

Cápsula tributaria

Servicios Tributarios y Legales
PwC Venezuela | Marzo 2026

Consideraciones sobre la gravabilidad del salario con el ISLR

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, por medio de la Sentencia N° 833¹ de fecha 26 de junio de 2023, se pronunció con respecto a la base imponible del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) para aquellos trabajadores bajo relación de dependencia, definido en el artículo 31 de la Ley de ISLR, en el presente caso la Sala se manifestó en los siguientes términos:

- La Administración Tributaria (SENIAT: Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria) y la representación de la República, han considerado de manera errada la modificación del artículo 31 de la Ley de ISLR de 2006, al incluir en los ingresos netos de los trabajadores a las utilidades y el bono vacacional, conceptos que han sido clasificados como una remuneración marginal al salario normal.

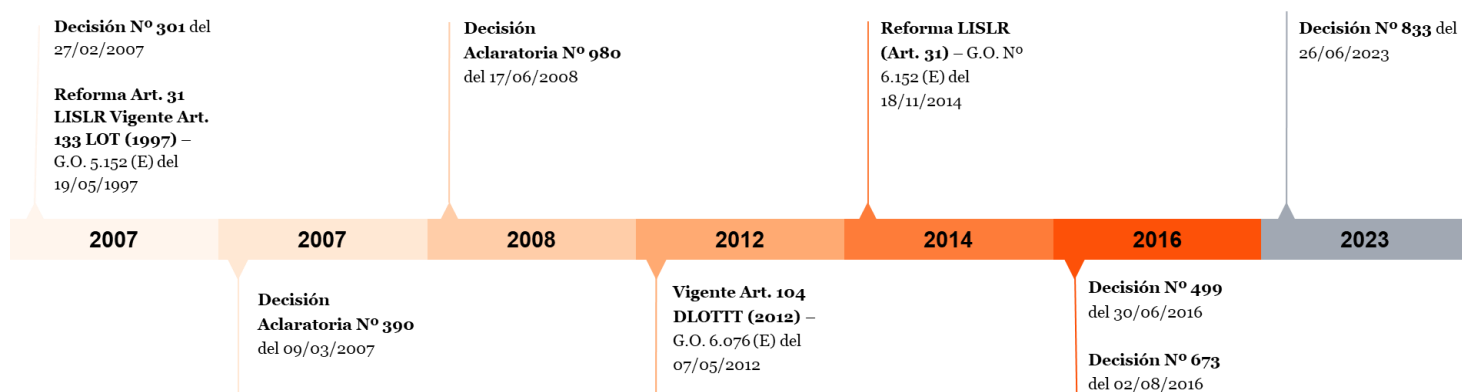
- La Sala reitera, que la base imponible del ISLR de los trabajadores bajo relación de dependencia está supeditada al concepto de **salario normal**, excluyendo así cualquier otro concepto que no sea percibido de forma regular, y permanente.

Con esta decisión la **Sala Constitucional mantiene el criterio** que había sido establecido en la decisión número 301 de fecha 27 de febrero de 2007, en la misma se modificó el artículo 31 de la Ley de ISLR, estableciendo que el **enriquecimiento neto de los trabajadores** que prestan sus servicios bajo relación de dependencia, **será determinado** atendiendo al concepto de **salario normal**, posición que luego fue reiterada en las decisiones aclaratorias número 390² y 980³, así como en las decisiones número 499⁴ del 30 de junio de 2016, y la número 673⁵ del 2 agosto de 2016. (ver gráfico 1)

1. Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 833 del 26 de junio de 2023. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/326489-0833-26623-2023-17-1233.HTML>
2. Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 390 del 09 de marzo de 2007. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/390-090307-01-2862.HTM>

3. Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 980 del 17 de junio de 2008. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/980-170608-01-2862.HTM>
4. Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 499 del 30 de junio de 2016. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/188634-499-30616-2016-15-0161.HTML>
5. Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 673 del 02 de agosto de 2016. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/agosto/189635-673-2816-2016-15-0255.HTML>

Decisiones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia Base Imponible del Impuesto Sobre la Renta para los Trabajadores Bajo Relación de Dependencia



Consideraciones sobre la gravabilidad del salario con el ISLR

En referencia al concepto de **salario normal**, para definirlo debemos remitirnos al artículo 104 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de **Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras (LOTTT)** ⁶, el cual indica lo siguiente:

“(…)

Artículo 104.

(…) A los fines de esta Ley se entiende por salario normal, la remuneración devengada por el trabajador o trabajadora en forma **regular y permanente** por la prestación de su servicio. **Quedan por tanto excluidos del mismo las percepciones de carácter accidental, las derivadas de las prestaciones sociales y las que esta Ley considere que no tienen carácter salarial.** (…)

[Resaltado nuestro]

Así mismo, la LOTTT en su artículo 107 establece lo siguiente:

“(…)

Artículo 107. Cuando el patrono, patrona o el trabajador o trabajadora, **estén obligados u obligadas a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará, considerando el salario normal** correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó. (…)

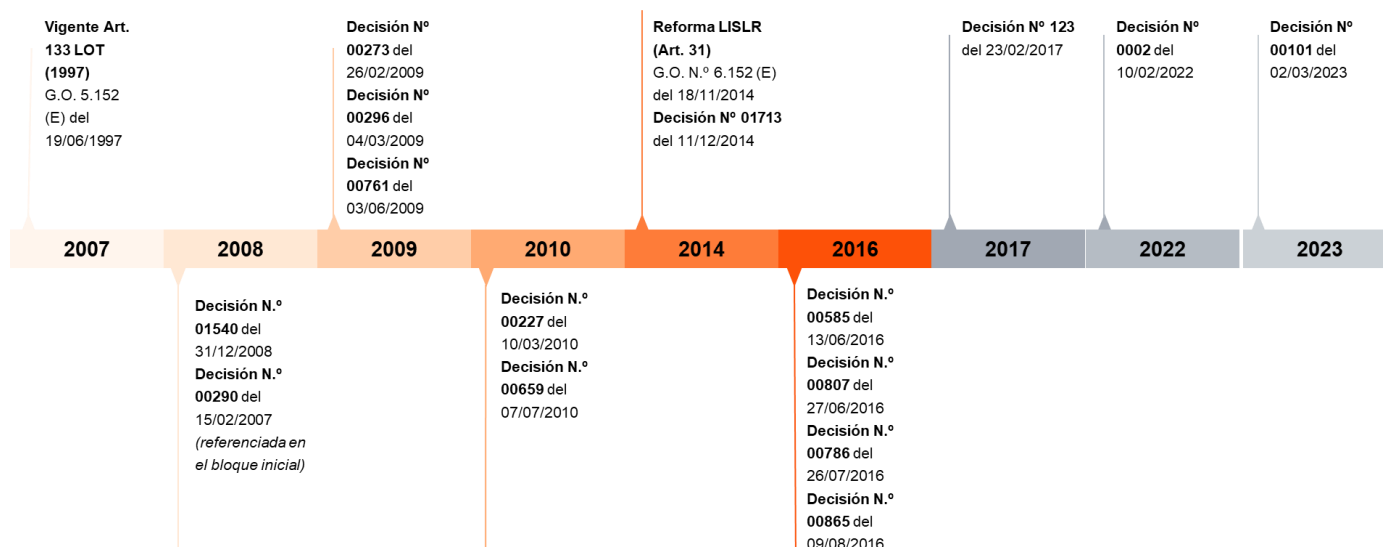
[Resaltado nuestro]

En este sentido, la Sala Político-Administrativa no ha sido ajena a esta controversia, y se ha pronunciado en torno a la base imponible que corresponde al artículo 31 de la Ley de ISLR, acompañando el mismo criterio que de manera reiterada ha sostenido la Sala Constitucional, al considerar el concepto de salario normal como la base imponible para determinar el ISLR para aquellas personas que presten servicios personales bajo relación de dependencia. Este criterio de la Sala Político-Administrativa ha sido recogido por medio de distintas decisiones (**ver gráfico 2**), siendo su último pronunciamiento el contenido en la decisión número 00101⁷ de fecha 2 de marzo de 2023.

6. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras. (2012). Publicado en Gaceta Oficial Núm. 6.076, Extraordinario, de fecha 07 de mayo de 2012.

7. Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político-Administrativa. Sentencia N° 00101 del 02 de marzo de 2023. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/323034-00101-2323-2023-2022-0252.HTML>.

Decisiones de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia Base Imponible del Impuesto Sobre la Renta para los Trabajadores Bajo Relación de Dependencia



Atendiendo al orden cronológico de las decisiones, consideramos fundamental referirse a la reforma de la Ley de ISLR del año 2015, en la que se modifica el contenido del artículo 31 en los siguientes términos:

“... Se considera como enriquecimiento neto toda contraprestación o utilidad, **regular o accidental**, derivada de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, independientemente de su carácter salarial, distintas de viáticos y bono de alimentación...”⁸ (Resaltado nuestro).

Al analizar la redacción de este artículo, se puede concluir que se estaría definiendo en el **artículo 31 de la Ley de ISLR** una **base imponible** determinada por los conceptos que conforman el **salario integral, contrario a lo establecido por la Sala Constitucional y Sala Político-Administrativa** en las decisiones antes mencionadas.

Ahora bien, resulta relevante traer a colación la interpretación realizada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (**SENIAT**), por medio de la consulta número 44706, donde luego de analizar e interpretar el alcance y contenido de la decisión 301 de la Sala Constitucional, del Tribunal Supremo de Justicia, así como las respectivas sentencias aclaratorias, **no duda en concluir que la base imponible** que corresponde al artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta es la que obedece al concepto de **salario normal**, pero agregando lo siguiente: “...Con respecto **a las horas extras, utilidades, bonos vacacionales, entre otros**, se debe aclarar que **forman parte del salario normal**, de conformidad con lo dispuesto 133⁹ de la Ley Orgánica del Trabajo...” (Resaltado nuestro)

Con esta interpretación, el **Administración Tributaria** estaría **incluyendo** percepciones de carácter accidental, como **las utilidades** (condicionado a la rentabilidad o utilidad de la empresa) y el **bono vacacional** (cuya finalidad es que el trabajador disfrute del respectivo descanso) a los ingresos netos de los trabajadores, marcando distancia del criterio reiterado de la Sala Constitucional y la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, y a su vez de lo establecido por la legislación laboral vigente.

En resumen, considerando todo lo antes mencionado sobre la redacción del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la interpretación asumida por la Administración Tributaria, el criterio emanado de la Sala Constitucional y la Sala Político-Administrativa en sus decisiones, así como la legislación laboral vigente, podemos mencionar que:

- El criterio establecido por la Sala Constitucional y la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en donde se sostiene que la base imponible del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, obedece al concepto de Salario Normal.
- La realidad inflacionaria, el (sub) valor de la unidad tributaria, el salario mínimo vigente, y el creciente otorgamiento de bonificaciones a los trabajadores, son aspectos que profundizan la confusa situación tributaria a la que están sometidos las personas asalariadas, que de no analizarse adecuadamente, pudieran vulnerar el principio constitucional de capacidad contributiva.
- Las entidades de trabajo deben prestar especial atención a los procesos de retención de ISLR, a fin de no incurrir en alguna omisión que podría hacerlas objeto de sanciones y/o multas, de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario.

8. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta. (2015). Publicado en Gaceta Oficial Núm. 6.210, Extraordinario, de fecha 30 de diciembre de 2015.

9. Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Trabajo. (1997). Publicado en Gaceta Oficial Núm. 5.152, Extraordinario, de fecha 19 de junio de 1997.

Este comunicado no tiene el propósito de asesorar a los destinatarios de éste, sólo tiene carácter informativo. Bajo ninguna circunstancia, el contenido de esta comunicación podrá ser considerado como una sugerencia, recomendación o consejo profesional; por lo tanto, no asumimos responsabilidad alguna por cualquiera pérdida, directa o indirecta, que pudiere resultar del uso de este documento o de su contenido.





Servicios Tributarios y Legales

Nuestro compromiso de servicio contempla:

- Formulamos estrategias efectivas para una adecuada gerencia de impuestos, mediante la implantación de innovadoras estrategias fiscales y evaluaciones del debido cumplimiento de los deberes formales en materia fiscal.
- Identificación de situaciones que requieran el apoyo de especialistas tributarios, así como de las distintas opciones para su solución.
- Integridad profesional en cuanto al manejo confidencial de la información.
- Estricto apego al cumplimiento de las leyes.

Nuestros aportes al cliente se centran en:

- Ofrecemos el acceso a un servicio de asesoría tributaria, comunicación y recomendaciones específicas sobre el adecuado cumplimiento de la normativa tributaria, con personal de un alto nivel profesional y con capacidad de atender oportunamente sus requerimientos.
- Comunicación y recomendaciones específicas sobre el adecuado cumplimiento de la normativa tributaria.
- Valor agregado en la búsqueda de las mejores opciones para la solución de situaciones específicas relacionadas con el tema tributario y los negocios

Servicios Tributarios y Legales

Contactos

Socios



José Javier García P.
jose.j.garcia@pwc.com
+58 212 7006083



Elis Enrique Aray O.
elys.aray@pwc.com
+58 241 824 2321
+58 212 700 6139



Verónica Cariello H.
veronica.cariello@pwc.com
+58 212 7006076



Ana Azevedo P.
azevedo.ana@pwc.com
+58 212 7006982



Anna Rita Restaino I.
anna.restaino@pwc.co
m +58 212 7006217



Deivis Rojas
deivis.rojas@pwc.com
+58 212 7006109



PwC Venezuela



@pwcvenezuela



@PwC_Venezuela



PwC Venezuela

www.pwc.com/ve

© 2026 PricewaterhouseCoopers Venezuela (Freites, Montañez, Carreira y Asociados). Todos los derechos reservados. "PwC" se refiere a la firma venezolana PricewaterhouseCoopers Venezuela (Freites, Montañez, Carreira y Asociados), o según el contexto, a la red de firmas miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited, cada una de las cuales es una entidad legal separada e independiente. RIF: J-00029977-3