ, Luis. 2002. “Implicaciones del Principio de la renta Mundial en el impuesto sobre la Renta en Venezuela”. En: *Impuesto Sobre la Renta e Ilícitos Tributarios*. VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela.

HOMES JIMÉNEZ, Luis; ATENCIO VALLADARES, Gilberto. 2007. “Consideraciones sobre los Aportes del Sector Privado y Público al Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación”. En: *Revista del Colegio de Contadores Públicos del Estado Miranda: El Contador Público*. Colegio de Contadores Públicos del Estado Miranda. Caracas, Venezuela.

LOW MURTRA, Enrique. 1999. *Derecho Tributario: Concepto y Ubicación*. En: *Derecho Tributario*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Santa Fe de Bogotá, Colombia.

MONTILLA VARELA, Armando. 2000. “La Capacidad Contributiva en la Constitución de 1961 y la de 1999”. En: *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999*. Lvrosca. Caracas, Venezuela.

PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo. 2003. “Las Características de la imposición a la Renta en Venezuela”. En: *60 años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución Histórica y Estudios de la Legislación Actual*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela.

PÉREZ ROYO, Fernando. 2007. *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. Décimo Séptima Edición. Editorial Civitas. Madrid, España.

RUAN, Gabriel. 2001. “Principios sustantivos de la Tributación en la Constitución de 1999”. En: *La Tributación en la Constitución de 1999*. Organización del foro y dirección de la Edición Tomás Enrique Carrillo Batalla. Caracas, Venezuela.

RUIZ Montero, Félix. 2001. *Impuesto Sobre la Renta Manual Didáctico y de Consulta*. Legis Editores, Caracas, Venezuela.

VILLEGAS, Héctor. 2005. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Astrea. Buenos Aires, Argentina.

Jurisprudencia

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Sentencia 37/87, de 26 de Marzo de 1987. Buscador: Westlaw. Fecha de Acceso: 15 de Febrero de 2.008.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA. Sala Constitucional. 2.007. En: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Febrero/301-270207-01-2862.htm>. Fecha de acceso: 27 de Junio de 2.007.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA. Regiones, 2006. En: <http://lara.tsj.gov.ve/decisiones/2006/octubre/647-25-KP02-U-2005-000020-032-2006.html>. Fecha de acceso: 27 de Junio de 2.007.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA. Sala Constitucional. 2001. En: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Julio/1304-190701-00-1259.htm> Fecha de acceso: 27 de Junio de 2.007.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA. 2000. Sentencia N° 1397 de Sala Constitucional, Expediente N° 00-1557 de fecha 21/11/2000. Disponible en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Noviembre/1397-211100-00-1557%20.htm>. Fecha de Acceso: 25 de Junio de 2.007.