

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES Y DOCTRINALES SOBRE LAS CONCEPTUALIZACIONES DE NORMALIDAD Y NECESIDAD EN LAS DEDUCCIONES ESTABLECIDAS EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE

JURISPRUDENTIAL AND DOCTRINAL CRITERIA ON THE CONCEPTUALIZATIONS OF NORMALITY AND NECESSITY IN THE DEDUCTIONS ESTABLISHED IN THE CURRENT INCOME TAX LAW

Javier Celestino Villegas Mayorga¹

Resumen

Este trabajo está ubicado dentro del tipo de investigación Documental, apoyada en un diseño bibliográfico, el objetivo fundamental consistió en examinar los efectos fiscales en el cumplimiento del artículo 27 de la reforma de la ley orgánica de ciencia, tecnología e innovación sobre los contribuyentes nacionales. En esta investigación, se aprovecharon las técnicas e instrumentos propios de los estudios documentales: observación, documentación, resumen analítico, análisis crítico, considerando que los datos recolectados fueron interpretados mediante un análisis de contenido temático. Los resultados alcanzados permitieron llegar a la conclusión que en lo concerniente a los criterios de factibilidad de las actividades a ser consideradas como admisibles se deduce que deben orientarse a la promoción, generación de conocimiento y tecnologías dentro de la jerarquización de las áreas publicadas por el Ministerio del Poder Popular para Ciencia, Tecnología e industrias intermedias. También con la reforma de LOCTI 2010 se comprueba que es vinculante que en el cumplimiento del artículo 27 el contribuyente tenga efecto fiscal en el pago del aporte a FONACIT y que el flujo de caja de la empresa se vea afectado en comparación con lo que se venía manejando desde el año 2005.

Palabras clave: Efecto fiscal, cumplimiento del Artículo 27, Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, contribuyentes nacionales.

Abstract

This work is located within the Documentary type of research, supported by a bibliographic design, the main objective was to examine the fiscal effects in compliance with article 27 of the reform of the organic law of science, technology and innovation on national taxpayers. In this research, the techniques and instruments of documentary studies were used: observation, documentation, analytical summary, critical analysis, considering that the collected data were interpreted through a thematic content analysis. The results achieved allowed us to reach the conclusion that regarding the feasibility criteria of the activities to be considered as admissible, it follows that they should be oriented towards the promotion, generation of knowledge and technologies within the hierarchy of the areas published by the Ministry of the Popular Power for Science, Technology and intermediate industries. Also with the reform of LOCTI 2010 it is verified that it is binding that in compliance with article 27 the taxpayer has a fiscal effect on the payment of the contribution to FONACIT and that the cash flow of the company is affected compared to what was coming driving since 2005.

Recibido: 15 de febrero de 2020 /Evaluación: 5 de mayo de 2020 / Aprobado: 15 de agosto de 2020

¹ Politólogo. Universidad de los Andes. Venezuela. Email: villegasjavier92@gmail.com Asesor y evaluador de proyectos en Tesis Colombia

Keywords: Fiscal effect, compliance with Article 27, Organic Law of Science, Technology and Innovation, national taxpayers.

Introducción

En América Latina, desde finales del siglo XX se ha venido dando una serie de cambios estructurales dentro de las administraciones tributarias en búsqueda de la efectividad en las actividades de recaudación y fiscalización, de tal forma que pudiera verificarse el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente dentro de los plazos establecidos.

Cabe destacar, que el éxito de las reformas latinoamericanas ha dependido más de su capacidad de implementación que de la racionalidad económica que las guía, es decir, una reforma tributaria que no esté basada primordialmente en sus aspectos de implementación tiene pocas posibilidades de generar los resultados recaudatorios y de eficiencia económica que se propone.

En este orden de ideas, Pulido (2001), afirma que existen tres (03) países donde se ha acrecentado el número de reformas, a saber:

Chile quien tiene los niveles más bajos de incumplimiento y evasión tributaria mientras que México posee los más altos. Asimismo, Argentina se ubica entre estos dos (2) extremos, comparando los resultados la administración tributaria chilena es la que ha tenido mayor desarrollo institucional, mientras que la mexicana ha sido la más frágil y vulnerable de las tres, nuevamente el caso argentino, en los últimos ocho (8) años, se aproxima más al caso chileno (p. 52).

De igual manera, Venezuela no escapa de esta situación por lo que ha originado que el gobierno redimensione las fuentes de ingresos, y para lo cual crea el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria en 1994, donde se pretendió contar con la herramienta técnica y administrativa que permitiera la recaudación, vigilancia y control de los ingresos fiscales, viéndose materializados los mismos mediante los programas de fiscalización. Al respecto, Cedillo (2001), sostiene:

No cabe duda que, los tributos forman parte de la economía de un país, ya que son prestaciones de dinero que el Estado exige en virtud de una ley con el propósito de cubrir los gastos públicos, o los gastos que realiza el Gobierno a través de inversiones públicas, por lo que un aumento en el mismo producirá un incremento en el nivel de renta nacional y en caso de una reducción tendrá un efecto contrario (p. 50).

De manera que, en una época de crisis: económica, social, política y cultural; surge la necesidad por parte del Estado Venezolano de mejorar sustancialmente los ingresos tributarios o de origen no petrolero, para así enfrentar el déficit fiscal generado por la caída de la renta del petróleo, alta deuda externa e interna, inflación y la recesión económica. Asimismo, en el sistema tributario venezolano existen suficientes mecanismos legales para que en las cuentas del tesoro nacional ingrese el resultado de la recaudación prevista por la administración, ya que el Estado necesita de los tributos para poder garantizar el gasto público con el propósito de dar cumplimiento a los fines innatos.

En este sentido, uno de los tributos que ha sido objeto de diversas modificaciones, es el Impuesto sobre la Renta, cuyo fin es gravar la renta o el enriquecimiento percibido por los contribuyentes, con ocasión de las diversas actividades que éstos puedan ejercer. Por ello, el conocimiento y diversificación del sistema tributario venezolano y la necesidad para la administración tributaria de enormes volúmenes de recursos, ha traído como consecuencia, tanto para el Estado como para los sujetos obligados, la necesidad de poner mayor atención, por una parte, a la organización y funcionamiento de las empresas. Por la otra, a la racionalización y

sistematización de la función de control y vigilancia del Estado, materializada en la actividad fiscalizadora.

Como puede observarse, el Impuesto Sobre la Renta, es un gravamen directo, que repercute directamente en el patrimonio de la persona, el problema radica en determinar la base gravable del impuesto y ésta debe ser proporcional a la capacidad del contribuyente, por tanto quedará a la doctrina y a las decisiones del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), ir señalando los caminos, pautas, parámetros y guías en dicho tema.

De igual forma, la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007), estipula que para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento (Art. 27).

Las razones que esgrime la administración tributaria, es que tales deducciones afectan al nacimiento de la obligación impositiva y podría estar configurándose, un plan de elusión, evasión o defraudación fiscal, cuando en algunos casos, la realidad del contribuyente, es que sólo ha querido deducir, lo que entendió como gasto para producir la renta, lo cual sin dicha erogaciones, quizás no hubiera producido el enriquecimiento bruto alcanzado. Por lo que, a veces el cometer un ilícito tributario, se encuentra figurativamente al borde de una delgada línea que separa el cumplimiento o no de la norma tributaria, ya que en muchos casos no se aplica el principio de Proporcionalidad del tributo al contribuyente, sobre todo a las personas naturales.

En criterio de Villegas (2002), "...las deducciones son las erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente productora" (p. 718). Por ello, las deducciones en el cálculo de obtención del enriquecimiento neto, en el Impuesto Sobre la Renta (ISRL), los contribuyentes deben asegurarse que los gastos que realicen cumplan con las deducciones establecidas de Ley, pero resulta que no existe para el contribuyente, una guía de tendencias jurídicas al respecto.

Por lo que, el contribuyente, a veces, se abstiene de realizar determinadas deducciones, para obtener los ingresos netos, trayéndole una disminución del mismo y por ende un error en la valoración de la verdadera capacidad contributiva, del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Bajo esta premisa, el sujeto pasivo de la relación tributaria, muchas veces se encuentra con lagunas y dudas sobre la normalidad y necesidad de un gasto realizado en el país con el objeto de deducir el enriquecimiento bruto. En caso que el sujeto pasivo se excediera en la interpretación, podría ser sancionado y deberá reparar la diferencia, a criterio de la Administración Tributaria, con multas, intereses y el diferencial aplicado, sin tener el contribuyente o responsable, el ánimo de causar la elusión en la renta. Criterios Doctrinales y Jurisprudenciales en cuanto a los calificativos de normales y necesarios. Al respecto Celis (2005), señala:

La elusión fiscal aunque parezca paradójico es la forma legal de evadir el pago del tributo, por cuanto es la propia ley quien le facilita al contribuyente o responsable, aprovecharse de sus ambigüedades, lagunas y obscuridades de la ley, derivadas de la negligencia del legislador (p. 17).

De manera que, la administración tributaria, tiene como costumbre, efectuar reparos por considerar *a priori*, que un gasto no cuadra en los calificativos de normales y necesarios, sin considerar el principio de la Capacidad Contributiva, contemplado en el Artículo 316 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana (1999), que contempla la potencialidad de los contribuyentes para contribuir al gasto público. De igual forma, aunque le es viable a los entes de la administración tributaria la discrecionalidad, por la autonomía que posee el Derecho Tributario,

como es la potestad discrecional por desconocimiento por abusos de formas y procedimientos jurídicos, cuando la misma determine que la forma la validez del acto o sus efectos en otras rama del derecho se traduzca en una disminución de la obligación tributaria y la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Pues, debería tomarse en cuenta la necesidad y normalidad de un egreso, según tendencias doctrinales y jurisprudenciales vigentes y evitar determinar como un ilícito un grupo de egresos, que los contribuyentes consideran, por la forma y la sintaxis de la ley, que podría considerarlo como tal. Por ello, la situación expuesta presenta una realidad incierta ante la nueva modalidad en la determinación de la base gravable que deben realizar los sujetos pasivos para honrar el tributo y su naturaleza jurídica, por lo cual se hace necesario identificar los cambios que se han originado con esta nueva interpretación, con el fin que los contribuyentes afectados no cometan ilícitos tributarios y por ende sean sancionados.

La finalidad de estudiar el sistema tributario es examinar un conjunto de tributos que constituyen la estructura tributaria de un país, los mismos deben investigarse como un todo y no aisladamente ya que se interrelacionan entre sí. De Al respecto, Villegas (1999), sostiene “el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes de un país en determinada época” (p. 513). De igual forma, el mencionado autor al analizar esta definición señala unas limitaciones, entre las cuales destacan:

Limitación espacial: el sistema tributario debe estudiarse en relación con un país en concreto; pueden existir sistemas tributarios semejantes en varios países, pero siempre existen peculiaridades nacionales. Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma y distribución de ingresos, de sus sistemas económicos, entre otros.

Limitación temporal: debe limitarse el estudio de un sistema tributario a una época circunscrita, por cuanto las normas tributarias siempre se encuentran en constantes modificaciones, ya sea de acuerdo a la multiplicidad, variabilidad e inestabilidad de múltiples factores, por eso es necesario dar al sistema tributario un contenido temporal concreto.

Importancia del estudio: según el principio de legalidad presente en los estados de derecho, el tributo sólo surge de la ley, desprendiéndose de ello que en estos países el sistema tributario es siempre un ordenamiento legal vigente.

De ahí la gran importancia que tiene el estudio del sistema tributario en relación a la ciencia jurídica que estudia los tributos, es decir, el derecho tributario. Asimismo, Mostajo (2003), señala que:

Para cumplir adecuadamente con sus funciones y promover la consecución de objetivos económicos y sociales, el Estado necesita contar con un sistema tributario eficiente y eficaz que lo financie adecuadamente e, idealmente, que cumpla con los principios básicos de equidad (horizontal y vertical), eficiencia y simplicidad los cuales teóricamente son fáciles de esbozar pero muy difíciles de lograr en la práctica (p. 76).

De manera que, el objetivo central y primario del sistema tributario es recaudar de manera no inflacionaria para financiar las actividades del sector público, pero se suelen buscar otros objetivos sociales y económicos tales como: elevar la recaudación de manera equitativa, minimizar los costos de recaudación, promover el crecimiento económico, fomentar y facilitar un gobierno honesto y con capacidad de reacción, como también incentivar o desincentivar determinadas actividades, sectores, grupos y/o regiones.

En este sentido, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su Artículo 316 establece las características del Sistema Tributario Venezolano:

El Sistema Tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población de los tributos.

Por lo que, esta norma hace referencia a todo el sistema lo que implica la idea de un conjunto de normas tributarias ordenadas y coordinadas con el fin de obtener el objetivo constitucional del aporte solidario del ciudadano a las cargas del Estado y no a cada tributo aisladamente. En consecuencia, el principio establecido en el Artículo 316 de la carta Magna no puede ser interpretado aisladamente por cada ente territorial, como si hiciera referencia a distintos sistemas tributarios (el estatal, el municipal y el nacional), la norma se refiere al sistema de tributación en la República Bolivariana de Venezuela.,

Por lo tanto, esa referencia constitucional a una justa distribución de la carga tributaria, se refiere a la consideración de los sujetos pasivos de cada tributo, con relación a la totalidad de la carga que debe soportar cada sujeto como requerimiento tributario de los distintos entes con poder para exigirle contribución al gasto público. De acuerdo a esto, muchos son los autores que han conceptualizado el sistema tributario. Según el Casado Hidalgo (1978), define al sistema tributario “como la organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y armoniza con la finalidad de ejercer de una manera eficaz el poder tributario que soberanamente le corresponde” (p. 395).

De igual forma, Ramírez y Baute (2000), sostiene que el estudio del sistema tributario “implica el examen del conjunto de tributos de un determinado país como objeto unitario del conocimiento, considerándolos como un todo, a fin de los efectos que producen tales tributos, para corregirlos y equilibrarlos entre sí” (p. 59). Por tal razón, el sistema tributario es un concepto que tiende a la idea de globalidad, de la consideración en un conjunto de las diferentes manifestaciones tributarias y de las normas que las prevén.

Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT)

La reforma tributaria en Venezuela como parte del proceso de modernización de su respectiva Administración Tributaria, ha sido uno de los proyectos venezolanos de mayor impacto, el cual se inició en 1991 orientado hacia la disminución de la dependencia de los ingresos petroleros como fuente de financiamiento del Estado y enfrentar la crisis estructural del sistema de las finanzas públicas, materializándose en 1994 con la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), mediante el Decreto número 310 del 10 de agosto de 1994, cuya característica más relevante ha sido la integración de los servicios de Aduana y Rentas Internas en una sola organización. De manera que, antes de la creación del mismo, la Administración Tributaria venezolana tenía una estructura igualmente dependiente del Ministerio de Hacienda, ahora Ministerio de Finanzas.

En concordancia con la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, publicada en la Gaceta Oficial No. 37.320 de fecha 8 de noviembre de 2001, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) es un servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional, técnica y financiera, adscrito al Ministerio de Finanzas. Por lo que, constituye un órgano de ejecución de la administración tributaria nacional, al cual le corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como, el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributaria fijadas por el Ejecutivo Nacional.

El Impuesto sobre la Renta (ISLR)

Para Moratinos (2005), el impuesto sobre la renta “...es un gravamen que ha de pagarse casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, actividades mercantiles y profesionales liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas...” (p. 159). El impuesto sobre la renta es competencia del Poder Nacional y se encuentra consagrado en la Constitución en su artículo 156, numeral 12, y se establece en la Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 1:

Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley.

Salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos este ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en la República Bolivariana de Venezuela.

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

Es necesario aclarar que en esta materia, la pirámide jerárquica es de la siguiente manera: en la cúspide se halla la Constitución, luego el Código Orgánico Tributario, más abajo la Ley de Impuesto sobre la Renta y por último el Reglamento de la Ley y las providencias que dicte la administración tributaria.

De manera que, el Código Orgánico Tributario, es una ley orgánica dictada para regular el funcionamiento de otras leyes tales como la Ley de Impuesto sobre la Renta, de forma tal que ésta última no es aplicable en lo que contradiga al citado Código, al igual que el Reglamento de la Ley se halla subordinado a ella, pues no puede contradecirla ni en la letra ni en el espíritu. Por ello, todo lo referente a los sujetos tributarios, las sanciones, intereses moratorios, recursos y otras cuestiones referentes a la Administración Tributaria están sujetos a lo establecido en el Código Orgánico Tributario.

La Renta

Para Moratinos (2005), la renta es todo ingreso que incrementara el patrimonio, que incluye no solamente los ingresos de naturaleza periódica y de fuente permanente (retribución monetaria de los factores) sino también aquellos ocasionales, tales como las ganancias de capital, donaciones, herencias, legados y ganancias fortuitas” (p. 161). De manera que, para obtener la renta como incremento patrimonial debe establecerse un balance entre dos estados patrimoniales tomados en periodos distintos, el incremento resultante se considerará renta, además habría que añadir a este resultado el consumo de bienes.

Renta exenta

La renta exenta de impuesto es aquella que la ley dispone que no se grava. Ejemplo: las pensiones de la Seguridad Social, los intereses de los ahorros, entre otros. Artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Renta exonerada

La renta se considera exonerada, cuando el Ejecutivo Nacional exime a un tipo de renta del pago del impuesto, en los casos que la ley se lo permite. La exoneración puede ser total o parcial del impuesto establecido en la ley, a determinados sectores que a juicio del Ejecutivo revistan especial importancia en los planes de crecimiento socio-económicos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3, numeral 3° del Código Orgánico Tributario en concordancia con el artículo 197 Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es importante recordar que los requisitos exigidos para el otorgamiento de exoneraciones que establece este artículo de la Ley, se encuentran en los artículos 73 al 78 del Código Orgánico Tributario. Además, gracias a esta facultad que tiene el Ejecutivo Nacional, se ha disminuido el impacto impositivo que implica la aplicación de la Ley en ciertos sectores de la vida económica del país, tales como la actividad agrícola primaria y las pequeñas y medianas empresas.

Renta bruta

La renta bruta o ganancia bruta se obtiene restando de los ingresos brutos los costos.

Renta Neta

Se denomina renta neta o ganancia neta o enriquecimiento neto, al resultado de restar a la renta bruta todos los gastos que se han tenido como costos y las deducciones establecidos en la Ley, durante un ejercicio fiscal o económico, para obtener la ganancia que grava la Ley de Impuesto sobre la Renta. Los gastos que la Ley autoriza a restar de la renta bruta se llaman deducciones.

Renta gravable

Para que una renta sea gravable debe tener las siguientes características:

- a) Que se trate de un enriquecimiento neto.
- b) Que se trate de un enriquecimiento disponible.
- c) Que se trate de enriquecimientos originados de bienes y actividades ocurridas dentro o fuera del país.

Enriquecimiento disponible

Se entiende por enriquecimiento disponible o renta disponible cuando la ganancia neta está jurídica o económicamente a disposición del contribuyente. La Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 5, establece cuándo la renta es disponible:

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 profesionales no mercantiles, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas, se considerarán disponibles en el momento en que son pagados. 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.

En todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario.

Parágrafo único.- Los enriquecimientos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b), c), d) y e) del artículo 7 de esta Ley y los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles, se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable.

De la letra del artículo, se puede realizar el siguiente análisis, para establecer cuándo es disponible una renta y por tanto gravable:

- a. Rentas que tienen que estar ya pagadas para que se consideren rentas disponibles para el contribuyente:
- b. Rentas provenientes de arrendamiento o usufructo de bienes muebles e inmuebles.
- c. Los ingresos derivados de regalías o participaciones análogas. Se entienden por regalías o participación análoga, la cantidad que se paga en razón del uso o goce de patentes, marcas, derechos de autor, procedimientos o derechos de exploración o explotación de recursos naturales, fijadas en relación a una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, cualquiera sea su denominación en el contrato. (parágrafo único, artículo 48 Ley de Impuesto sobre la Renta).
- d. Los dividendos.
- e. Lo percibido por los empleados y los honorarios de profesiones no mercantiles.
- f. La enajenación de inmuebles.
- g. Las ganancias fortuitas, tales como ganancias de loterías y similares.
- h. Rentas que se consideran disponibles desde que se realiza la operación. Son todas las no comprendidas en la enumeración anterior, como las operaciones del comercio, de tal forma que sus ingresos brutos son el total de ventas facturadas, le hallan o no pagado el precio. Esta disposición deriva del uso cotidiano que se hace en el comercio del crédito.
- i. Ingresos que tienen un tratamiento especial. Se trata de las cesiones de créditos y operaciones de descuento cuyo producto sea recuperable en varias anualidades.
- j. Los intereses provenientes de créditos. En el caso de las sociedades, los intereses se considerarán disponibles para el acreedor desde el momento en que se deban aunque no hayan sido percibidos. Caso contrario al de las personas naturales, que no declararán los intereses causados sino cuando los haya cobrado.

Exención de base

La exención de base es aquella cantidad de renta por debajo de la cual no se declara impuesto alguno. Por lo que, las personas individuales que ganen al año menos de 1.000 Unidades Tributarias quedan fuera del impuesto, de acuerdo a lo ordenado en el artículo 79 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Los Conceptos de Normalidad y Necesidad establecidos en la Ley del el Impuesto Sobre la Renta

Normalidad

Etimológicamente la palabra normal según el Diccionario de la Real Academia Española de Lengua (1984), del latín *normalis*, significa que se halla en su estado natural; lo que sirve de norma o regla; lo que por su naturaleza, forma o magnitud se ajusta a ciertas normas fijadas de antemano. De igual forma, Padrón (1999), afirma que “normalidad no es en principio un concepto absoluto, por lo que puede resultar un gasto normal para un contribuyente determinado, puede perfectamente resultar anormal, por excesivo, para otro contribuyente” (p. 24).

De manera que, por esa relatividad, que se encuentra más acentuada en el requisito de necesidad, y en función del principio de certeza, aceptado sin reparos en materia impositiva, se hace ineludible tratar de establecer criterios más o menos estables a los fines de la determinación del requisito de normalidad.

En este sentido, Tinoco, citado por Padrón (1999), en sus comentarios al Estatuto impositivo afirma que “el criterio fundamental para la determinación de la normalidad de un gasto consiste en analizar si un contribuyente medio que explote un negocio de la misma magnitud hubiera realizado en condiciones semejantes un gasto de igual cuantía” (p. 24). Por su parte, Márquez (1996), considera que el concepto de normalidad responde a “la idea de correspondencia con lo acostumbrado en la región o lugar para negocios similares” (p. 50).

De manera que, la normalidad según Padrón (1999, p. 25), debe ser entendida en función de los siguientes criterios:

Auténtico: Atendiendo a la expresa manifestación o voluntad del legislador y del Poder reglamentario, En este sentido, no cabe discusión posible acerca de la normalidad de las erogaciones previstas en los ordinales 1º al 8º del artículo 68 del *Reglamento* vigente (Sentencia N° 483 del 10/12/54, citada por Padrón, 1999).

Económico: Apreciando la naturaleza del gasto en el mismo, con vista de la función que ha tenido efectivamente dentro del proceso productivo (Sentencia N° 483 del 10/12/54, citada por Padrón, 1999).

En este sentido, Ramírez (1993), observa que para comprobar la normalidad del gasto es ineludible establecer por una parte la intención que tuvo el contribuyente con el egreso, si fue para la producción de su renta o no, y por otro, en estrecha relación con el anterior, las consecuencias del egreso, si recude la base imponible o no, sin importar la recurribilidad del gasto, debido a “...La continuidad del gasto no es un elemento cualitativo para determinar si el mismo es o no es normal...” (p. 173).

Por esta razón, la normalidad del gasto guarda una estrecha relación con la actividad que realiza el contribuyente para producir la renta, debiéndose estudiar cada caso en concreto para determinar si un gasto ha sido normal, sobre la base de las características de la normalidad, para precisar si es deducible, siempre que concurren las demás características de deducibilidad, pues es unos casos, una actividad será normal y en otros no.

En este sentido, la extinta Junta de Apelaciones de Impuesto Sobre la Renta, en sentencia de fecha 10-12-54, número 843, estableció que tanto la administración como el juzgador tienen que ser guiados por dos criterios, uno el explícito de la Ley y el Reglamento como su fuentes auténticas de la voluntad del Legislador; y el segundo debe ser la apreciación concreta del gasto en sí mismo, con vista de la función que ha tenido efectivamente dentro del proceso productivo, siendo este segundo criterio el aplicable, ya que ni la Ley de Impuesto Sobre la Renta ni su Reglamento desarrollan el concepto de Normalidad (Jurisprudencia de Impuesto sobre la Renta, 1967, p. 93).

De igual forma, el Tribunal Segundo, en sentencia de fecha 18-01-74, número 123, en la cual se discute la admisibilidad del gasto normal y necesario declara que:

En cuanto a normalidad, no cabe duda alguna de que debe ser juzgada en forma comparativa, como que el término mismo implica una comparación. Así para determinar si un gasto de esta naturaleza es normal, habrá que compararlo en su cuantía con los pagados por empresas similares que operen en la plaza, pero también con la renta total de la empresa misma pues es esta circunstancia la que, al reflejar la actividad total de ella, determina la normalidad de la remuneración percibida por la persona natural a quien corresponde la administración de los bienes sociales (p. 102).

En este sentido, es reiterada la jurisprudencia de exigir que los gastos normales no equivalen a erogaciones aconsejables o convenientes para el cometido económico del contribuyente, sino que debe guardar una relación directa cuantitativamente entre el gasto hecho y la producción de la renta, Así la normalidad es posible definirla sobre el criterio de moderación cuantitativa.

La Necesidad

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua (1984), afirma que desde el punto de vista etimológico, lo necesario, del latín *necessarius*, significa lo que precisa, forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder. Lo que se hace o ejecuta obligado de otra cosa y de las causas que obran sin libertad y por determinación de su naturaleza. Por lo que se infiere, que lo necesario es tal por naturaleza y que se opone conceptualmente a todo aquello que involucre espontaneidad, contingencia, voluntariedad, superficialidad.

De manera que, para Giuliani y Navarrine (1996), expresan que la necesidad "...Se vincula con aquello que debe acontecer precisa, forzosa o inevitablemente, o, lo que es menester indispensablemente o hacer falta para algún propósito o fin" (p. 58). De igual forma, la necesidad del gasto, a los fines de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, lo que implica en definitiva, en función a la Doctrina

Por tanto, la significación no se realiza plenamente en el ámbito económico y fiscal. En efecto, si bien es cierto que no puede dejarse a los contribuyentes la facultad de determinar con libertad absoluta, lo que deba entenderse por gasto necesario, también es cierto que tal concepto no puede ser determinado de manera que se excluya toda idea, toda visión de lo que es, representa y constituye la actividad económica y el giro de la moderna empresa.

Siguiendo la misma línea del concepto de necesidad, la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, en Sentencia del 23/10/62, citada por Padrón (1999), expresa:

... más que difícil, imposible determinar a priori, en términos generales, abstractos y absolutos, un criterio definitivo con respecto al gasto necesario a los fines de la Ley Fiscal cuya correcta aplicación se discute en este proceso, dificultad e imposibilidad estas que surgen de la naturaleza tan diversas de las múltiples actividades económicas productoras de ingresos, de los diferentes sistemas, mecanismos, procedimientos o técnicas con los cuales éstas se realizan... y, en fin, de otros muchos factores o circunstancias, cuya sola enumeración es de difícil precisión.

Ciertamente, la relatividad del gasto necesario, permite una nota de relación, de referencia a un fin, a un objetivo determinado. Por lo que, este fin, es objetivo específico, es la producción de la renta, la cual supone, como certeramente apunta la antedicha decisión de la Suprema Corte. Ahora bien, este fin configurado por la producción de la renta, supone un cúmulo de actividades y dentro del radio de acción de una gran empresa, todo un complejo de erogaciones que permitan preservar y obtener el objetivo aludido.

Por todas estas razones, es posible entender la deducción de la libertades efectuadas en cumplimiento de fines de las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social, prevista en el numeral 79 del artículo 68 del Reglamento vigente, ya que de adoptar un criterio tan estrecho como el de la imprescindibilidad del egreso, no podría en manera alguna justificarse la deducción de las liberalidades ni de las donaciones que hacer referencia el numeral 8° del mismo artículo.

De igual forma, la relatividad del concepto de necesidad, es también menester tratar de elaborar ciertas reglas o pautas que permitan determinar tal calificación. A tal efecto, es posible desarrollar tres corrientes de opinión:

- a. Algunos han pretendido que para llegar a determinar si un gasto cumple o no con la condición de necesidad, es preciso contraponer a la necesidad la mera utilidad o provecho. En este sentido, Padrón (1999), expresa:

Al gasto necesario se opone, en primer término, el meramente útil o provechoso. Si así no fuera, no habría gasto innecesario, porque sería muy fácil para el contribuyente buscarle cualquier relación de beneficio para el negocio al cual quiere imputárselo. Decir que el gasto necesario se contrapone al meramente útil o provechoso, es sin duda afirmar que el gasto necesario es aquel que directamente contribuye a la producción de la renta (p. 30).

En este sentido, la exposición de motivos de la primera ley venezolana de impuesto sobre la renta, así lo expone, tratando de excluir aquellos gastos que normalmente deban ser atendidos por el propio beneficio.

- b. Otra corriente de opinión concibe que la necesidad del gasto viene determinada en función de la relación de casualidad que pueda establecerse entre la erogación hecha por el contribuyente y la renta producida. Por lo que, cabe señalar las sentencias del Tribunal de Apelaciones distinguidas 130 del 30/05/61, 132 del 19/06/61 y 136 del 20/07/61, citadas por Padrón (1999). En las sentencias citadas, opinan los juzgadores que para un gasto sea considerado como necesario debe guardar una relación de causalidad con la renta producida, es decir, debe ser hecho con el fin, con el objetivo de producir la renta.

De manera que, dentro de esta corriente han venido tomando forma dos tendencias, que partiendo de una base común se separan con ulterioridad. Una, considera que la necesidad del gasto está determinada por la rigurosa relación y la renta producida. La otra tendencia, consiste en determinar la necesidad del gasto en función de una relación de casualidad entre el gasto y la renta. Sin embargo, no se trata de una rigurosa relación de casualidad, sino de una razonable relación de causalidad.

- c. La corte Suprema de Justicia en la Sala Político-Administrativa, en sentencia del 23/10/62, citada por Padrón (1999), creó un nuevo criterio en función del cual, a su entender, debe interpretarse el requisito de necesidad del gasto. Pues, en dicha sentencia la Corte entiende que el criterio distintivo de la necesidad del gasto, es la imprescindibilidad, de suerte que de no efectuarse el gasto la renta no puede percibirse.

Sin embargo, en la misma sentencia, la Corte admite la deducción de gastos o egresos por concepto de caridades, aguinaldos, compra de libros, trofeos, entre otros, para obsequio. No se logra comprender cómo puede la Corte llegar a considerar estos gastos como imprescindibles en orden a la producción de la renta, si en la misma decisión niega la deducibilidad de un gasto de igual naturaleza.

De manera que, el concepto de imprescindibilidad utilizado por la Corte en la mencionada sentencia, excluiría sin haber lugar a dudas, a todo un complejo de erogaciones previstas por el mismo legislador como deducibles, concluyendo que la renta puede producirse con prescindencia de los mismos. Por ello, el gasto necesario a los efectos de la producción de la renta es entonces, aquél lícito apto para producir el resultado deseado y ordenado a ese fin, a ese resultado, sin que pueda decirse que sea imprescindible o deba ser imprescindible.

Por razones de justicia, el Fisco sólo se procura de los contribuyentes, lo que realmente deben en base a la renta neta, a la verdadera utilidad que hayan percibido. Por tanto, la erogación lícita, adecuado para un fin, debe ser considerada deducible en atención al verdadero sentido de la Ley, por lo que, basta como nota definitiva del concepto de necesidad, el que pueda establecerse entre el gasto y la renta producida una razonable relación de causalidad, en los términos antes descritos.

Bajo esta óptica, se puede inferir que los efectos de la deducibilidad de los gastos, más allá de la enunciación que contenga la legislación vigente, se debe a su verdadera afectación y a la

actividad gravada desarrollada por el contribuyente, independientemente que su erogación se plasme en ingresos efectivos. Al respecto, Gualiani Fonrouge y Navarrine (1973), afirman que en Argentina el concepto de necesidad se vincula:

Con aquello que debe acontecer precisa, forzosa o inevitablemente, o lo que es menester indispensablemente o hacer falta para algún propósito o fin. Por otra parte, la Corte Suprema de la Nación (Argentina) llegó a interpretar que el carácter de necesario se contrapone al de voluntario y espontáneo, es decir, para ello debe hacerse obrado sin libertad y por impulso de causa determinantes a las cuales es imposible sustraerse, faltar o resistir, porque inevitablemente ha de suceder (p. 95).

Asimismo, los citados autores Pero una doctrina tan extrema, si hubiera prevalecido, impediría la deducción de los gastos que el impuesto a los réditos hoy se admiten sin tener tales caracteres. Por ello se inclina a la conceptualización de gasto necesario que dio el Tribunal Fiscal en la causa “Acford S.A.C.”, sosteniendo que ese concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones (p. 96).

Por su parte, la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de México (1985), sostiene que: La necesidad implica que los gastos deducibles sean indispensables o imprescindibles para el desarrollo o alcance de los fines de la actividad de la Persona Moral y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social” (227).

De manera que, el antes Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo en una tesis que una deducción será estrictamente indispensable, si reúne requisitos como el gasto esté relacionado directamente con la actividad de la empresa y sea necesario para alcanzar los fines o el desarrollo de esta, o que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desempeño.

Por su parte, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación sostiene en una tesis que no se requiere que se demuestre que los gastos **estrictamente indispensables**, de no realizarse, obstaculizarían las metas operativas, a tal grado, que se impediría la realización del negocio, ni que el mismo genere ingresos, sino que todo gasto es deducible en la medida en que esté relacionado directamente para alcanzar los fines la persona moral (Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1985).

En este sentido, Sánchez Miranda (2008, p. 178), considera que los gastos erogados son estrictamente indispensables cuando:

- Sean necesarios para el funcionamiento de la empresa.
- Si no llegaran a realizarse se obstaculizaría la consecución del objetivo social, si se trata de una Persona Moral. O los fines del negocio si no lo es.
- Presten un servicio a la empresa, el que reportará un beneficio que posiblemente no pueda evaluarse fácilmente, pero no deja de representar una ventaja para la operación.
- Ser proporcionales con los resultados y el tamaño del contribuyente que los realiza.
- El gasto debe ser necesario para alcanzar los fines de la empresa, por lo tanto se hace obligado, por la determinación de la naturaleza de la erogaciones destinadas a mantener o conservar a la unidad de producción de bienes y servicios, por lo que dicho gasto es voluntario y espontáneo.

Por otro lado, la Sala de lo Contencioso Administrativo de Colombia, en Sentencia del 13/10/2005 del Consejo de Estado, entre otros fallos establece lo siguiente:

...Para que las expensas necesarias sean deducibles se requiere que el gasto sea necesario esto es, el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial, proporcional de acuerdo con la actividad, y que exista una relación de causalidad, la cual está referida a la vinculación de necesidad entre la

actividad productora de renta y el motivo de las expensas, de tal forma que para que se genere aquella se deben realizar éstas.

...Para el reconocimiento fiscal de las deducciones, se deben cumplir además de los requisitos de fondo y de forma, los denominados por la doctrina presupuestos esenciales, los cuales constituyen una condición para su aceptación, ellos son: la causalidad, necesidad y proporcionalidad y se encuentran consagrados legalmente en el artículo 107 del Estatuto Tributario. Por lo que, la relación de causalidad es el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta, por la cual deben ser los normalmente acostumbrados dentro de una actividad económica, ya que son el antecedente necesario (causa) para producir el ingreso (efecto) que se genera en el desarrollo de dicha actividad...

De manera que, la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtener ésta y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa-efecto. Cabe anotar que la renta aquí mencionada por la norma tantas veces nombrada, no es lo mismo que ingresos, puesto que tal como se vio en la depuración del sistema ordinario previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, los ingresos se obtienen por el solo ejercicio o desarrollo de la actividad empresarial, mientras que la renta es la parte de los ingresos que queda después de restar de los costos (renta bruta) y/o las deducciones (renta líquida) es decir dicho en términos contables la utilidad bruta y/o operacional del ente económico.

El otro requisito previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario es que las expensas o gastos (y por supuesto los costos) incurridos sean necesarios y proporcionados con la actividad productora de renta, las cuales deben determinarse con criterio comercial, conforme a lo normalmente acostumbrado en cada actividad. Por tanto, la necesidad de las expensas indica que las mismas serán las normales, las requeridas para comercializar o prestar un servicio. Es decir, que sin ellas los bienes o servicios no hubieran quedado listos para su enajenación o prestación del servicio, o más aún no se habrían conservado en condiciones de ser comercializadas, y que en términos de la ley civil corresponderían a las expensas necesarias invertidas en la conservación del bien.

Por tanto, el citado artículo 107 del Estatuto Tributario, no permite que se deduzcan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta.

De los textos transcritos y analizados el caso concreto, con claridad depende que la Fiscalización, al efectuar los sistemas tributarios en América Latina y el caso particular de Venezuela, ha ido profundizando sus rasgos regresivos, favoreciendo la marcada desigualdad en la distribución de la riqueza. Por ello, todas las reformas efectuadas al referido tributo, sólo han privilegiado la recaudación fiscal, desperdiciando el destacado valor del Impuesto Sobre la Renta como instrumento promotor del bienestar general.

A los efectos de la deducibilidad de los gastos, más allá de la enunciación que contenga la legislación vigente, deberá estarse a su verdadera afectación; en sentido amplio, a la actividad gravada desarrollada por el contribuyente, independientemente que su erogación se plasme en ingresos efectivos. Por lo que, los gastos que tienden a la preservación y mejoramiento del capital humano; sea personal dependiente, directores, gerentes, socios o dueños, deben ser deducibles sin

ninguna limitación, ya que contribuyen a un mejoramiento en la prestación de sus servicios y están estrechamente vinculados a la obtención de ganancias gravadas.

Conclusiones

Los conceptos de Normalidad y Necesidad en la Jurisdicción Judicial, es imprescindible estudiarlos en conjunto para una mayor comprensión, pues ambos conceptos se vinculan uno al otro, formando una de las cinco características del gasto para poderlo calificar como una deducción a los fines del Impuesto Sobre la Renta. De manera que, se puede considerar que la intención del legislador al incluir en el texto de la Ley de Impuesto Sobre la Renta los términos de normalidad y necesidad, es que cuantitativamente ese gasto no sea exagerado, que tenga congruencia y moderación el monto del gasto efectivamente realizado, y que sea con la intención de producir la renta y no de disminuir la base imponible con otros fines.

A lo largo de la presente investigación, se ha visto como algunos países, otorgan una especial importancia al principio de capacidad contributiva, como fundamento de Derecho de los Estados, para imponer un determinado tributo; Venezuela no es la excepción, ya que al existir un impuesto muy importante a las rentas obtenidas por la actividad económica de las personas naturales y jurídicas, debe adoptar un sistema que permita evaluar el nivel de capacidad económica de cada tipo de sujeto obligado, de tal forma que las diferentes fórmulas que apliquen la progresividad, no se vean afectadas por criterios subjetivos o valoraciones erradas de la capacidad para satisfacer un determinado impuesto por parte de los contribuyentes.

De manera que, la progresividad no viene a constituirse en un requisito autónomo de la imposición, sino que representa un *ulterior y lógico desarrollo* de la capacidad contributiva, estableciendo la forma en que deben variar las tarifas a los efectos de adecuar mejor la carga impositiva a la capacidad contributiva del obligado. Además, la capacidad contributiva mide la posibilidad de contribuir a los gastos del Estado de los sujetos, por lo que se mide en la cantidad que el contribuyente tiene o ha ingresado en un periodo dado.

Bajo esta premisa, el control fiscal ha sido un promotor y productor de normativa contable en todos los ámbitos de la fiscalidad, pues es aquí donde la contabilidad ha sido una herramienta inestable, no sólo para diseñar los hechos imposables y determinar las bases de cálculo correspondientes, sino para proveer los estándares técnicos de soporte de la información tributaria, facilitar el cumplimiento tributario y el control fiscal respectivo.

De manera que, tanto los tributos cuyo hecho imponible exige la realización de actividades empresariales y profesionales, como el cálculo del rendimientos de dichas actividades económicas, parten de los datos registrados en los libros de contabilidad, pues las técnicas de determinación del impuesto sobre la renta y muy específicamente el ajuste por inflación de la renta, la determinación del valor de los inventarios, el cálculos de los cargos por depreciaciones y amortizaciones, entre otras, responden a la lógica de las técnicas de cuantificación contable.

A ello se agrega las técnicas de respaldo y registro de información, donde descollan el uso de métodos de anotación, documentación y diseño de libros especiales para asegurar la declaración y comprobación de la situación fiscal respectiva, tal como acontece en el impuesto sobre la renta con los distintos deberes formales instituidos para asegurar el control tributario.

Por tanto se puede determinar, salvo excepciones anotadas, en Derecho, en nuestro país, no existen principios de contabilidad de aceptación general con reconocimiento legal, o lo que es lo mismo, no existe una fuente de producción de normas técnicas y principios sobre la contabilidad. Por lo que, de la información contable sólo es predicable la calidad de correcta-incorrecta o, lo que es lo mismo, en contabilidad no hay verdades, sólo hay interpretaciones y es crítico distinguir entre

la información contable, las anotaciones contables y los registros de contabilidad y estados financieros que la contienen y documentan.

Por esta razón, no existe una regulación general de la contabilidad, esto es sobre los principios que la rigen, con normas jurídicas expresas sobre la forma de presentación, cualificación y cuantificación de la información financiera, tal como acontece en otras jurisdicciones del derecho comparado donde se puede predicar la existencia de un auténtico derecho contable orgánico, integrado y sistemático. Pero, lo más inconveniente no está en la poca y fragmentaria regulación, sino en la disociación permanente entre técnica contable, normas mercantiles y normas fiscales sobre la contabilidad, causada fundamentalmente por el progreso de las formas de los negocios, su entorno económico, y las técnicas contables para su valoración y registro, convirtiéndose en fuente de constante incertidumbre y frustración para la utilidad de la información contable.

Referencias bibliográficas

- Bavaresco, A. (2006). *Las técnicas de Investigación. (Manual para la elaboración de tesis, monografías e informes)*. Cincinatti: South –Western publishing Co.
- Blanco Uribe, A. (2001). Inconstitucionalidad del artículo 78, parágrafo 6 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. En *Revista de Derecho Tributario*, No. 82. AVDT. Caracas.
- Cao, T. (2008). *Efectos de la reforma del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en la determinación del enriquecimiento neto gravable para el año fiscal 2008*. Tesis no publicada. Universidad de Carabobo. Valencia, Estado Carabobo.
- Casado Hidalgo, L (1978). *Temas de hacienda pública*. Caracas: Ediciones de la Contraloría de la República.
- Castillo Carvajal, J. (2006). Apuntes acerca de la deducibilidad de las pérdidas originadas por la cesión de créditos fiscales en materia del Impuesto sobre la Renta. *Revista de Derecho Tributario*, No. 100. Caracas.
- Cedillo, J (2001). *La función de la Fiscalización de la Administración Tributaria y el Control de la Evasión*. (Documento en línea). Disponible: <http://www.ccc.com.ve/es/retencioniva.htm>. (Consulta: 2003, Julio 05).
- Código Orgánico Tributario (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). *Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, Nro. 36.860, (Extraordinario) de fecha 30 de diciembre de 1999, Caracas, Venezuela.
- Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa (2003). En Sentencia Nos. 309, 570, y 867 de fechas 30 de julio de 1992, 28 de octubre de 1993 y 19 de diciembre de 1996.
- Duverger, M. (1975). *Finances Publiques*. 8ed. Paris: Ed. PUF.
- Fariñas, G. (1980). *Temas de Finanzas Públicas, Derecho Tributario e Impuesto sobre la Renta*. España: Editorial Mediterráneo.
- Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S. (1973). *Impuesto a la Renta*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- Hernández, R.; Fernández, C. y Baptista, P. (2006). *Metodología de la Investigación*. México: McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A.
- Hochman, E. y Montero, M. (2001). *Técnicas de Investigación Documental*. México: Trillas.
- Junta de Apelaciones del Impuesto Sobre la Renta (1951). *Sentencia No. 334*. 1951. Agosto, 06.
- Junta de Apelaciones del Impuesto Sobre la Renta (1945). *Sentencia No. 83*. 1945. Agosto, 01.
- Junta de Apelaciones del Impuesto Sobre la Renta (1945). *Sentencia No. 84*. 1945. Agosto, 06
- Jurisprudencia de Impuesto sobre la Renta 1943-1965. Tomo II. Caracas: Ministerio de Hacienda.

- Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007). *Gaceta Oficial* N° 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta (2001). *Gaceta Oficial* N° 5.566 Extraordinario, del 28 de diciembre de 2001.
- Malavé, L. (2003). *Trabajo de Investigación*. Caracas: Colegio Universitario José Lorenzo Pérez Rodríguez.
- Márquez, M. (1996). Impuesto Sobre la Renta en Venezuela. En *Temas Tributarios*, No. 3. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Medina, K (2007). *Estudio Deberes formales en materia de Impuesto Sobre la Renta como factor determinante en las contingencias tributarias. Un caso de estudio*. Tesis no publicada. Universidad Centro occidental Lisandro Alvarado. Barquisimeto, Venezuela.
- Méndez, C. (2008). *Metodología. Diseño y desarrollo del proceso de investigación con énfasis en ciencias empresariales*. 4ta. edición. México: editorial Limusa.
- Musgrave, R. (1968). *Teoría de la Hacienda Pública*. Madrid: Edit Aguilar.
- Moratinos, F. (2005). *Introducción a la economía del sector público*. 2da. Edición. Valencia, Venezuela: Universidad de Carabobo.
- Mostajo, R. (2003). *Perspectivas de una Reforma Tributaria Integral con Equidad: ¿Hacia un Nuevo Pacto Fiscal en El Perú?*. Disponible en: www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/6/13526/RossanaMostajo.doc. Consultado el: 30/05/2011.
- Padrón Amaré, C. (1999). Algunas ideas fundamentales acerca de los conceptos de normalidad y necesidad del gasto en la Ley de Impuesto sobre la Renta. En *Temas Tributarios*, No. 3. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2006). *Sentencia No. 662/2006*. Del 15 de Noviembre de 2006. México.
- Pulido, M. (2001). Crisis latinoamericana y progreso. En *Revista SIC*. Caracas: Centro Gumilla.
- Ramírez, L. (1993). *El impuesto Sobre la Renta y su nuevo enfoque*. 3 ed. Caracas.
- Ramírez, A. y Baute, P. (2000). *Análisis del régimen tributario en la nueva constitución*. Caracas: Ediciones Torres.
- Real Academia Española (1984). *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima edición. Madrid: Espasa-Calpe. Tomo 2.
- Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003). *Gaceta Oficial* N° 5.662 Extraordinario de fecha 24/09/2003
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de México (1985). En *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, No. 69. México.
- Ruiz, J. (1994). *El Impuesto sobre la Renta Venezolano*. Caracas: Editorial Livrosca.
- Sala de lo Contencioso Administrativo de Colombia (2005). *Sentencia No. 13631*, del 13 del octubre de 2005. Colombia: Consejo de Estado.
- Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (2011). *Sentencia No. 2010/0047. Del 08 de Febrero de 2011*.
- Sánchez Miranda, A. (2008). *Aplicación práctica del Código Fiscal. Introducción al Derecho Fiscal*. México. Ediciones Fiscales ISEF.
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia (1991). *Especial Tributaria*. De fecha 19 de mayo de 1991, en el caso Exclusivas Oriol, C.A.
- Sentencia del Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario (1996). De fecha 14 de febrero de 1996. Caracas.
- Sentencia del Tribunal Segundo de lo Contencioso Tributario (1996). De fecha 30 de julio de 1996. Caracas.

- Sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario (1995). Del 21 de junio de 1995. Caracas.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (2011). *Así Somos*. (Documento en línea). Disponible: http://www.seniat.gov.ve/seniat/images/Textos_Home/preguntas_IVA.htm. (Consulta: 2011, Julio 05).
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (2009). *Ley de Impuesto sobre la renta, pérdidas cambiarias no deducibles*. Caracas.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (1997). En *Doctrina Tributaria*, No. 4, Caracas: Ediciones SENIAT.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (1996). *Compilación Doctrinal*. Tomo II. Caracas: Ediciones SENIAT. Dictamen distinguido con las siglas HGJT-133, de fecha 23 de abril de 1996.
- Sucre, A. (2008). *Deducibilidad a efectos del Impuesto Sobre la Renta venezolano de las pérdidas cambiarias generadas en operaciones de permuta de Bonos de la Deuda Pública Nacional destinadas a la obtención de Divisas*. Tesis no publicada. Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, Venezuela.
- Tribunal Administrativo de Cundinamarca (2008). *Sentencia No. 16302*. Del 24 de Julio de 2008.
- Tribunal de Apelaciones (Primero) (1965). *Sentencia No. 305*. 1965. Agosto, 13.
- Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta (1974). *Sentencia No. 281*. 1974, Septiembre, 25.
- Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental (2010). *Sentencia No. 38*, 2010. Octubre, 29.
- Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (2010). *Sentencia No. 064/2010*. Del 22 de Septiembre de 2010.
- Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (2010). *Sentencia No. 2010/0623*. 2010, Del 8 de Junio de 2010.
- Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (2007). *Sentencia No. 2004/1403*. Del 19 de Septiembre de 2007.
- Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (2006). *Sentencia No. 2006/1816*. Del 19 de Octubre de 2006.
- Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (2006). *Sentencia No. 00012/2006*. Del 10 de Febrero de 2006.
- Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Administrativo (1974). Doctrina y Jurisprudencia. En *Boletín Trimestral*. Caracas. Ministerio de Hacienda. Dirección General de Rentas.
- Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario (2008). *Sentencia No. 2007/0042*. Del 09 de Enero de 2008.
- Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario (2007). *Sentencia No. 0091/2007*. Del 30 de Octubre de 2007.
- Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (2010). *Sentencia No. 2010/0481*. De 09 de Mayo de 2010.
- Villegas, A. (2002). Nuevo Régimen de Tributación. En *Diario El Impulso*. Cuerpo B2.
- Villegas, H. (1999). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7ma Edición. Buenos Aires, Ediciones Palma.