



**UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
MERIDA - VENEZUELA**

**REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIDAD EN RENTAS INTERNAS**

**ALTERNATIVA LEGAL AL REGIMEN DE NO SUJECION DE LAS
COOPERATIVAS AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Proyecto del Trabajo de Grado para optar al Grado de Especialista en Ciencias
Contables, Mención Tributos, Área Rentas Internas

**Autor: Abg. Alexander José Montilla Macías.
Tutor: Abg. Ana Beatriz Calderón Sánchez**

Mérida, abril 2011



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Mérida – Venezuela

A C T A

En la ciudad de Mérida, a los veintinueve días del mes de abril de 2011, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Esp. Ana Beatriz Calderón, Profesores Frank Rivas y Freddy Mora, en su condición de miembros del Jurado, designados por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables celebrado el 11 de junio de 2009, de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Especialización en Ciencias Contables, Mención **TRIBUTOS**, para conocer del Trabajo Especial de Grado presentado por el estudiante de Postgrado **ALEXANDER JOSE MONTILLA MACIAS** titular de la **C. I. V- 11.611.644** como credencial de mérito para optar al grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS, ÁREA: Rentas Internas.**

Reunido el Jurado y presente el aspirante, éste procedió a defender su Trabajo Especial de Grado **“ALTERNATIVA LEGAL AL REGIMEN DE NO SUJECCIÓN DE LAS COOPERATIVAS AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”**, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado.

Concluida la defensa del Trabajo Especial de Grado, el Jurado consideró que estaban cumplidas las exigencias requeridas para ser aprobado como trabajo de mérito para que al mencionado aspirante se le confiera el Grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS, Área: Rentas Internas.**

[Signature]
Esp. Ana Beatriz Calderón
 Tutora - Coordinadora

[Signature]
Prof. Freddy Mora
 Miembro del Jurado

[Signature]
Prof. Frank Rivas
 Miembro del Jurado



INDICE GENERAL

	pp.
RESUMEN	vii
LISTA DE CUADROS.....	viii
LISTA DE GRAFICOS.....	ix
INTRODUCCION.....	10
CAPITULO I	12
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	12
OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION	19
Objetivo General	19
Objetivos Específicos.....	19
Justificación e importancia.....	20
CAPITULO II	22
MARCO TEORICO.....	22
Antecedentes de la investigación	22
Bases teóricas	24
<i>Evolución histórica del Cooperativismo</i>	24
<i>Las cooperativas como unidades económicas</i>	28
<i>Normativa que regula el régimen cooperativo en Venezuela</i>	29
<i>Constitución de la República Bolivariana de Venezuela</i>	29
<i>Código de Comercio</i>	32
<i>Decreto N° 1440 con Fuerza de la Ley de Reforma Parcial de la Ley</i> <i>Especial de Asociación Cooperativas</i>	32
<i>Clasificación de las cooperativas</i>	33
<i>La ejecución de obras públicas como servicio prestado al Estado Venezolano</i> <i>por las cooperativas de construcción</i>	35
<i>Los sujetos pasivos en el derecho tributario venezolano</i>	38
<i>Los contribuyentes.</i>	39

<i>Los responsables</i>	40
<i>La responsabilidad directa.</i>	40
<i>La responsabilidad Solidaria.</i>	41
<i>Los Sustitutos.</i>	42
<i>Clasificación en Venezuela de los contribuyentes del Impuesto al Valor</i>	
<i>Agregado</i>	43
<i>Los contribuyentes formales.</i>	43
<i>Los contribuyentes ordinarios.</i>	44
<i>Los contribuyentes ocasionales</i>	44
<i>Los contribuyentes especiales.</i>	44
<i>El tratamiento que las leyes del IVA venezolanas han dado a las</i>	
<i>cooperativas como sujetos pasivos de dicho tributo</i>	45
<i>La No Sujeción como mecanismo para limitar la esfera de imposición</i>	46
<i>La exención como mecanismo para limitar la imposición tributaria</i>	48
<i>Tratamiento tributario que el derecho sudamericano da a las Cooperativas</i>	
<i>en materia de IVA</i>	51
<i>Perú.</i>	52
<i>Bolivia.</i>	53
<i>Chile.</i>	53
<i>Argentina.</i>	54
<i>Ecuador.</i>	55
<i>Paraguay.</i>	56
<i>Uruguay.</i>	57
<i>Colombia.</i>	58
<i>Brasil.</i>	58
<i>Regulación normativa del régimen de contratación de obras.</i>	59
CAPITULO III.....	62
MARCO METODOLÓGICO.....	62
Tipo de Investigación.....	62
Diseño de la investigación	63

<i>Fase diagn3stica</i>	64
<i>Sujetos de estudio</i>	64
<i>Sistema de Variables</i>	64
<i>T3cnica de recolecci3n de datos</i>	66
<i>Validez y confiabilidad</i>	66
<i>An3lisis de los Resultados</i>	66
<i>Fase de dise1o</i>	67
<i>Factibilidad</i>	67
<i>Factibilidad legal</i>	67
<i>Factibilidad institucional</i>	67
<i>Factibilidad t3cnica y humana</i>	68
<i>Factibilidad social</i>	68
CAPITULO IV.....	69
AN3LISIS DE RESULTADOS	69
CAPITULO V	96
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	96
CAPITULO VI.....	100
PROPUESTA LEGAL AL REGIMEN DE NOSUJECION DE LAS COOPERATIVAS AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	100
El principio de la legalidad tributaria.....	100
La iniciativa de la propuesta legislativa	100
3rgano que debe aprobar la propuesta y el tipo de norma legislativa	102
Descripci3n de la propuesta	102
<i>Contenido de la propuesta</i>	103
<i>Lo que representa la propuesta</i>	103
Justificaci3n de la propuesta	104
Exposici3n de los motivos de la propuesta	104
Objetivos de la propuesta	107
<i>Objetivo General</i>	107
<i>Objetivos Espec3ficos</i>	107

Beneficios de la propuesta	107
Ámbito de aplicación	108
Factibilidad de la propuesta	108
<i>Factibilidad Legal</i>	108
<i>Factibilidad Institucional</i>	109
<i>Factibilidad Social</i>	109
Modelo de la propuesta	110
ANEXOS	¡Error! Marcador no definido.



**REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Especialidad en rentas internas**

**ALTERNATIVA LEGAL AL REGIMEN DE NO SUJECION DE LAS
COOPERATIVAS AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

**Autor: Abg. Alexander J. Montilla M.
Tutor: Abg. Ana Beatriz Calderón Sánchez
abril, 2011**

RESUMEN

La investigación aquí desplegada, se ha enfocado con el fin de hacer evidente el conflicto bajo el cual se encuentran las asociaciones cooperativas en Venezuela con respecto al impuesto al valor agregado, cuando éstas venden algún bien o prestan un servicio al Estado Venezolano; pues bajo su condición de entes no sujetos, sus actividades no se encuentran previstas como hechos imponible, lo cual limita su relación económica con el Estado y por ende sus ganancias legalmente adquiridas, debido que al no ser sujetas al impuesto al consumo, no pueden trasladar el IVA, con la finalidad de generar un crédito fiscal, a pesar de que efectivamente son contribuyentes del referido tributo cuando adquieren un bien o reciben un servicio necesario para el cumplimiento de sus obligaciones contractuales. Es por ello, que con este trabajo se ha buscado proponer una alternativa legal viable, que permita de manera general a las asociaciones promover sus actividades económicas a través de un trato más amable por parte de la ley, en el sentido que puedan ser catalogadas como exentas del impuesto, permitiéndoles de esta manera adoptar, conforme sus necesidades, la figura de contribuyentes formales u ordinarios, siempre que el objeto económico de dichas organizaciones así lo requiera.

Descriptores: cooperativas, no sujeción, exención, contribuyentes, contratación de obras.

LISTA DE CUADROS

CUADRO	pp
1 Operacionalización de variables	65
2 Resultados del ítem 1 del instrumento aplicado.....	69
3 Resultados del ítem 2 del instrumento aplicado.....	70
4 Resultados del ítem 3 del instrumento aplicado.....	71
5 Resultado del ítem 4 del instrumento aplicado	72
6 Resultados del ítem 5 del instrumento aplicado.....	74
7 Resultado del ítem 6 del instrumento aplicado	75
8 Resultado del ítem 7 del instrumento aplicado	76
9 Resultado del ítem 8 del instrumento aplicado	77
10 Resultado del ítem 9 del instrumento aplicado	78
11 Resultado del ítem 10 del instrumento aplicado	79
12 Resultado del ítem 6 del instrumento aplicado	80
13 Resultado del ítem 12 del instrumento aplicado	82
14 Resultado del ítem 13 del instrumento aplicado	83
15 Resultado del ítem 14 del instrumento aplicado	84
16 Resultado del ítem 15 del instrumento aplicado	85
17 Resultado del ítem 16 del instrumento aplicado	87
18 Resultado del ítem 17 del instrumento aplicado	88
19 Resultado del ítem 18 del instrumento aplicado	90
20 Resultado del ítem 19 del instrumento aplicado	91
21 Resultado del ítem 20 del instrumento aplicado	93
22 Resultado del ítem 21 del instrumento aplicado	94

LISTA DE GRAFICOS

GRÁFICO	pp.
1. Resultado gráfico del ítem 1 del instrumento aplicado.....	70
2. Resultado gráfico del ítem 2 del instrumento aplicado.....	71
3. Resultado gráfico del ítem 3 del instrumento aplicado.....	72
4. Resultado gráfico del ítem 4 del instrumento aplicado.....	73
5. Resultado gráfico del ítem 5 del instrumento aplicado.....	75
6. Resultado gráfico del ítem 6 del instrumento aplicado.....	76
7. Resultado gráfico del ítem 7 del instrumento aplicado.....	77
8. Resultado gráfico del ítem 8 del instrumento aplicado.....	78
9. Resultado gráfico del ítem 9 del instrumento aplicado.	79
10. Resultado gráfico del ítem 10 del instrumento aplicado.....	80
11. Resultado gráfico del ítem 11 del instrumento aplicado.....	81
12. Resultado gráfico del ítem 12 del instrumento aplicado.....	83
13. Resultado gráfico del ítem 13 del instrumento aplicado.....	84
14. Resultado gráfico del ítem 14 del instrumento aplicado.....	85
15. Resultado gráfico del ítem 15 del instrumento aplicado.....	86
16. Resultado gráfico del ítem 16 del instrumento aplicado.....	88
17. Resultado gráfico del ítem 17 del instrumento aplicado.....	89
18. Resultado gráfico del ítem 18 del instrumento aplicado.....	91
19. Resultado gráfico del ítem 19 del instrumento aplicado.....	92
20. Resultado gráfico del ítem 20 del instrumento aplicado.....	94
21. Resultado gráfico del ítem 21 del instrumento aplicado.....	95

INTRODUCCIÓN

A lo largo de la evolución humana, la sociedad, mediante la experiencia, ha venido afianzando las organizaciones que le han permitido desarrollar su cultura y capacidad de sobrellevar la constante cambios históricos a que está sometido el hombre. Entre estas organizaciones se encuentran las cooperativas, sin importar la finalidad para lo cual han sido creadas, ni la cantidad de miembros que las conforman. Es por ello que indagar sobre las conductas que éstas asumen conforme a las leyes vigentes, es de capital importancia, pues nadie está exento de cumplir con el mandato que el legislador a través de los cuerpos normativos exige.

Ahora bien, las cooperativas tienen una amplia gama de clasificaciones, siempre tomando en cuenta la misión para las cuales han sido creadas. Dentro de la diversa especie de asociaciones, se encuentran las que prestan servicios a sus miembros, así como a los particulares. Surgen pues, las cooperativas de la construcción, las cuales ejecutan obras tanto públicas como privadas.

En este orden de ideas se encuentra circunscrita esta investigación, la cual está relacionada con las asociaciones cooperativas de la construcción que ejecutan obras a favor de la Gobernación del Estado Táchira, y de manera muy especial en lo que respecta al ámbito tributario, de su no sujeción al impuesto al valor agregado (IVA), como prestadoras de servicios.

Esta investigación trata de analizar la problemática que se genera cuando la Gobernación del Estado Táchira paga el impuesto al valor agregado a las cooperativas de la construcción, como consecuencia de la celebración de contratos para la ejecución de obras, a pesar que de acuerdo a la ley del I.V.A las mencionadas asociaciones no pueden cobrar el referido impuesto a los

beneficiarios del servicio.

Por otro lado, se estudia el cooperativismo como institución social, la evolución de éste a través del tiempo y lo que representa para el país en la actualidad, por el hecho que el gobierno nacional ha fomentado la participación de estas organizaciones mediante la creación de normas acordes con los tiempos económicos y sociales que vive Venezuela.

Como consecuencia de las innumerables actividades que actualmente realiza el movimiento cooperativo, y dentro de éstas, la participación activa en la contratación con el gobierno del Estado Táchira, se trata de analizar el mecanismo de contratación administrativa que aplican los órganos de la administración pública del Estado Táchira, a fin de lograr determinar cómo están siendo tratadas las cooperativas de la construcción desde el punto de vista contractual y tributario.

Así mismo, tomando en consideración que de acuerdo a la ley del IVA, las asociaciones cooperativas son consideradas como no sujetas, se hizo necesario efectuar un estudio de la figura de la no sujeción, como un mecanismo para delimitar el poder de imposición que tiene el Estado por mandato legal, para así lograr determinar cómo está desarrollada esta figura y su visión dentro de la doctrina tributaria nacional e internacional.

Por otra parte este trabajo especial de grado se encaminó como una investigación de campo y no experimental, basada en un proyecto factible a fin de ser aplicado en la comunidad en general para así tratar de buscar una posible solución a la controversia generada por el pago del IVA a las cooperativas de la construcción, pudiéndose evitar de esa manera la posible infracción de la ley y su consecuencia punitiva para aquellos que la contravienen.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Actualmente en Venezuela se ha hecho común hablar de las cooperativas, pues el gobierno nacional desde el 18 de septiembre de 2001, fecha de entrada en vigencia de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, de acuerdo a su publicación en Gaceta Oficial No. 37.285, ha venido impulsando la intervención de éstas en el desarrollo económico y social del país a través de su participación directa en la ejecución de actividades de variadas connotaciones, debido a la necesidad de disponer de instituciones que participen y se integren tanto en los procesos comunitarios, como en aquellos mecanismos de producción con el sectores público y privado de la economía nacional, como lo establece el artículo 1 de la mencionada ley.

La Alianza Cooperativa Internacional, institución fundada en Londres, Inglaterra, en el año 1973, con 226 cooperativas nacionales e internacionales afiliadas (Alianza Cooperativa Internacional, 2006, ¶ 1), define a las cooperativas como un conjunto de individuos que voluntariamente se han unido con el propósito de cubrir una serie de necesidades y aspiraciones de carácter social, económico y cultural, requeridas por todos (citado en Molina y García, 2005, p. 31). Tal cualidad deviene en un interés colectivo que trasciende al individuo y que le reporta beneficios generadores de mejor calidad de vida.

Ahora bien, estas agrupaciones de tipo asociativo, toman una gran variedad de formas en lo que respecta a las actividades que realizan; ello se desprende de la

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 70 el cual establece:

Son medios de participación y protagonismo del pueblo en ejercicio de su soberanía ... en lo social y económico ... las cooperativas en todas sus formas incluyendo las de carácter financiero, las cajas de ahorro, la empresa comunitaria y demás formas asociativas guiadas por los valores de la mutua cooperación y la solidaridad.

Dentro del género de las agrupaciones de tipo asociativo, se encuentran las denominadas Asociaciones Cooperativas de Trabajo, las cuales tienen entre sus propósitos, la prestación de servicios al público. De ellas, existen algunas que en la actualidad están celebrando contrataciones con el Estado Venezolano, a fin de facilitarle sus servicios para la ejecución de obras públicas y de interés social. Es por lo anterior que el Ejecutivo Nacional, a través de los diferentes organismos encargados de poner en práctica la ejecución de obras públicas, ha dado prioridad a aquellas asociaciones cooperativas de trabajo que tienen dentro de su objetivo social, la realización de obras de construcción de cualquier tipo.

Las contrataciones que las cooperativas han celebrado con el Estado, ha generado relaciones jurídicas de carácter obligacional (como compromisos para realizar obras civiles y el posterior pago de éstas por su ejecución), entendiéndose a las asociaciones antes mencionadas, como prestadoras del servicio (deudora), y al Ejecutivo como receptor del mismo (acreedor), que en el caso específico es la ejecución de la obra.

Partiendo de la premisa que todas las personas, naturales o jurídicas, son susceptibles de ser sujetos pasivos de cualquier tributo, dentro de una actividad

guiada por la regla de la legalidad y que constituye ésta última para Jarach (1982) “El principio fundamental que en el Estado moderno es propio de los tributos” (p. 27); las cooperativas, sea cual fuere su finalidad, no escapan de la pretensión estatal que les sea exigido el pago de cualesquiera tributos en ocasión del poder de imperio que éste ostenta, pues las mencionadas asociaciones, dentro de la estructura impositiva, son sujetos susceptible de la exacción del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en las operaciones de compra de bienes y la recepción de servicios, gravados por este tipo de tributo.

Se puede percibir que tributariamente, las cooperativas, sin diferenciar su naturaleza, son sujetos obligados al pago del impuesto al consumo, cuando realizan la compra de cualquier bien, reciban un servicio o hagan una importación; mas, en la venta de esos mismos bienes, o en la prestación de dichos servicios, no pueden exigir el impuesto al comprador o receptor, pues legalmente son entes no sujetos al IVA, tal como reza el numeral cuarto del artículo 16 del Decreto 5.212 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado (L.I.V.A), publicada en Gaceta Oficial N° 38.632 de fecha 26 de febrero de 2007 el cual determina entre otras cosas que las operaciones y servicios de cualquier carácter, prestados por las sociedades cooperativas, no estarán sujetos al referido impuesto indirecto.

Actualmente, en las contrataciones realizadas por las distintas cooperativas prestadoras del servicio de ejecución de obras, a favor del Ejecutivo del Estado Táchira, está presentándose una situación muy particular en ocasión de los pagos que a éstas le son efectuados por el servicio que prestan. Las cooperativas de la construcción, como entes no sujetos, al momento de facilitarle sus servicios al Estado, le cobran a éste el IVA, a pesar que las actividades realizadas por ellas, por mandato expreso de la ley, no están pechadas por el mencionado impuesto. El perjuicio generado se enfoca desde dos puntos de vista; por una parte el ejecutivo del Estado Táchira es perjudicado patrimonialmente, pues cancela un impuesto que por ley no le

es requerido, y a su vez violenta una norma de carácter tributario como lo es la ley del IVA. En cuanto a las cooperativas es similar la actitud que reflejan; pues del mismo modo perjudican de manera indirecta los recursos del Estado y violan la ley.

Paradójicamente con lo ordenado por la ley en lo que respecta a la prohibición a las cooperativas de imputar el IVA a valor de los servicios prestados, estas asociaciones, al momento de adquirir los materiales e implementos necesarios para ejecutar la obra, deben, como todo consumidor, cancelar a los vendedores de los bienes requeridos, el impuesto correspondiente, teniendo éstas que asumirlo, sin poder trasladárselo al beneficiario del servicio prestado, como lo estipula el párrafo único del mencionado artículo 16, el cual establece:

Parágrafo Único: en concordancia con lo establecido en el artículo 29 de esta Ley, la no sujeción implica únicamente que las operaciones mencionadas en este artículo no generarán el Impuesto al Valor Agregado.

Las personas que realicen operaciones no sujetas, aún cuando sea con carácter exclusivo, deberán soportar el traslado del impuesto con ocasión de la importación o compra de bienes y la recepción de servicios gravados. Igualmente deberán soportarlo cuando, en virtud de sus actividades propias y según sus contrataciones con particulares, estén llamados a subrogarse en el pago de una operación gravada, o, cuando, tratándose de sociedades de seguro y reaseguro, paguen los montos asegurados conforme a las pólizas suscritas.

De tal modo que las asociaciones cooperativas, al tener que asumir el I.V.A en la adquisición de bienes o servicios requeridos para la ejecución de la obra contratada, asume una serie de costos y lesiones económicas evidenciados en una exacción del impuesto al consumo sin poder receptorlo nuevamente; lo cual hace que en la práctica, la ejecución del fin económico cooperativo se dificulte por las fallas de la norma sustantiva tributaria relacionada con el mencionado impuesto.

Es imposible, pues, trasladar el impuesto al valor monetario de la construcción, por la estricta regulación administrativa y legal que posee el pago de las obras ejecutadas por terceros a favor del Estado, pues la cancelación de los servicios de ejecución de obras públicas, efectuadas a favor de cualquier ente sea público o privado, debe apearse a lo establecido en la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, publicada en Gaceta Oficial N° 5.358 Extraordinario de fecha 29 de junio de 1999, la cual expresa, con respecto a los egresos que generen los diferentes órganos del poder público en su artículo 5 lo siguiente:

El Presupuesto de Gastos se clasificará por organismos ejecutores y por sectores, conforme se establezca en el Plan de Desarrollo Económico y Social de la Nación. (...)

Los créditos asignados a cada una de las categorías referidas en este artículo deberán imputarse a la correspondiente partida. Las partidas expresarán la especie de los bienes y servicios que se adquieran, así como las finalidades de las transferencias de recursos y se clasificarán de acuerdo al clasificador que elabore el Ejecutivo Nacional. Se podrán establecer partidas de gastos no imputables directamente a un programa.

No habrá partida que no esté representada por una cifra numérica.

Establece la mencionada normativa, como fundamento legal regulador de los gastos en que incurre el gobierno en todas sus manifestaciones, que deben expresarse los pagos, mediante partidas presupuestarias, que en el caso bajo análisis corresponden a la de obra y la referida al impuesto respectivo; por lo que no puede la cooperativa incluir el IVA al precio de la obra cuando los recursos para la ejecución de la misma están previamente establecidos en un plan presupuestario amparado por una norma, limitándole así el acto volitivo de establecer unilateralmente un precio de acuerdo a su interés económico.

Lo antes planteado genera un grave problema y un dilema tanto para las cooperativas de la construcción que ejecutan obras públicas, como para la Gobernación del Estado Táchira, ya que por una parte, si el gobierno regional, apegándose completamente a la ley, no les cancela a éstas el IVA, limita de sobremanera los beneficios económicos para los cooperativistas asociados, al tener éstos que absorber el impuesto correspondiente en cada una de las operaciones de adquisición de bienes y servicios.

Por otro lado, el ejecutivo tachirenses, al actuar de manera completamente opuesta al planteamiento anterior, es decir, cuando cancela el IVA, genera evidente beneficio económico a las cooperativas, pero violenta, junto con éstas, el numeral 4 del artículo 16 arriba comentado.

No obstante, las cooperativas de la construcción no pueden dejar de cancelar el impuesto correspondiente al comprar bienes o recibir un servicio, pues lógicamente no podrán realizar alguna transacción con terceros como consecuencia de su negativa al pago del tributo cuando se produce el hecho generador correspondiente, y de ser eso aceptado, todo aquel vendedor de bienes y prestador de servicios a favor de una cooperativa, tendría que liquidar la obligación tributaria asumida, por ser solidariamente responsable con la contribuyente ante la administración tributaria en la cancelación del mencionado impuesto.

La controversia gravita en el hecho que las cooperativas, específicamente las que prestan el servicio de ejecución de obras a favor del Ejecutivo del Estado Táchira, por no ser sujetas al impuesto, en las operaciones que ejecutan, no pueden exigir el I.V.A al gobierno tachirenses al momento del pago que éste le haga por la obra ejecutada; pero sí están obligadas al pago del impuesto, cuando ocurra el hecho imponible generador de la obligación tributaria, que en dicho caso es el consumo de bienes y servicios necesarios para la ejecución de la obra, lo que les limita a éstas sus

beneficios económicos, pues no pueden recuperar un impuesto por ellas pagado y que posteriormente no es cancelado por el beneficiario del servicio.

De lo anteriormente desarrollado, el problema de investigación se condensa bajo los siguientes términos:

Las cooperativas de la construcción, al prestar sus servicios en la ejecución de obras públicas al Ejecutivo del Estado Táchira, cobran el respectivo Impuesto al Valor Agregado, siendo tal operación prohibida expresamente por la ley, por ser dichas asociaciones, entes no sujetos. Por tanto, se violenta de manera directa el numeral 4 del artículo 16 de la ley del IVA, pues por mandato legal no debe cancelar el impuesto al consumo por los servicios que dichas asociaciones prestan, y a pesar de ello, se está pagando el mismo.

Se plantea pues, proponer una alternativa legal a la no sujeción al IVA por parte de las cooperativas de la construcción de obras públicas, que permita tanto al Ejecutivo del Estado Táchira, como a éstas, evitar la trasgresión del artículo 16 de la Ley al Impuesto al Valor Agregado, cuando el mencionado ente gubernamental paga el referido impuesto a dichas asociaciones.

La anterior perspectiva conduce a formular el problema a través de las siguientes interrogantes: ¿Cuáles son los fundamentos legales que regulan el aspecto tributario de las cooperativas que prestan el servicio de la construcción de obras a favor de la Gobernación Estado Táchira? ¿Qué procedimientos administrativos aplican los funcionarios adscritos a la Gobernación del Estado Táchira, cuando contratan cooperativas para la construcción de obras? ¿Cómo son tratadas las cooperativas de la construcción desde el punto de vista tributario, al momento de hacer efectivo el pago de los servicios que prestan a la Gobernación del Estado Táchira? ¿Qué alternativa legal de carácter tributario al régimen de no sujeción al IVA se puede proponer para

las cooperativas de la construcción que realizan obras a favor del gobierno del Estado Táchira, sin que sea transgredido el numeral 4 del artículo 16 de la ley del IVA?

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

Objetivo General

Proponer una alternativa de carácter legal al régimen de no sujeción en materia del IVA por parte de las cooperativas con el fin de que el legislador considere una reforma de la ley que rige dicho impuesto.

Objetivos Específicos

1. Describir los fundamentos legales que regulan el aspecto tributario de las cooperativas que prestan el servicio de la construcción de obras a favor de la Gobernación Estado Táchira.
2. Analizar los procedimientos administrativos que aplican los funcionarios adscritos a la Gobernación del Estado Táchira, cuando contratan cooperativas para la construcción de obras públicas.
3. Determinar cuál es el tratamiento tributario que el Ejecutivo del Estado Táchira da a las cooperativas de la construcción que ejecutaron obras públicas.

4. Proponer una opción legal de carácter tributario al régimen de no sujeción al IVA para que las cooperativas puedan actuar sin transgredir la ley que regula el mencionado tributo.

Justificación e importancia

Resulta imperioso buscar una solución al problema que tienen las cooperativas de la construcción que contratan con el ejecutivo del Estado Táchira, en el sentido que las primeras son entes no sujetos al impuesto al valor agregado y por tal condición son perjudicadas legal y económicamente al ejecutar una obra a favor del gobierno tachirenses.

Indagar alternativas a la no sujeción al IVA por parte de las cooperativas de la construcción es útil para dichas organizaciones en su aspecto económico, específicamente en la rentabilidad que genera las actividades que realizan. Para el gobierno del Estado Táchira, evitaría que éste violara la ley tributaria en la búsqueda del bien común, y finalmente para la sociedad, pues el beneficio social y económico sería colectivo, al abarcar a los miembros cooperativistas como a la comunidad en general al ser las obras ejecutadas por sus mismos miembros, bajo la figura del cooperativismo, generando esto un incremento significativo de participación social en este tipo de movimientos de carácter comunitario.

Conseguir una opción a la problemática de las cooperativas con respecto a la no sujeción al IVA, podría dar un novedoso punto de referencia para considerar la posibilidad de que pueda ser adaptado el impuesto al consumo, a la realidad social que atraviesa el país, permitiendo el Estado, titular de la potestad tributaria, que el cooperativismo sea desarrollado en mayor proporción, y que el gobierno tachirenses

tenga una opción viable, como parte de la administración activa, para conseguir una solución al conflicto de cancelar el IVA a las cooperativas de la construcción que contratan con éste, sin transgredir la ley.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

Antecedentes de la investigación

El cooperativismo como movimiento social y económico ingresó a Latinoamérica de manera lenta pero continua, hasta el punto que en el subcontinente americano, todas las naciones que lo conforman, acogen dentro de sus sistemas legales, reglas para el impulso y control de las cooperativas. Es por ello que en materia de impuesto al consumo, muchos países suramericanos le han dado un diverso trato a las asociaciones cooperativas, bien como sujetos sometidos al impuesto, y en el mejor de los casos como asociaciones fuera del ámbito de aplicación de la norma, como ocurre en Venezuela.

En el año 1998, García elaboró un estudio bajo el nombre de “Normativa Venezolana en Materia Cooperativa” en el cual trató de proporcionar un resumen sobre la legislación aplicable a dichas asociaciones, los fundamentos y principios amparados en los instrumentos jurídicos basados en las directrices que rigen el movimiento cooperativo mundial. De igual manera en la mencionada investigación se trató de determinar las limitaciones legales que tienen las cooperativas en sus actividades de tipo empresarial, pues no debe olvidarse que a pesar que son unidades económicas, su fin último no es la actividad mercantil sino el bienestar colectivo para sus miembros.

Jiménez (s/f) realizó una investigación denominada “Gerencia y tipo de liderazgo de la Federación de Cooperativas de Servicios múltiples de Venezuela (Fecoseven) y cooperativas afiliadas”. En ese estudio buscó establecer los

mecanismos gerenciales utilizados por Fecoseven para dirigir la estructura organizativa de las cooperativas, y trató de resumir los beneficios fiscales que las mismas poseen de acuerdo a la legislación impositiva vigente.

Castro, en el año 2005 efectuó una investigación referida al “Estudio de Algunos Aspectos Contables de las Asociaciones Cooperativas en Venezuela”, con el propósito de analizar lo relativo al patrimonio y otros egresos, argumentándose en la investigación que tanto la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (LEAC) como las providencias administrativas emitidas por la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACCOOP) no aportaban suficientes herramientas para el proceso contable y la elaboración de estados financieros. Concluye la investigación, afirmando que a las cooperativas se les debe aplicar la DPC-0 (equidad y la pertinencia) y recomienda que el Contador Público debe desarrollar conocimientos muy especiales, pues el manejo contable de las cooperativas es diferente al de otras empresas, pues entre otras cosas, los integrantes de esas asociaciones dan más importancia a la fuerza de trabajo y no a los aportes económicos.

En Venezuela, el estudio sobre el movimiento cooperativo se ha visto adelantado gracias a la paulatina participación de estas organizaciones en el quehacer económico y social del país, pues con la entrada en vigencia de la constitución de la República Bolivariana de Venezuela y de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas del año 2001, el cooperativismo volvió a tener una base legal acorde con la evolución socioeconómica del país.

No obstante las investigaciones anteriores, ha sido difícil desentrañar estudios que abarquen al cooperativismo en Venezuela desde el punto de vista impositivo en el área del IVA, cuestión que no extraña mucho, pues el impuesto al consumo aquí comentado es relativamente nuevo en el país, adicionándosele a esta circunstancia el hecho que las cooperativas a lo largo de la existencia del mencionado tributo, han sido tratadas invariablemente como entes no sujetos.

Bases teóricas

Evolución histórica del Cooperativismo

El *Homo Sapiens*, a lo largo de su historia, intentó afianzar su rango de raza superior, sobre los principios de unión y cooperación. Las primigenias organizaciones sociales ubicadas en los albores de la humanidad, se unieron sobre la base de “principios de comunidad, solidaridad y mutualismo” (Sainz, 2004, p. 17) a fin de afrontar las constantes amenazas a los que diariamente estaban sometidos. Ahora bien, el Cooperativismo como institución social, no es de reciente data; surge por la necesidad humana de fomentar organizaciones sociales que con el aporte de un esfuerzo mancomunado, procuraran crear bienestar común para los integrantes de las mismas. Es por ello que desde los albores de la humanidad, el hombre buscó la necesidad de crear grupos fundamentales para su subsistencia. Nació así la familia, el clan, la tribu; comunidades donde la solidaridad predominaba sobre los intereses personales (Sainz, 2004, p. 15).

Los antecedentes más remotos del cooperativismo se vislumbran en el antiguo Egipto, durante la época de los Faraones, quienes por la creencia de una vida en el más allá, exigían el trabajo de sus súbditos. Se crearon así las llamadas sociedades funerarias, las cuales, surgieron con el propósito de aminorar el esfuerzo en la construcción de los sepulcros (Ardiles, 1979, p. 31), último destino de los reyes en tiempos del antiguo Egipto. No obstante lo anterior, otros estudiosos, han establecido el primer antecedente conocido en la historia de estos movimientos, en la antigua Babilonia (Jiménez, 2006, ¶ 52), en cuya civilización se desarrollaron mecanismos de esfuerzos mancomunados para la explotación de la tierra.

La historia es recurrente en demostrar la incipiente intención humana de establecer bloques asociativos para la creación del bien común. Los fenicios, destacada civilización en el arte de navegar los mares, buscando establecer redes

comerciales con sus pueblos vecinos, inventaron en el siglo XV a.c, un ingenioso mecanismo para asegurar sus mercancías de posibles pérdidas durante sus viajes, lo que constituyó el antecedente más remoto de lo que hoy conocemos como el seguro colectivo (Choquehuanca, 2006). Dos siglos después, en la milenaria China, durante la dinastía Chou (siglo XIII a.c), son creadas, por un selecto grupo de la sociedad, y para su uso exclusivo, asociaciones con el fin de generar ahorro y crédito.

Tomando en consideración la cronología de la historia humana, el cristianismo, desde sus inicios y de la misma manera que la cultura faraónica, fundamentó su doctrina, en la solidaridad, y que Ardiles (1979) establece como un antecedente de esa tendencia humana que es soporte del cooperativismo: el acercamiento y la ayuda recíproca, expresado como una máxima cristiana acuñada en la Biblia bajo el término "... amaos los unos a los otros." (p. 31).

Durante el esplendor del Imperio Romano, en los tiempos de Julio César, nacieron los *Collegia*; grupos que estaban conformados por artesanos, y que tenían como propósito establecer una especie de estructuras sociales afianzadas en el bien económico de sus miembros (Choquehuanca, 2006), pero amparadas ladinamente bajo la figura de instituciones religiosas. Estas asociaciones desaparecieron de manera forzada en el año 45 de nuestra era, por orden del Emperador.

Ya en la era moderna, se puede afirmar de acuerdo a Molina y García (2005), que fue en el siglo XIX, en Inglaterra, donde verdaderamente nacieron los primeros grupos asociativos constituidos de manera más homogénea para la búsqueda del bien común. En este país se propició el germen del cooperativismo en el mundo como institución organizada para el bien colectivo de sus integrantes.

Ricardo Owen, el 21 de diciembre de 1844, en la ciudad de Rochedale, aupando a un grupo de trabajadores, decidieron organizar "una cooperativa de consumo con el fin de adquirir los alimentos que necesitaban ellos y sus familias a un precio menor al que reinaba en las tiendas propiedad de los patronos y mejorar

de ese modo su salario real” (Molina y García, 2005, p. 19). Fue la necesidad del consumo de una serie de personas la que auspició el nacimiento de este tipo de cooperativa. Luego en Francia, con el devenir del tiempo se originan las de producción, y las de créditos nacen en Alemania (Superintendencia Nacional de Cooperativas, 2006, ¶ 1).

Posteriormente, a finales del siglo XIX llegó el movimiento cooperativo a América del Sur, como resultado de la afluencia de inmigrantes europeos a Argentina, Uruguay, Sur de Brasil y Chile, países pioneros en implementar en estas latitudes dichos modelos de unión social (Superintendencia Nacional de Cooperativas, 2006, ¶ 2). Era de esperarse pues, que con el intercambio político, económico y cultural, se expandiera por todo el sub-continente americano, el modelo social nacido en Europa y el cual había creado muchas expectativas en todo el mundo.

El cooperativismo para Ardiles (1979), es una especie muy particular de participación social y sobre esto expresa:

Es muy difícil definirlo y dar un concepto claro sin caer en polémicas más o menos justas, pero puede decirse que como doctrina, el cooperativismo, no es ni socialismo ni individualismo (...). No es socialista porque no es ideal, utópico, es práctico y basado en la experiencia, no es individualista porque no tiene como fin el individuo mismo (p. 29)

A comienzos del siglo XX, llegó a Venezuela el movimiento cooperativo, que buscaba suplantar la estructura del capitalismo, basada en la explotación del hombre por el hombre, por una estructura de producción más humana e igualitaria y de cuyos inicios en estas latitudes, los investigadores no han mantenido un criterio uniforme. En un estudio realizado por Ramírez (2006, ¶ 39) se expresó que sus comienzos se dieron con la creación de una sociedad cooperativa de ahorro y construcción, establecida en el año 1903 en la ciudad de Porlamar. Para

Molina y García (2005, p. 24) el origen del cooperativismo en nuestro país, se debe al Dr. José Elías Thielen quien fundó el 26 de junio del año 1960 en el Estado Falcón, específicamente en la localidad de Tacuato, la primera cooperativa, con la finalidad de generar ahorro y crédito.

Los antecedentes arriba expresados, sirvieron para que lentamente, la sociedad venezolana fuera ganada por esta doctrina, indiscutiblemente por la decisiva participación e influencia de los movimientos canadienses y de la Credit Union National Association (CUNA) de los Estados Unidos de Norteamérica durante los años 60, tal como lo manifestaron en un estudio documental Llambi, Seittife y Pinto (1973).

Así pues, en el año 1966, con el auspicio de la congregación jesuita establecida en el país, se fundó el centro Gumilla, en la ciudad de Barquisimeto Estado Lara, institución que permitió la germinación de ideales ganados a la corriente cooperativa (Jaimes, 1995, p.12), específicamente en el área de producción animal y el ámbito de la educación.

Sin embargo, ya con anterioridad, había nacido la figura del cooperativismo, específicamente en la Constitución de la República de Venezuela del año 1947, que en su artículo 71 establecía: “El Estado auspiciará y fomentará la organización de cooperativas e instituciones destinadas a mejorar la economía popular. La Ley asegurará el oportuno suministro de los elementos técnicos, administrativos y económicos necesarios”.

De los avances presentados, finalmente se logró concretar la figura jurídica de la cooperativa mucho más allá del precepto constitucional que aún no había sido desarrollado en una ley ordinaria, de ello, Llambi et al. (1973), sobre el final de esta etapa expresaron que “... culmina en el año 1966 cuando se promulga la Ley General de Asociaciones Cooperativas y se crea la Superintendencia Nacional de Asociaciones Cooperativas ...” (p.7).

Las cooperativas como unidades económicas

Es preciso establecer de manera concisa, la importancia que las cooperativas, como unidades de producción, poseen en la estructura económica del país, en virtud de la participación que el Estado Venezolano le ha dado a éstas en los diferentes ámbitos del quehacer productivo nacional; y es por ello que una vez explorado el origen del cooperativismo en Venezuela y el mundo, en este estadio de la investigación surge la incógnita de saber realmente qué es una cooperativa y cuáles son sus diferentes manifestaciones. Algunos autores como Arégula (2006), le han dado a estas organizaciones, una denominación de carácter eminentemente económico, como lo es la empresa, pero bajo diferentes modalidades, de acuerdo a su manifestación, estableciendo así una clasificación tripartita: consumo, crédito y producción, y que para este investigador, están representadas como organizaciones:

... de participación libre y democrática, conformada por personas que persiguen un objetivo en común económico y social en donde la participación de cada socio, en el beneficio, es determinado por el trabajo incorporado al objetivo común y no por la cantidad de dinero que haya aportado. (¶ 1).

En sí misma, una cooperativa es un grupo de personas que buscan unirse con el propósito de aportar de manera mancomunada e igualitaria sus esfuerzos a fin de generar a sus miembros un conjunto de beneficios que al ser distribuidos, logren un bienestar integral tanto personal como colectivo.

El artículo 2 del Decreto N° 1440 con Fuerza de la Ley de Reforma Parcial de la Ley Especial de Asociación Cooperativas, publicada en Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001, precisa un concepto bastante general, y las define como:

... asociaciones abiertas y flexibles, de hecho y derecho cooperativo, de la Economía Social y Participativa, autónomas, de personas que se unen mediante un proceso y acuerdo voluntario, para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes, para generar bienestar integral, colectivo y personal, por medio de procesos y empresas de propiedad colectiva, gestionadas y controladas democráticamente.

Para el Diccionario Jurídico Espasa (2005) una cooperativa es “una sociedad constituida por personas que se asocian en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales”. El logro de uno de los fines, como lo es el bienestar común, se cristaliza entre otras cosas por la supresión del intermediario de la cadena de producción, a fin de aportar beneficios económicos tanto para los asociados por las actividades que realizan, como para los receptores de los bienes y servicios prestados.

Normativa que regula el régimen cooperativo en Venezuela

Los fundamentos legales que regulan el desarrollo y empleo de las asociaciones cooperativas se encuentra enmarcado dentro de una serie de normas de rango constitucional y legal que de acuerdo a lo que se desprende de ellas, busca dar aplicabilidad y mayor uso de estas figuras económicas a fin de impulsar la economía del país.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

De acuerdo a lo anterior, la norma fundamental, entendida como la Constitución Nacional, posee cuatro artículos que plasman los principios constitucionales bajo los cuales las asociaciones cooperativas deben actuar. El primero es el 70 y que expresa lo siguiente:

Artículo 70: Son medios de participación y protagonismo del pueblo en ejercicio de su soberanía (...) en lo social y económico, (...) las cooperativas en todas sus formas incluyendo las de carácter financiero (...) y demás formas asociativas guiadas por los valores de la mutua cooperación y la solidaridad.

Comentando brevemente el anterior artículo, se observa que el constituyente le dio a las cooperativas, la función de ser un medio para que el pueblo ejerciera la máxima función política y social, lo cual es el ejercicio de la soberanía mediante la participación de éste tanto en las asociaciones antes referidas, como en cualquier otro tipo de representaciones sociales que tengan como base funcional, el apoyo y auxilio mutuo

Por otra parte, el artículo 118 constitucional acredita el derecho que todos los ciudadanos poseen para formar asociaciones cooperativas de cualquier tipo, expresando lo siguiente:

Artículo 118 Se reconoce el derecho de los trabajadores y trabajadoras, así como de la comunidad para desarrollar asociaciones de carácter social y participativo, como las cooperativas, cajas de ahorro, mutuales y otras formas asociativas. Estas asociaciones podrán desarrollar cualquier tipo de actividad económica, de conformidad con la ley. La ley reconocerá las especificidades de estas organizaciones, en especial, las relativas al acto cooperativo, al trabajo asociado y su carácter generador de beneficios colectivos. El estado promoverá y protegerá estas asociaciones destinadas a mejorar la economía popular y alternativa.

En cuanto a la obligación constitucional que tiene los Estados y Municipios para la promoción de las asociaciones bajo estudio, el artículo 184 de la carta magna establece:

Artículo 184. La ley creará mecanismos abiertos y flexibles para que los Estados y los Municipios descentralicen y transfieran a las comunidades y grupos vecinales organizados los servicios que éstos gestionen previa demostración de su capacidad para prestarlos, promoviendo:

(...)

3.- La participación en los procesos económicos estimulando las expresiones de la economía social, tales como cooperativas, cajas de ahorro, mutuales y otras formas asociativas.

(...)

5.- La creación de organizaciones, cooperativas y empresas comunales de servicios, como fuentes generadoras de empleo y de bienestar social, propendiendo a su permanencia mediante el diseño de políticas en las cuales aquellas tengan participación.

(...)

Y en cuanto a la función y obligatorio apoyo que el Estado Venezolano debe darle a las cooperativas, el artículo 308 de la Constitución dice:

Artículo 308. El Estado protegerá y promoverá la pequeña y mediana industria, las cooperativas, las cajas de ahorro, así como también la empresa familiar, la microempresa y cualquier otra forma de asociación comunitaria para el trabajo, el ahorro y el consumo, bajo régimen de propiedad colectiva, con el fin de fortalecer el desarrollo económico del país, sustentándolo en la iniciativa popular. Se asegurará la capacitación, la asistencia técnica y el financiamiento oportuno.

Código de Comercio

Ahora bien, visto la regulación constitucional, y debiendo decir que las cooperativas realizan funciones de cooperación para alcanzar sus aspiraciones económicas, podría entenderse que éstas en cuanto a sus actividades propias, se encuentran reguladas por el Código de comercio, lo cual es inexacto, ya que dichas organizaciones de carácter asociativo se rigen por una ley especial, y el mismo código mercantil en su artículo 353 así lo establece bajo la premisa de que “Todo lo relativo a las sociedades cooperativas se regirá por leyes especiales y sus reglamentos”.

Decreto N° 1440 con Fuerza de la Ley de Reforma Parcial de la Ley Especial de Asociación Cooperativas

Como se mencionó supra, el Código de Comercio expresa de manera directa que las asociaciones cooperativas deben regirse por una ley especial, y en virtud de esto y de lo dispuesto en la constitución nacional, el legislador logró dar evolución a una serie de normas que eran de aplicación directa a dichas organizaciones, pero sin mayor trascendencia. Por lo que vale decir que la primera norma creada a tal fin fue la Ley de Cooperativas de 1966, y como lo afirmó el legislador en la exposición de motivos del Decreto Ley de Reforma Parcial de la Ley Especial de Asociación Cooperativas de 2001, la norma del año 1966, “nace más como una iniciativa impulsada por organismos internacionales que como un deseo y empuje por parte del pueblo venezolano.

Actualmente, se encuentra en vigencia el Decreto N° 1440 con Fuerza de la Ley de Reforma Parcial de la Ley Especial de Asociación Cooperativas, publicado en Gaceta Oficial No. 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001 y que entre otras cosas establece los principios bajo los cuales se rigen esas organizaciones, como

se constituyen, los asociados que las conforman, los cargos que estos pueden ocupar, siendo los mismos obligatorios. En fin, es una ley que permite dar a las cooperativas un amplio margen de utilidad y organización para cumplir sus fines.

Clasificación de las cooperativas

Existen múltiples clases de Cooperativas dentro de la doctrina que domina el tema, lo cual es de importancia capital que ello sea así, ya que tal categorización viene a suplir el silencio que tiene la Ley de Asociaciones Cooperativas en vigencia, que no prevé una clasificación de las mismas, tal como lo determinaba la derogada Ley General de Asociaciones Cooperativas, en su artículo 50 (García, 2006, p. 21), el cual estipulaba tres categorías de acuerdo a su objeto, a saber: de producción, de obtención y mixtas.

De acuerdo al artículo 50 de la derogada ley (ob. Cit.), la clasificación hecha, de inmediato definía los tipos de cooperativas allí expresados:

- (1). Las cooperativas de producción: En éstas, los asociados unen sus esfuerzos para generar bienes o prestar servicios a favor de terceros ajenos a la cooperativa.
- (2). Cooperativas de obtención: Tiene como propósito fomentar la adquisición de bienes o servicios a favor de los asociados, buscando quizá, una mayor economía en los rubros obtenidos.
- (3). Cooperativas mixtas: Tienen doble finalidad, la de producir bienes y prestar servicios y por otro lado obtener aquellos que no son capaces de generar.

Por otra parte, Molina y García (2005, p. 34) han clasificado a las cooperativas en dos grupos: las de trabajo asociado y las de obtención de bienes y servicios.

Entre las primeras están las que proveen servicios al público, y de la segunda, existen las que prestan servicios o adquieren bienes para el consumo de los cooperativistas, a fin de que sean adquiridos los insumos a un menor valor, estableciéndose así la esencia del aporte mancomunado e igualitario para el beneficio colectivo de sus miembros.

Martínez, (citado en Ramírez, 2006) expresa, que en Venezuela, existen siete tipos de cooperativas, las cuales clasifica en:

- Agropecuarias: Creada por productores agropecuarios con el fin de hacer más económicos los productos generados y así tener más aceptación en el mercado.
- De ahorro y de crédito. Los miembros de la cooperativa se organizan con el propósito de ahorrar periódicamente, lo cual a la larga crea un crédito mutuo, sobre el cual todos los miembros tienen la posibilidad de acceder y así beneficiarse de un préstamo.
- De consumo: Este tipo de cooperativas tratan de adquirir bienes y servicios para los asociados a precios por debajo del mercado.
- De Producción Industrial y Artesanal: Este tipo de cooperativas comercializa productos de fabricación propia, constituidos por bienes y servicios, los cuales son creados por los propios trabajadores asociados.
- De transporte: “Están constituidas por organizaciones de transporte colectivo (autobuses, carros libres y por puesto)” (ob. Cit.), así como de unidades de transporte de carga. Este tipo de cooperativas presenta dos modalidades. A.- Las que solo se limitan a prestar determinados servicios; y b.- Las cooperativas cuyos miembros colectivamente tienen la propiedad sobre los vehículos.

- De vivienda: Busca abaratar los costos de construcción de viviendas así como la adquisición de terrenos, con el fin de beneficiar exclusivamente a los miembros de la cooperativa.
- De Servicios Sociales: Generalmente este tipo de actividades son prestadas por cooperativas de diversas categorías, e inclusive por organizaciones que no poseen los rasgos cooperativos, como asociaciones civiles, sindicatos, y tienen como propósito ofrecer a los miembros, una diversidad de servicios para el mejoramiento de la calidad de vida, sin la búsqueda del lucro.

De lo que se desprende de los diversos tipos de cooperativas que anteceden, y tomando el criterio de un trabajo elaborado en el año 2005 por Molina y García, podemos dar la siguiente clasificación:

- Las cooperativas de trabajo asociado: De acuerdo Molina et al (2005, p. 34), "... en estas cooperativas los asociados trabajan en común para producir bienes que ofrecen en el mercado o para prestar servicios al público.
- Las cooperativas que persiguen la obtención de bienes y servicios: la cooperativa adquiere bienes para distribuirlos entre sus asociados, u organiza la prestación de servicios para sus miembros. Para García (s.f.), este tipo de asociaciones tienen por objeto la producción de bienes "... o la prestación de servicios para el público. Sus asociados deben ser productores primarios, es decir trabajar directa y personalmente las actividades indispensables y conexas, para lograr su objeto" (p. 21).

La ejecución de obras públicas como servicio prestado al Estado Venezolano por las cooperativas de construcción

Del conjunto de clasificaciones ya expresadas, cabe resaltar las denominadas Cooperativas de trabajo, y dentro de estas, las que tienen como objeto la prestación de servicios. Esta especie de cooperativas (García, 2006, p. 24), facilita de manera integral todo tipo de servicios al público. Son sus asociados los que directamente y sin intermediación procuran la asistencia correspondiente al beneficiario del mismo.

Existen cooperativas de servicio que tienen como finalidad la construcción de obras, no solo para los miembros de ésta, sino a favor de terceros, que en la búsqueda de la economía, contratan el trabajo de dichas asociaciones, bien porque ofrecen mejores precios o porque su condición preferencial ante determinados impuestos, les permite obtener mayores beneficios en sus ganancias, lo cual admite implementar ofertas en los costos del servicio en relación con el promedio del mercado.

Investigadores como Urso y Díaz (2004) han reseñado en un estudio reciente que la denominación de servicio, trae consigo la obligación de hacer, que como figura dentro del derecho de las obligaciones, comporta un acto positivo por parte del deudor a favor del acreedor como beneficiario del servicio; y no podría ser menos, pues dentro de una relación contractual bilateral, en la cual se encuentran dos partes, ambas están interesadas en percibir una contraprestación de la otra, como ocurre cuando el Estado Venezolano, en cualquiera de sus manifestaciones, sea vertical u horizontal, contrata los servicios de una cooperativa para que ejecute a su favor, una obra de interés público. Tal hecho se fundamenta en la legislación especial cooperativa, pero más claramente en el Código Civil vigente, en su artículo 1630, el cual refiere sobre los contratos de obra lo siguiente: “El contrato de obras es aquel mediante el cual una parte se compromete a ejecutar determinado trabajo por sí o bajo su dirección, mediante un precio que la otra se obliga a satisfacerle.”

Que una cooperativa efectúe actividades beneficiando a terceros, no desvirtúa el objeto cooperativo de generar prosperidad a sus integrantes, así lo ha

establecido el artículo 7 del vigente Decreto Ley de Reforma Parcial de la Ley Especial de Asociación Cooperativas, que dice:

Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus asociados o por las cooperativas entre sí o con otros entes en cumplimiento de su objetivo social y quedan sometidos al Derecho Cooperativo, y en general al ordenamiento jurídico vigente.

De igual modo vale decir, no es nuevo que el Estado perciba un beneficio social conforme a los principios cooperativos, ya que es una modalidad empresarial desarrollada en Venezuela con antecedentes auspiciados por la extinta Ley de Asociaciones Cooperativas y que sobre ésta, García (1998) demostró una contundente realidad embozada en el siguiente extracto:

La Ley General de Asociaciones Cooperativas (LGAC): vigente desde el 16-5-1975, constituyó una apresurada y parcial reforma a la ley de 1966 que estableció el moderno sistema legal del cooperativismo en el país. La Ley cuenta con un Reglamento del año 1979. Además, existe un Reglamento (1977) que desarrolla el financiamiento público al sector cooperativo. (p. 2)

En fecha 29 de enero de 1979, la Superintendencia Nacional de Asociaciones Cooperativas (SUNACOOOP), emitió un pronunciamiento sobre el artículo 9 de la ley vigente para la época. Estableció un criterio relativo a la contratación de cooperativas por parte del Estado (García, 1980, p.36), específicamente sobre la manera en que éstas debían ser tratadas al momento de honrarles el pago por sus servicios, siendo pues la recomendación de SUNACOOOP, que la cancelación de los mismos debía efectuarse de una manera rápida, pues el pronto pago implicaba un financiamiento indirecto al cooperativismo, evitando que los asociados pudiesen recurrir a préstamos para sostenerse mientras en Estado tramitaba el

pago, degenerando en la figura malsana que a la larga, el gobierno saliera financiado por los cooperativistas.

Se observa de lo anteriormente dicho, que la figura de los contratos cooperativas-Estado, no es nueva, hoy día más que antes se encuentra en franco desarrollo la participación social a través de éstas figuras, las cuales han venido cubriendo espacios donde las empresas mercantiles descollaban en cada una de las fases de la producción de bienes y servicios.

Actualmente, con el auspicio de las cooperativas por parte del Estado, el cual ha mantenido una política de apoyo preferente a estas organizaciones, renace el cooperativismo como un movimiento económico alternativo, el cual está fundamentado en una concepción ética sobre el capitalismo (Llambi, Seitiffe et al. 1973, p. 17) y sus consecuencias para las clases desposeídas.

Los sujetos pasivos en el derecho tributario venezolano

Abordar el tema de la sujeción pasiva en el ámbito tributario venezolano, es adentrarse en la doctrina y legislación que determina la diversidad de personas inmersas dentro de la relación jurídico-tributaria que nace por mandato legal cuando acontece fácticamente el hecho generador del tributo.

El derecho tributario venezolano se ha orientado por la corriente mayoritaria que divide a los sujetos pasivos en contribuyentes (los cuales responden por deuda propia) y los responsables (quienes se obligan por deuda ajena), tal como se puede observar en el artículo 19 de Código Orgánico Tributario (COT). Para Villegas (1999) es más viable que se le dé a los sujetos pasivos la denominación de contribuyente, sustituto y responsable solidario, por el hecho que todas estas figuras amparan los supuestos que la ley y los hechos imponibles puedan determinar cuándo se efectúe la relación jurídico-tributaria correspondiente.

Los contribuyentes.

Se denominan contribuyentes de acuerdo al artículo 22 del COT, las personas naturales o jurídicas y las entidades colectivas, que realizan el hecho generador del tributo. Para Villegas (1999), el contribuyente “es el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco” (p. 257). Así mismo, es el deudor a título propio de lo que debe al tesoro público por haber realizado el hecho generador del tributo, como ocurre cuando en materia de IVA, determinado comerciante vende bienes o presta algún servicio a un tercero.

No obstante lo anterior, algunos tratadistas expresan determinados argumentos relacionados con la condición de contribuyente. Villegas (1999) es del criterio que el contribuyente es en realidad el que “sufre en sus bienes el detrimento económico tributario” (p. 257). Por otra parte, Sainz (1993) aduce que los sujetos pasivos en una relación jurídica-tributaria son los que efectivamente pagan el monto de impuesto, siendo tal afirmación de carácter eminentemente económica, y que cuando se consideran sujetos pasivos a los que mantienen la posición de deudores frente a la administración tributaria como consecuencia de la realización del hecho imponible, es porque tal condición subjetiva se observa desde la perspectiva netamente jurídica.

Se puede decir entonces que la apreciación legal del contribuyente manifestada por Sainz, se acerca mucho a la consideración hecha por el legislador patrio, pues a pesar de haber establecido éste último la condición de tal –de acuerdo al artículo 22 del COT- quien efectúa el hecho generador de tributo (v.g. en el caso del IVA, la venta de bienes o servicios por parte de unos sujetos), realmente, quien sufre la mengua del patrimonio es el tercero adquirente de los bienes o servicios, quien efectivamente es el percutido por el pago del impuesto correspondiente, y no quien realiza el hecho imponible de acuerdo a la ley.

Los responsables

De acuerdo a la legislación venezolana, se consideran responsables del impuesto, aquellos sujetos, que sin ser contribuyentes, deben cumplir junto con éstos la obligación de pagar el tributo como consecuencia de la realización del hecho imponible ejecutado por los primeros. Villegas (1999) asume que el responsable, es un tercero ajeno a la realización del hecho imponible, y que coexiste con el obligado en la satisfacción de la deuda tributaria. Así mismo, Villegas es del criterio que la denominación de responsable debe estar siempre acompañada del término “solidario”, para de esa manera poder diferenciarlo del contribuyente propiamente dicho, así como del sustituto, pues todo sujeto obligado al pago del tributo, sea por cuenta propia o ajena, siempre será responsable. Y puede que tenga razón Villegas, pues el utilizar el término de responsabilidad para atribuir una condición a un tipo de sujeto pasivo, puede generar en una interpretación ambigua, pues como expresa el autor, todo sujeto pasivo, siempre será responsable del pago del impuesto.

La clasificación de la responsabilidad tributaria en Venezuela, se encuentra tipificada en los artículos 27, 28 y 29 del COT, los cuales especifican la existencia de dos tipos de sujetos con estas cualidades a saber: los responsables directos y los solidarios.

La responsabilidad directa.

Dentro de género de responsabilidad, se encuentran los sujetos pasivos que por mandato legal deben cumplir de manera directa las obligaciones que les son atribuidas a los contribuyentes.

Podría decirse que la responsabilidad directa es un mecanismo de control estatal a fin de asegurar un mayor control y garantía de la percepción de los

tributos al colocar en la relación jurídica tributaria a un tercero que pueda ser garante del pago del impuesto efectuado por el contribuyente.

Por otra parte, el COT vigente en su artículo 27, es muy preciso al determinar quiénes son los responsables directos del tributo. Se encuentran por un lado los agentes de retención, catalogados como tales las personas designadas por la Ley que debido a sus actividades, bien sea públicas o privadas, intervienen en negocios jurídicos u operaciones en los cuales deba efectuar una retención, para luego enterarla al Fisco Nacional. (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, 2007, p. 3)

Los agentes de percepción son la otra figura de responsabilidad directa establecida en el COT venezolano, y es considerada como “toda persona designada por la ley, que por su profesión, oficio, actividad o función está en posición de recibir un monto de impuesto en forma temporal, para luego enterarlo al Fisco Nacional”. (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, 2007, p. 3)

La responsabilidad Solidaria.

Por último, encontramos la otra clasificación de responsabilidad tipificada en el artículo 28 del COT venezolano, y es la relativa al compromiso asumido por un conjunto de personas naturales y jurídicas como consecuencia de los bienes que administren, reciban o dispongan, tomando en cuenta cada caso en particular. Así tenemos que son responsables solidarios los padres, los tutores y los curadores de los incapaces; así como los directores, gerentes o representantes de aquellas personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida, entre otros.

Los Sustitutos.

La figura de la sustitución tributaria es un mecanismo de imposición fiscal propuesto con el fin de reemplazar desde el inicio de la relación tributaria, al destinatario legal del tributo (Villegas, 1999), por lo que el vínculo jurídico entre el fisco como sujeto activo y sustituto, neutraliza aquel que pudiese existir entre el primero, y el realizador del hecho generador del tributo (contribuyente). Y tal afirmación es del todo correcta, pues tomando el criterio de Villegas, el sustituto por mandato expreso de la ley ocupa el puesto que le debería corresponder al que efectivamente realizó el hecho imponible.

Por otro lado, el sustituto no queda obligado solidariamente con el sujeto ejecutor del hecho imponible, como sí ocurre en el caso del responsable solidario, sino que lo desplaza de manera total, ocupando jurídicamente la obligación de pagar el tributo correspondiente.

El sustituto tributario es muy popular en la legislación española y argentina, las cuales toman esta figura con el fin de manejar políticas fiscales proclives a una mayor efectividad recaudadora. Así pues, Sainz (1993), reconocido tratadista español, expresa que “Efectivamente, el instituto jurídico de la sustitución, puede utilizarse en una pluralidad de figuras tributarias, con el objeto de asegurar el cobro de las cuotas o de facilitar la recaudación (...)” (p. 251), y cita el artículo 32 de la Ley General Tributaria española así: “Es sustituto del contribuyente, el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquel, esté obligado a cumplir las obligaciones materiales y formales de la obligación tributaria. (...)” (p. 249)

En la ley venezolana, la figura en cuestión no ha tenido el desarrollo que ha experimentado en otros países, tales como Argentina, donde el decreto 821/98 relativo a los procedimientos fiscales, claramente determina que es sustituto aquel que:

Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley

Para finalizar, puede que en Venezuela, el sustituto sea utilizado con el fin de posibilitar o facilitar la consecución de la finalidad por lo que el tributo es principalmente creado, como lo es llevar recursos al tesoro público, pero para tal actividad, tendría el legislador que tipificarlo en la norma.

Clasificación en Venezuela de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado

Ahora bien, analizando la legislación impositiva venezolana en materia de IVA, existe una subdivisión de los contribuyentes, quizá en atención a la política fiscal que el gobierno nacional ha querido implementar. Así se tiene que en materia de impuesto al consumo, se encuentran como contribuyentes los denominados formales; ordinarios, especiales y ocasionales.

Los contribuyentes formales.

La ley del IVA venezolana, considera como contribuyentes formales, a los sujetos que realizan de manera exclusiva actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto, debiendo cumplir solo con las formalidades que la ley ordena para los contribuyentes ordinarios. Los contribuyentes con la condición de

formales, en efecto realizan el hecho imponible, pero como consecuencia de una dispensa total o parcial otorgada por la ley o por decisión del ejecutivo nacional, no están obligados a pagar al fisco el impuesto al consumo.

Los contribuyentes ordinarios.

De acuerdo al artículo 5 de la ley del IVA, los contribuyentes ordinarios son los que de manera continua y habitual, producto de su actividad mercantil, importan bienes muebles o los venden dentro del territorio nacional, así como aquellos sujetos que prestan servicios que constituyan hechos imponibles pechados por el impuesto.

Los contribuyentes ocasionales

Son catalogados como contribuyentes ocasionales, aquellos sujetos que realizan de manera no habitual, actividades de importación de bienes, debiendo cancelar el respectivo impuesto en la aduana. Villegas (1999) es del criterio que la imposición aquí comentada es la que percute a aquellas personas que realizan actos de comercio de manera esporádica, denominándolos como “aquellos que no sean comerciantes habituales en el ramo” (p. 682).

Los contribuyentes especiales.

Dentro de la clasificación de los contribuyentes del IVA en Venezuela, se encuentra un tipo de sujeto que cumple funciones tributarias que generalmente le son dables solo al Estado como ente receptor del tributo, pero que debido a una

política fiscal cada vez más tecnificada, le son encomendadas actividades de retención del impuesto. Se está en presencia entonces del contribuyente especial.

Los contribuyentes especiales son un tipo particular de sujetos pasivos ajenos a las personas naturales, que además de ser ordinarios, fungen como agentes de retención del impuesto al valor agregado generado, específicamente cuando compran bienes muebles o reciben servicios de proveedores, que son contribuyentes ordinarios de dicho impuesto.

Este tipo de contribuyentes son investidos con esa cualidad, cuando son notificados por la Administración Tributaria como tales, y están sujetos a normas especiales en relación con el cumplimiento de sus deberes formales y el pago de sus tributos.

El tratamiento que las leyes del IVA venezolanas han dado a las cooperativas como sujetos pasivos de dicho tributo

Quizá no haya mucho que precisar sobre el tratamiento dado a las cooperativas por las distintas leyes que han regulado el impuesto al consumo en Venezuela, pues de manera unívoca y reiterada, cada una de las legislaciones dictadas con el propósito de establecer el impuesto al IVA o al consumo suntuario, han catalogado a las cooperativas con personas jurídicas no sujetas al impuesto.

Podría decirse que el criterio imperante en el legislador venezolano, es el de otorgar a las cooperativas una condición preferente con respecto a los demás sujetos que son susceptibles del impuesto, pues nunca se les ha dado a las mismas el carácter de contribuyentes, y menos aún con la condición de exentos o exonerados, a fin de darles la posibilidad de decidir sobre su condición de contribuyentes ordinarios en los casos que éstas lo consideren necesario para sus intereses económicos.

La No Sujeción como mecanismo para limitar la esfera de imposición

Uno de los regímenes fiscales en Venezuela, en materia de impuestos al consumo, es el de la no sujeción, pues cada una de las leyes que ha regulado el mencionado impuesto, ha dado a las cooperativas en general, el tratamiento de no sujetas. No obstante, la figura de la no sujeción, o no causación, como también se le conoce, en principio no tenía mayor importancia para las cooperativas, pues en los comienzos del impuesto aquí comentado, el movimiento cooperativo en Venezuela tenía muy poca relación con el estado venezolano, en el sentido que la participación de las cooperativas, específicamente las dedicadas a prestar servicios de construcción, no tenían acceso al sistema de contratación estatal.

No obstante, en la doctrina hay un consenso de considerar a la no sujeción como la actividad fáctica que no llega a configurarse como hecho generador de la obligación tributaria (Giuliani, 1973, p. 299), por lo que el crédito fiscal no se produce. Entonces es preciso establecer, que cuando el elemento fundamental para que nazca el hecho generador, no existe, no nace o no llega a integrarse, estamos en presencia de esta figura.

Ahora bien, el término llamado *no sujeción* [cursivas propias] para Giuliani, (1973), es una expresión quizá más felizmente utilizada que la llamada *no incidencia* [cursivas propias], pues “incidencia y no incidencia son más adecuadas en las ciencia de las finanzas, donde se les utiliza con el fenómeno económico de la traslación del impuesto” (p. 298). Y por lo anterior, tal vez quiso el legislador patrio emplear otros términos más conocidos en la ciencia del derecho tributario, como es la expresión de no sujeción al impuesto, por cuanto demuestra con certeza el significado exacto del vocablo cuando se desea entender en que ocasión se es sujeto al impuesto y cuando no.

De igual manera, Márquez (2004) en un reciente estudio sobre la no sujeción expresó que la misma no se encuentra en alguna norma, y que fue introducida en la legislación impositiva venezolana a través de la ley del IVA y “pareciera que ésta (la no sujeción) se refiere a aquellas situaciones similares al hecho imponible, pero que el legislador aclara que se encuentran excluidas” (p. 605).

Ciertamente, el Impuesto al Valor Agregado se comenzó a aplicar en Venezuela a partir del año 1993, a través del Decreto Ley 3145 de fecha 16 de septiembre de 1993, y es en este cuerpo normativo cuando por primera vez aparece la no sujeción. Razón tiene Márquez al afirmar que la mencionada figura se encuentra solo en la ley del IVA, siendo además relativamente nuevo su tratamiento en la doctrina patria.

Por otro lado, a partir de la entrada en vigencia de la constitución actual, y de una nueva Ley de Asociaciones cooperativas, la figura del cooperativismo retoma espacios de participación, entre los que se destaca la posibilidad de celebrar contratos con los distintos órganos de la administración pública nacional, estatal y municipal, para prestar el servicio de ejecución de obras de diversa índole. Renace así la inquietud e interés sobre la no causación del impuesto cuando las mencionadas asociaciones prestan sus servicios.

Si bien lo ha dejado bastante claro el numeral 4 del artículo 16 de la ley del IVA vigente, las sociedades cooperativas no están sujetas al impuesto correspondiente ni son obligadas a exigirlo a los receptores de los servicios que ellas ofrecen. Cuando se habla de un supuesto de no sujeción, específicamente en el caso de la prestación de servicios por parte de las cooperativas, dicha actividad no está contenido en la norma delimitadora del hecho imponible objeto de la obligación tributaria (Sainz, 1993, p. 212); por tanto, cuando un sujeto recibe el servicio por parte de una cooperativa, este hecho no se encuentra inmerso dentro de las actividades gravadas por el impuesto al consumo, por encontrarse dentro de las operaciones no sujetas.

Finalmente, es posible determinar que la no sujeción, como bien lo dijera Palacios en un trabajo realizado en 1994, citando a Point Clement, es la situación opuesta a la definida por la norma como hecho imponible, por lo que, está fuera del ámbito de este último, todo lo que es no sujeto, siendo pues las cooperativas en general, organizaciones que no pueden ser alcanzadas por el impuesto al consumo, porque sus actividades son hechos no generadores del tributo en cuestión, al estar amparados sus actos por la no sujeción como ficción legal.

La exención como mecanismo para limitar la imposición tributaria

Una de las más difundidas figuras tributarias que permiten menguar la acción del hecho imponible determinado en una norma fiscal, es sin duda la figura de la exención, la cual, para su existencia presupone un conjunto de elementos que se interrelacionan, a objeto de cortar, como lo manifiesta Villegas (1999), el vínculo existente entre la hipótesis establecida en la norma, y el mandamiento al pago del tributo.

Para Giuliani (1973), la exención se define como “la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta pero se dispensa de pagarlo por disposición especial.

Otro autor, como lo es Sainz (1993, p. 212), al efectuar un análisis de la exención como figura tributaria, encontró que la norma que contiene dicha figura, no participa en la relación jurídica tributaria, como un mero patrón didáctico u orientador, sino que la disposición contentiva de la dispensa, posee una eficacia muy singular, la cual es reducir, en lo que se refiere a ciertas actividades o sujetos, la eficacia de la norma impositiva.

Igualmente expresa Sainz (Ob. Cit.), que la figura de la exención, busca eliminar el nacimiento de la obligación tributaria que surgiría inexorablemente como consecuencia de haberse realizado un determinado hecho, de no existir el beneficio fiscal aludido. Suponen para la dispensa *in commento*, la presencia de

dos caracteres resaltantes los cuales se constituyen en a) la existencia de una norma de carácter tributario, que contenga dentro de su esquema lógico-jurídico, un hecho determinado, que al constituirse en el mundo real, devengue en una obligación tributaria; y b) que haya otra norma de carácter tributario que contenga la exención, para que la obligación tributaria establecida en la norma impositiva, no nazca como consecuencia de la realización del hecho imponible.

Por otra parte, cabe mencionar, que la exención es un mecanismo que permite distender la excesiva rigurosidad de la norma tributaria, permitiendo de esa manera evitar que la ley de tratamientos contrarios a la equidad y a la propia justicia.

Villegas (1999), con respecto a la figura bajo análisis, de manera muy clara establece que los hechos generadores la obligación tributaria, pueden ser enervados mediante los beneficios tributarios que la ley otorga a los sujetos pasivos. Es necesario entonces tener claro que el derecho tributario material no comprende solamente el estudio del hecho imponible, sino que busca además abordar situaciones que hipotéticamente son descritas en otras normas de carácter fiscal, pero que al acontecer éstas efectivamente en el mundo real, cortan o destruyen la consecuencia jurídica que deriva de nacimiento del hecho generador del tributo.

En lo que respecta a la clasificación de la exención, se debe tomar en cuenta que la misma posee múltiples modalidades (Sainz, 1993), por lo cual su sistematización resulta extremadamente amplia. No obstante, en cualquiera de los casos en que se presenta esta figura, el elemento característico de la misma, es que la masa patrimonial de los sujetos pasivos a los cuales les beneficia, no se ve mermada por la aplicación del tributo correspondiente.

Para la doctrina tributaria, las exenciones han sido clasificadas tomando en cuenta en primer término el hecho imponible como elemento indisoluble de la obligación tributaria. De acuerdo a lo anterior, la exención que toma como

elemento determinante el acontecimiento generador de la deuda tributaria, se les denomina objetivas. Por otra parte, las dispensas totales o parciales en las cuales se toman en consideración la categoría de las personas obligadas al pago (Sainz, 1993, p.212), se les denomina exenciones subjetivas.

Ahora bien, para algunos autores, como Villegas (1999), las exenciones objetivas no tienen que ver con el presupuesto de hecho que da eficacia constitutiva a la obligación, sino que "... la circunstancia neutralizante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la 'persona' del destinatario legal del tributo" (p. 283).

Lo que se desprende de la doctrina permite determinar que la figura de la exención, es un mecanismo legal completamente concebido para desacreditar el efecto exactor de la norma tributaria al cristalizarse fácticamente la hipótesis condicionante establecida en la ley; y que además es absolutamente necesario que el beneficio útil para enervar el efecto impositivo, se encuentre en otra disposición legal tributaria, pues de lo contrario, el sujeto pasivo tendría que ver menguado su patrimonio al tener que pagar el impuesto respectivo por haber ejecutado el hecho dispuesto en la norma como "hecho imponible".

El artículo 73 del COT, define la exención, como "... la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la ley", por lo que disposiciones legales como la aquí citada, merecen para Villegas (1999) la siguiente opinión: "Las exenciones respecto de las cuales la ley nada dice sobre término de vigencia, se entienden otorgadas por tiempo indeterminado, y subsisten mientras perduren los extremos fácticos tenidos en cuenta para concederlas" (p. 284), lo cual es completamente racional, pues como se dijo anteriormente, es el hecho imponible el que condiciona el cobijo del beneficio, lo cual da al mismo una existencia imprecisa en el tiempo, pues un sujeto sabrá cuando está exento, solo en el momento que ejecute el elemento hipotético establecido en la norma.

Es importante resaltar que en el caso de los impuestos al consumo, el uso de las exenciones, se hace necesario, muchas veces en función de evitar la regresividad del impuesto. Por otra parte, para Montero (2000), el empleo del beneficio cuando se prestan servicios, es de manejo generalizado en las legislaciones comparadas, pues éstas siempre protegen aquellas actividades que persigan un fin social.

Finalmente, uno de los propósitos fundamentales de la exención es el de dar a los ciudadanos una mayor oportunidad económica y social, aunque muchos, oponiéndose a dicha figura, manifiesten que la misma violenta el principio de igualdad tributaria, olvidando que generalmente el legislador incluye el uso de la dispensa, en función “del desarrollo económico y social del país; en obsequio a generar mayores fuentes de empleo y propiciar el crecimiento económico, lo que a mediano plazo generará nuevos contribuyentes y mayores ingresos al fisco nacional” (Hernández, s.f. p. 93).

Tratamiento tributario que el derecho sudamericano da a las Cooperativas en materia de IVA

Las legislaciones tributarias en América del Sur, han dado diversos tratos a los sujetos pasivos que se desarrollan dentro del ámbito de los impuestos al consumo, o a las ventas como también se le conoce, siendo en el caso venezolano, el llamado Impuesto al Valor Agregado.

Es claro que cada país posee su propia normativa interna, en virtud del ejercicio de su soberanía, por lo que de acuerdo a dicha circunstancia, es imposible recopilar en un solo texto legal todas las normas legislativas latinoamericanas, como sí ocurre con el Derecho Internacional Privado, cuya compilación está en el Código de Bustamante.

Dentro de la diversidad de contribuyentes que pueden existir en el impuesto ya señalado, y siempre tomando en cuenta las características de cada ley, se encuentran las personas jurídicas, elementos subjetivos ineludibles dentro de cada una de las relaciones jurídico-tributarias; encontrándose entre éstas, las asociaciones cooperativas, o “sociedades” como se han denominado en Venezuela a las mencionadas agrupaciones en cada una de las leyes del IVA que han estado en vigencia. Es conveniente analizar entonces el tratamiento que legislaciones tributarias extranjeras, han dado a estas asociaciones en materia de Impuesto al Valor Agregado.

Perú.

En la República del Perú, se le denomina Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, y está regido el mencionado tributo por la ley ordenada en el Decreto Supremo N° 055-99-EF. De acuerdo a la ley en cuestión, el tributo grava la venta de bienes muebles y la prestación o uso de servicios en el país; los contratos de construcción; la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos y la importación de bienes.

Por otra parte, son susceptibles del Impuesto a las ventas, en calidad de contribuyentes, tanto las personas naturales como las jurídicas, y tomado en cuenta estas últimas, considera a algunas asociaciones cooperativas, sujetos no gravados por el mencionado tributo. El artículo 2 del Decreto Supremo N° 055-99-EF, en su literal r, menciona entre las actividades no gravadas, las que ejecutan las cooperativas de Ahorro y Crédito. No obstante, las asociaciones de esta especie, que no realizan las actividades antes mencionadas, sí se encuentran gravadas por el impuesto, a tenor del artículo 9 de la mencionada ley impositiva.

Se puede ver que la intención del legislador peruano, fue la de gravar a todas las cooperativas sin importar su naturaleza, a excepción de aquellas que realizan operaciones de ahorro y crédito, quizás por su atributo eminentemente social. No

ocurre así en Venezuela, donde todas las asociaciones cooperativas, sin importar su naturaleza, gozan de una exclusión completa del ámbito del impuesto, por encontrarse dentro de los no sujetos.

Bolivia.

Por otra parte, la legislación boliviana establecida en la Ley No. 843 del 20 de mayo de 1986, en su título I, y que regula el impuesto cuyo nombre es homónimo al que tiene el impuesto al consumo en Venezuela, es menos benigna en lo que respecta al otorgamiento de algún régimen de exención, exoneración o no sujeción, pues no estipula en el articulado de la ley relativa al Impuesto al Valor Agregado, un régimen preferente a ser aplicado a ninguna persona natural o jurídica, lo que lógicamente abarca a todos los tipos de cooperativas.

Chile.

Siendo Chile uno de los países con amplia tradición impositiva, logra promulgar el año 1974, el Decreto Ley No. 825 en su título II, relativo al Impuesto a las Ventas y Servicios, siendo su última modificación según la ley 19.924 del 09 de enero de 2004. La materia gravable de este tributo aplica a las ventas de bienes muebles corporales, e inmuebles que estén ubicados en tierra chilena, así como los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

Por otro lado, siendo las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto, cabe mencionar entonces a las cooperativas, para determinar el tipo de tratamiento que la legislación chilena les otorga.

La no sujeción, como ficción jurídica no esta contemplada en la ley del IVA chilena, por tanto, solo admite las exenciones que la ley, en su artículo 12, establece. Sin embargo, de lo que se desprende del contenido del mismo, no admite algún tipo de exención a las cooperativas de ninguna especie; por lo tanto éstas son dentro del ámbito de los sujetos pasivos, personas jurídicas con plenas obligaciones tributarias en materia de impuesto al consumo en lo que se pueda referir a la prestación de servicios o la venta de bienes dentro del territorio de Chile.

Por otra parte, se confirma lo anterior, al estar las cooperativas que prestan servicios de seguros, tipificadas en el artículo 8 literal j de la ley respectiva, como sujetos del impuesto. Finalmente, es preciso señalar que a pesar de tener Chile una profunda tradición tributaria, en materia de impuesto al consumo, no establece la no sujeción como figura jurídica que limite la esfera de la imposición a las cooperativas, como si ocurre en Venezuela.

Argentina.

Otra de las grandes tradiciones tributarias en América del Sur, la posee Argentina, que posee un desarrollo importante en la doctrina y jurisprudencia impositiva, y muy especial en materia de IVA, con la entrada en vigencia de la Ley No. 23.349 del 19 de septiembre de 1986, la cual inició la regulación, del impuesto al consumo en la venta de bienes muebles, las prestaciones de servicios u obras en territorio nacional y las importaciones definitivas de bienes muebles, de igual manera que lo hace Venezuela en la actualidad.

Es importante señalar que en materia de no sujeción, Argentina nada contempla en materia de IVA, mas sí en lo relativo a las exenciones, y dentro de estas cabe señalar a un sin número de actividades y sujetos de derecho a los cuales arroja la mencionada institución.

Así pues están las encuadradas como actividades exentas, las prestaciones que brinden o contraten las cooperativas, tal como lo estipulan los artículos 7 y 8 del Decreto N° 280/97 de fecha 26/03/97. Ahora bien, al efectuar una rápida comparación de la legislación argentina con ley del IVA venezolana que desde su primera aparición en el año 1993, siempre ha catalogado a las cooperativas como no sujetas, se observa que contrasta, pues el país austral considera a dichas asociaciones como sujetos del impuesto pero con una limitación legal, cual es la dispensa total al cumplimiento de la obligación del pago del impuesto (exención).

Ecuador.

Se denomina Ley del Impuesto al Valor Agregado, al instrumento normativo No. 2004-026, el cual permite a la administración tributaria ecuatoriana, la exacción impositiva como consecuencia de la venta de bienes y prestación de servicios por parte de los sujetos del impuesto. No obstante, la clasificación que la ley del IVA ecuatoriana da a los sujetos pasivos es bastante simplista, por así decirlo, pues ampara dos clases; por una parte están los agentes de percepción, representados por las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados, o que efectúen transferencias de bienes con tal carácter; así como aquellos sujetos que realicen importaciones gravadas con una tarifa, bien seas por cuenta propia o ajena.

Por otro lado están los otros sujetos del impuesto, los agentes de retención, que de acuerdo al artículo 53 de la ley del IVA ecuatoriana, son:

“Las entidades y organismos del sector público; las empresas públicas y las privadas consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas; por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y

servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada, de conformidad con lo que establezca el reglamento.”

De acuerdo la demostración arriba citada, sobre los sujetos del IVA en Ecuador, se puede determinar entonces que en el mencionado país, las cooperativas son sujetos pasivos del impuesto, y en calidad de agentes de percepción; esto es así pues el contenido legal de la ley, no otorga algún beneficio a estas asociaciones, que les pueda permitir excusarse del impuesto correspondiente.

Cabe resaltar que la ley del IVA ecuatoriana, junto con la venezolana, es una de las pocas legislaciones que toma la figura de la no causación del impuesto, como expresamente lo estipula en su artículo 54; mas, no es benévola con las cooperativas, al no otorgarle este amparo legal ni la exoneración.

Paraguay.

Es recurrente la denominación dada por algunos países a la legislación en materia de impuesto al consumo, pues la mayoría de las normas han sido denominadas bajo el nombre de impuesto al valor agregado, como ocurre en Paraguay, que sancionó el 9 de enero de 1992 la ley 125/91, relativa al impuesto que posee la misma denominación que en Venezuela.

El cuerpo normativo de la ley del IVA paraguaya contempla únicamente la figura tributaria de la exoneración y que para Blanco (1996, p. 8), están establecidas en la referida ley, en tres categorías: las objetivas, subjetivas y mixtas. Y es en esta última clase de exoneraciones donde un solo tipo de cooperativas, las de ahorro y crédito, se encuentran sometidas al IVA, pero solamente si efectúan préstamos a sus asociados, lo que se puede afirmar que

cualquier otra asociación cooperativa que persiga fines distintos a los del crédito y ahorro para sus miembros, no gozará del beneficio fiscal otorgado.

Resta entonces señalar que la ley del IVA paraguaya nada establece en el caso que las cooperativas de ahorro y crédito presten dinero a terceras personas, por lo que se puede pensar que si en efecto realizan tal hecho, el mismo se constituiría como elemento fáctico generador de la obligación tributaria del pago del IVA, quedando excluidas las mencionadas agrupaciones del beneficio de la exoneración otorgado.

Uruguay.

En Uruguay, la introducción de bienes al país y su circulación interna así como la prestación de servicios dentro del territorio nacional, se grava con el Impuesto al Valor Agregado, el cual está regulado por las normas contenidas en el título 10, de la ley 17.995 del 24 de julio de 2006.

Las figuras de la exoneración y exención están presentes dentro de la estructura de beneficios fiscales que la ley del IVA otorga a los sujetos pasivos del impuesto, y dentro de estos, cabe destacar a las cooperativas, muy especialmente las que persiguen fines de ahorro y crédito, las de producción y las agrarias.

En cuanto al régimen de exoneración, el artículo 19, en su inciso 2, literal e de la ley del IVA uruguaya, da este beneficio a las cooperativas de ahorro y crédito que prestan servicios relativos a operaciones bancarias comprendidas en el artículo 28 del Decreto-Ley 15.322 sobre el sistema de intermediación financiera. Así mismo, gozan del beneficio aquí mencionado, los servicios de alquiler de maquinaria agrícola que las cooperativas de productores, faciliten a sus asociados.

Colombia.

El impuesto al valor agregado en Colombia, es un tributo que se aplica de manera completa a la totalidad de personas jurídicas y naturales, sin importar el fin social que pueda tener implícito un beneficio fiscal. Es de hacer notar que en la ley del IVA colombiana se encuentran exentos una amplia gama de bienes de consumo humano, tal como lo demuestra el artículo 43 de la ley 488; pero como bien lo dijera la Comisión Económica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia (2004) “En Colombia existen demasiadas tarifas y demasiados bienes desgravados o con tarifas bajas. La desgravación debería limitarse, exclusivamente, a aquellos bienes inferiores-consumidos por hogares pobres y no por hogares ricos” (¶ 22)

Observando entonces, que solamente existe el beneficio fiscal de la exención para los bienes señalados por la ley, entonces es forzoso concluir que ninguna persona natural o jurídica se encuentra sometida a algún mecanismo que permita una dispensa total o parcial del impuesto correspondiente, y entre tales sujetos están todas las cooperativas.

Brasil.

Considerando la estructura política de la República Federativa de Brasil en la cual, cada estado y municipio tienen la potestad de constituir sus propios tributos, con la sola limitación que la Constitución Federal, dispone acerca de los principios generales, las limitaciones del poder de tributar, las potestades y también sobre la distribución de los ingresos tributarios, es por lo que se hace difícil determinar con exactitud el régimen que impera en materia de beneficios fiscales en materia de impuesto al consumo en cada una de las regiones políticas del mencionado país.

Regulación normativa del régimen de contratación de obras.

La base legal en que se fundamenta el Estado Venezolano, para celebrar contratos de obras con personas naturales o jurídicas de derecho privado, se encuentra en el Decreto No. 5.929 con Rango Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas, publicado en la Gaceta Oficial venezolana el 25 de marzo de 2008, y que vino a suplantar la Ley de Licitaciones del 13-11-01 y el Decreto 1.417, del 31 de julio de 1996 publicado en la Gaceta Oficial No. 5.096 Extraordinario del 16 de septiembre de 1996 y que contenía las condiciones generales de contratación para la ejecución de obras.

El referido decreto 5.929 entre otras cosas establece los mecanismos a seguir por el Estado Venezolano para que contrate los servicios de ejecución de obras con personas de derecho privado. De igual modo, impone condiciones básicas para un correcto cumplimiento de las obligaciones asumidas por los particulares cuando contratan la ejecución de las obras respectivas. Ahora bien, como ya se ha dicho, de los sujetos que actualmente celebran contratos con el Estado Venezolano, se encuentran las cooperativas de la construcción, las cuales, además de regirse por la ley especial que las regula, deben, por mandato legal, someterse a las condiciones establecidas por el contrato mismo y por supra mencionado decreto ley, el cual es de aplicación nacional.

No obstante lo anterior, el Estado Táchira, desde el año 1995, posee el decreto 114, que rige la contratación de obras celebradas por parte del ejecutivo tachirense con los particulares. El mencionado cuerpo normativo fue publicado en la Gaceta Oficial de dicho estado, bajo el número extraordinario 312 de fecha 4 de agosto de 1995, y se fundamentó en el decreto 1.821, abolido, por el decreto 1.417, el cual a su vez quedó sin efecto conforme al decreto ley 5.929, actualmente en vigencia. Es importante señalar que a pesar de no estar actualizado el decreto que regula las condiciones de contratación de obras en el Estado Táchira, con el de vigencia

nacional, el primero tiene plena validez en el territorio tachirense, por no existir una norma que haya derogado el mencionado cuerpo legal, y que además, el espíritu, propósito y razón del mismo, es idéntico al perseguido por la norma que regula la materia en todo el país.

Como se ha podido ver, los contratos de obras celebrados entre el Estado Táchira, y las cooperativas de la construcción, están regidos por instrumentos legales que limitan las obligaciones de hacer por parte de los sujetos integrantes de la relación contractual. Asimismo, los recursos públicos destinados para cancelar los servicios efectuados por las asociaciones antes mencionadas, se encuentran regulados por un conjunto de normas de carácter nacional, las cuales someten a un estricto control administrativo, el pago de los trabajos realizados por los particulares.

La dependencia gubernamental encargada de administrar los recursos públicos destinados para el pago de los trabajos que las cooperativas de la construcción realizan en el Estado Táchira, es la Oficina Nacional de Presupuesto (Onapre), órgano adscrito al Ministerio de Finanzas. Esta oficina, realiza una evaluación de los presupuestos a ser ejecutados por los distintos entes que conforman el Estado Venezolano en cada uno de sus niveles, aplicando los criterios y normas recogidas en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP), específicamente en su artículo 21.

Dentro de las competencias de la Onapre, se encuentra la elaboración del Clasificador Presupuestario de Recursos y Egresos (CPRE), instrumento destinado a catalogar la entrada y salida de recursos que dentro del esquema presupuestario de cada año, el país tiene proyectado implementar. De acuerdo a lo establecido por la Oficina Nacional de Presupuesto (2006), el CPRE “comprende dos grandes grupos de cuentas a saber: “3.00.00.00.00 Recursos y 4.00.00.00.00 Egresos” (p. 9). El referido índice, contiene la nomenclatura de las partidas presupuestarias correspondientes al pago de obra e impuesto al valor agregado que dentro del mecanismo de contratación, cada uno de los gobiernos regionales,

debe tener en cuenta en los contratos, entendidos estos, como los documentos que expresan la obligación asumida entre el Estado y los particulares para la ejecución de la obra correspondiente.

Ahora bien, como lo establece el CPRE, las partidas presupuestarias que deben tomarse en cuenta cuando se elaboran los contratos de obra, y que comprometen a las cooperativas de la construcción con el Estado, son las siguientes:

a) Partidas 4.04.02.01.00 y 4.04.02.02.00, y que de acuerdo al Clasificador Presupuestario de Recursos y Egresos (2006) corresponde a “Conservación, ampliaciones y mejoras mayores de obras en bienes del dominio privado” y “Conservación, ampliaciones y mejoras mayores de obras en bienes del dominio público” (p. 484). Las mismas comprenden todos los egresos de recursos económicos para la construcción y consolidación de las obras tanto para uso de determinado grupo de ciudadanos, tales como escuelas, campos deportivos, ambulatorios; como para la ejecución de obras del dominio público, entre las que se encuentran carreteras, sistemas de cloacas, alcantarillados, entre otros.

b) Partida 4.03.18.01.00. Esta nomenclatura conforme al Clasificador Presupuestario de Recursos y Egresos (2006, p. 482), corresponde a los recursos que el presupuesto público tiene destinado para el pago del Impuesto al Valor Agregado a los particulares contratantes cuando ejecutan las obras. El monto dinerario que de la partida aludida debe desembolsarse, tiene que ser siempre el que resulte de aplicarle al monto de la partida de obra (4.04.02.01.00 o 4.04.02.02.00) la alícuota del impuesto al consumo que se encuentre en vigencia.

En conclusión, todo contrato de una obra de carácter público, debe contener en el aparte correspondiente a los recursos económicos con los cuales se va a financiar la ejecución de la misma, sendas partidas: la de obra, y la del Impuesto al Valor Agregado.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

Tomando en cuenta los objetivos y el nivel de profundidad con que se aborda este estudio, se plantea una investigación de campo, de naturaleza descriptiva, y sobre la base de los objetivos que se persiguen, se enmarca dentro de un proyecto factible.

La presente investigación es de campo, pues la misma busca obtener datos de la realidad sin que sean manipuladas las fuentes de información. Para Sabino, (2005), este tipo de investigaciones se fundamenta en datos e informaciones obtenidas directamente de la realidad, lo cual le ofrece al investigador certificar las condiciones reales en que se han conseguido los mismos.

Por otra parte, este estudio es descriptivo, al tratar de demostrar un hecho actual, expresado por la problemática que se presenta cuando se viola la ley del I.V.A en lo relativo a la no sujeción de las cooperativas al impuesto correspondiente, cuando éstas contratan con el Ejecutivo del Estado Táchira la ejecución de obras públicas. Así mismo analiza fuentes impresas, bibliografías, leyes, códigos y normas administrativas, así como doctrina de carácter jurídico tributario. Sampieri, Fernández y Baptista (2003) sobre este tipo de investigación dicen que "... se centran en recolectar datos que demuestran un evento, una comunidad, un fenómeno, hecho, contexto o situación que ocurre. (...). Este es su valor máximo." (p. 120)

Ahora bien, para desarrollar este trabajo, se procede a analizar las normas tributarias, muy específicamente la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como las relativas a la contratación de obras públicas por parte del Estado Venezolano, y de ese modo determinar si la ley tributaria mencionada estaba siendo cumplida, en lo que respecta a la no sujeción al IVA por parte de las cooperativas cuando estas ejecutaban obras a favor del Ejecutivo del Estado Táchira.

Finalmente, se enmarca como un proyecto factible, pues busca construir una propuesta para solucionar el problema de la no sujeción de las cooperativas de la construcción al IVA, cuando contratan la ejecución de obras con el Ejecutivo del Estado Táchira. De acuerdo a la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (1998), este tipo de proyectos buscan elaborar “una propuesta de un modelo operativo, o una solución posible a un problema de tipo práctico, para satisfacer necesidades de una institución o de un grupo social” (p. 7).

Diseño de la investigación

Es una investigación de carácter no experimental, porque los elementos sobre los que se fundamenta el estudio, como son las leyes y procedimientos de contratación de cooperativas, son observados tal y cual como se presentan en la realidad, sin que sean manipulados para que generen algún estímulo o efecto. Sampieri et al (2003) dicen que “... en un estudio no experimental no se construye ninguna situación, sino que se observan situaciones ya existentes, no provocadas intencionalmente por el investigador” (p. 267).

La investigación propuesta se desarrolla de acuerdo a tres fases denominadas diagnóstica, de diseño y factibilidad de la investigación.

Fase diagnóstica

Esta etapa de la investigación se fundamenta en la recolección de datos necesarios para efectuar una calificación de la situación planteada, y se fundamenta en los siguientes elementos:

Sujetos de estudio

La población para esta investigación está conformada por los funcionarios públicos que realizan actividades administrativas a nivel de contratación de obras en los diversos organismos dependientes de la Gobernación del Estado Táchira. Los mismos están conformados por 20 personas.

Sistema de Variables

La variable de estudio está dada por el régimen contractual de las cooperativas de la construcción y su no sujeción al IVA. La misma se conceptualiza como la no sujeción al impuesto al valor agregado por parte de las cooperativas de la construcción que ejecutan obras en el Estado Táchira, y los procedimientos administrativos que se llevan a cabo para la contratación y el pago de los servicios que éstas prestan.

Para efectos de investigación, la variable arriba señalada se dimensiona en los siguientes elementos:

- (a) Fundamentos legales tributarios, operacionalizados mediante los siguientes indicadores: Constitución Nacional, Ley General de Asociaciones Cooperativas, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

(b) Los procedimientos administrativos de contratación, que se operacionalizan mediante el Decreto No. 5.929 con Rango Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas y el Decreto 114 relativo a las Condiciones Generales De Contratación para la Ejecución de de Obras del Estado Táchira y el Clasificador Presupuestario que se aplica a los órganos y entes del sector público.

(c) Finalmente el tratamiento tributario que se les da a las cooperativas, operacionalizado a través de la pago del IVA, no sujeción, y sujeción al impuesto.

El sistema de variables se expresa en el siguiente cuadro:

Cuadro 1

1Operacionalización de variables

Variable Conceptual	Dimensiones (Variables reales)	Indicadores	Ítems
Régimen contractual de las cooperativas de la construcción y su no sujeción al IVA	Fundamentos legales tributarios	<ul style="list-style-type: none"> • Constitución Nacional • • Ley General de Asociaciones Cooperativas • Ley del Impuesto al Valor Agregado 	1, 2 3, 4 5, 6
	Procedimientos administrativos de contratación	<ul style="list-style-type: none"> • Decreto Ley No. 5.929 de Contrataciones Públicas y Decreto 114 relativo a las Condiciones Generales De Contratación para la Ejecución de de Obras del Estado Táchira • Clasificador Presupuestario que se aplica a los órganos y entes del sector público 	7,8, 9, 10 11, 12

		• Pago del IVA	13, 14, 15, 16, 17
	Tratamiento tributario	• No sujeción	18, 19
		• Sujeción al impuesto	20, 21

Fuente: elaboración propia.

Técnica de recolección de datos

Para la recolección de datos se diseña un instrumento tipo cuestionario, conformado por 21 ítems fundamentados en los indicadores de las variables de estudio.

Validez y confiabilidad

Una vez diseñado el instrumento, este se somete a la validez de expertos en el área tributaria, estadística y de metodología de la investigación, quienes determinarán el isomorfismo, la coherencia, pertinencia, claridad y extensión de éste, a fin de darle certeza y credibilidad al cuestionario que se aplique. La Confiabilidad se hará a través de prueba piloto.

Análisis de los Resultados

Luego de ser aplicado el instrumento y recogidos los datos, éstos se someterán a un análisis cuantitativo y cualitativo

Fase de diseño

Esta fase está orientada a la delineación de una propuesta que permita dar una alternativa al régimen de no sujeción en materia del IVA por parte de las cooperativas de la construcción que son contratadas por el Ejecutivo del Estado Táchira para la ejecución de obras.

Factibilidad

La factibilidad de esta investigación se hace mediante 4 tópicos a saber:

Factibilidad legal

La factibilidad legal está dada por los aspectos normativos, tales como los contenidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la ley que regula el Impuesto al Valor Agregado, el decreto 114 que contiene las Condiciones Generales de Contratación para la Ejecución de Obras, la ley de Contrataciones Públicas y el Clasificador Presupuestario que se aplica a los órganos y entes del sector público.

Factibilidad institucional

La misma se expresa en el beneficio que la investigación tendrá para la Gobernación del Estado Táchira, como para las cooperativas de la construcción que contratan con ésta los servicios de ejecución de obras públicas.

Factibilidad técnica y humana

Viene dada por el recurso humano preparado en el área de contratación legal y administrativa de obras, así como los recursos logísticos existentes para llevar a cabo la investigación.

Factibilidad social

Se cristaliza en el beneficio que la investigación podría generar para la comunidad en general, al permitir el progreso del movimiento cooperativo y su participación en el desarrollo económico y social del país, mediante la armonización de normas que regulen de manera clara el aspecto tributario de éstas asociaciones. De igual modo ayudará a la administración pública del Estado Táchira para que auspicien el protagonismo social mediante las cooperativas.

CAPITULO IV

ANÁLISIS DE RESULTADOS

Una vez aplicado el cuestionario, el cual sirvió como instrumento a fin de recabar información relacionada con el estudio, siendo aplicado a veinte (20) funcionarios públicos; el mismo arrojó los resultados sobre veintiún (21) ítems o preguntas contenidas en el mencionado instrumento, las cuales se analizarán con el objeto de generar una percepción sobre el régimen de contratación al cual están sometidas las cooperativas que contratan obras con el ejecutivo del estado Táchira.

Ítem 1. ¿En el desempeño de sus actividades utiliza la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela?

Cuadro 2.

2Resultados del ítem 1 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
5	25	7	35	6	30	2	10

Fuente: elaboración propia.

El resultado del presente ítem arrojó que un alto porcentaje utiliza de manera relativa la Constitución Nacional, pues se observa que el 35% casi siempre la usa, el 30% lo hace algunas veces, sumando un total de 65% de los encuestados, lo cual expresa que casi dos tercios de los encuestados emplean con eventualmente el texto fundamental. Así mismo, analizando el extremo de los resultados, se

observa que el 25% de los funcionarios, es decir, una 1/4 parte usa de manera constante la constitución y que tan solo un 10% no lo hace.

De los resultados antes señalados se puede inferir que la Carta Magna es usada de manera regular por los funcionarios públicos encargados de elaborar los contratos de obra que suscriben las cooperativas con la Gobernación del Estado Táchira.

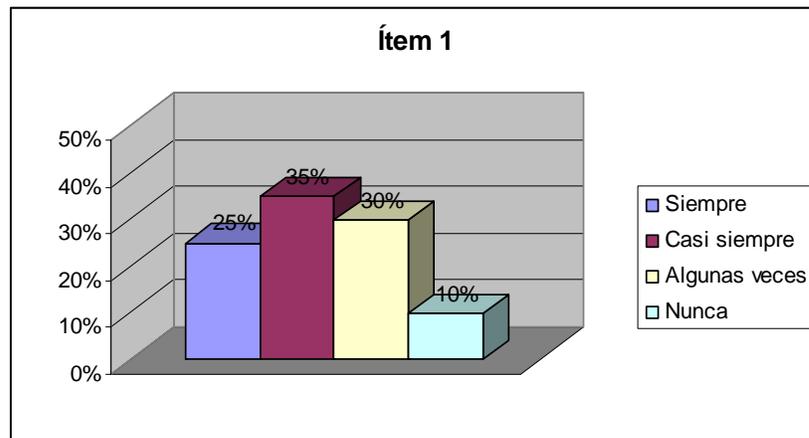


Gráfico 1. Resultado gráfico del ítem 1 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 2. ¿Utiliza usted los principios tributarios establecidos en la Constitución?

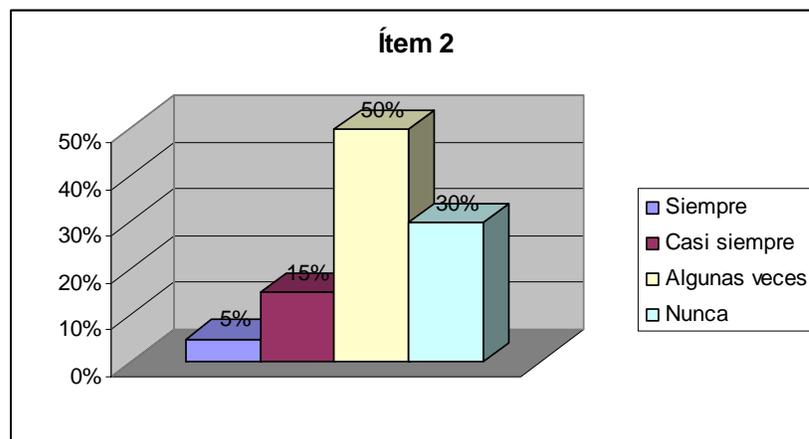
Cuadro 3.

3Resultados del ítem 2 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
1	5	3	15	10	50	6	30

Fuente: elaboración propia.

Los resultados del cuestionario relacionados con el empleo por parte de los funcionarios de los principios tributarios establecidos en la Constitución expresan que la mitad de ellos usan eventualmente dichos elementos de carácter constitucional; que un alto porcentaje no los emplea -30%- , lo cual es demostrativo de la ausencia de conocimientos tributarios que poseen los sujetos encargados de fundamentar el instrumento contractual bajo el cual se regirán las partes (Gobernación del Estado y cooperativas). Por otra parte, del análisis del resultado que arrojó el ítem 2 se observa que un porcentaje muy bajo usa de manera permanente los principios tributarios, y que un 15% casi siempre se sirve de ellos, lo cual permite inferir la necesidad de educación tributaria que tienen los funcionarios públicos encargados de elaborar los contratos.



2Gráfico 2. Resultado gráfico del ítem 2 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 3. ¿Cuando se contrata en la institución los servicios de las cooperativas, es requerido el uso de la ley especial que las rige?

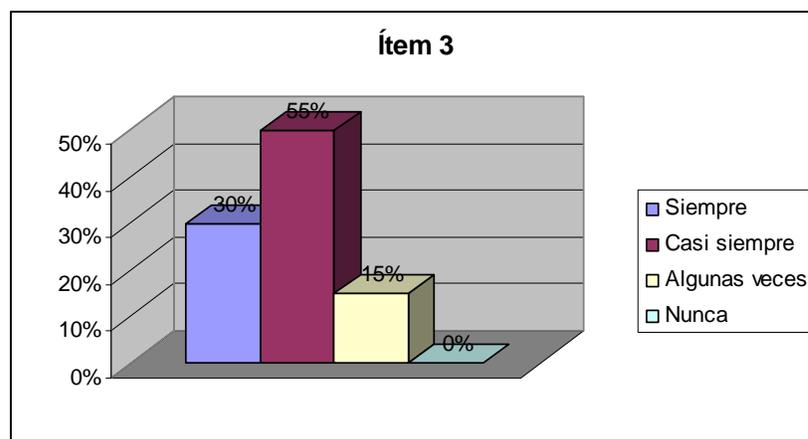
Cuadro 4.

4Resultados del ítem 3 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
6	30	11	55	3	15	0	0

Fuente: elaboración propia.

Los resultados de la pregunta en cuestión refleja que en efecto se utiliza la ley de cooperativas, donde todos los encuestados hacen uso de la misma en diferentes porcentajes, lo que demuestra la necesidad de usar la normativa especial que regula el régimen cooperativista



3Gráfico 3. Resultado gráfico del ítem 3 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 4. ¿Utiliza para la contratación los elementos de carácter tributario contenido en el Decreto Ley de Reforma Parcial de la Ley Especial de Asociación Cooperativas?

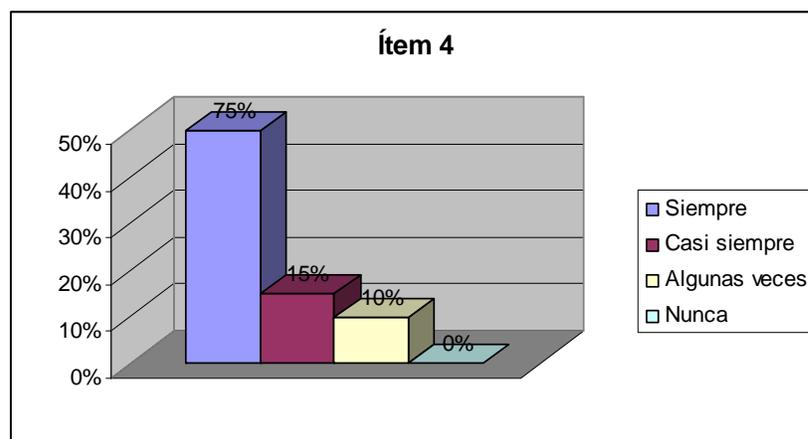
Cuadro 5.

5Resultado del ítem 4 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
15	75	3	15	2	10	0	

Fuente: elaboración propia.

El 75% de los encuestados expresó el uso permanente de los elementos tributarios contenidos en el Decreto Ley de Reforma Parcial de la Ley Especial de Asociación Cooperativas, lo que denota amplitud en el empleo, por parte de los funcionarios encargados de elaborar los contratos de obra con las cooperativas de las bases legales relacionadas con el área impositiva. Un bajo porcentaje (10%) manifestó la eventualidad del uso de los mencionados elementos; y un 15% expresó que casi siempre los empleaban.



4Gráfico 4. Resultado gráfico del ítem 4 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

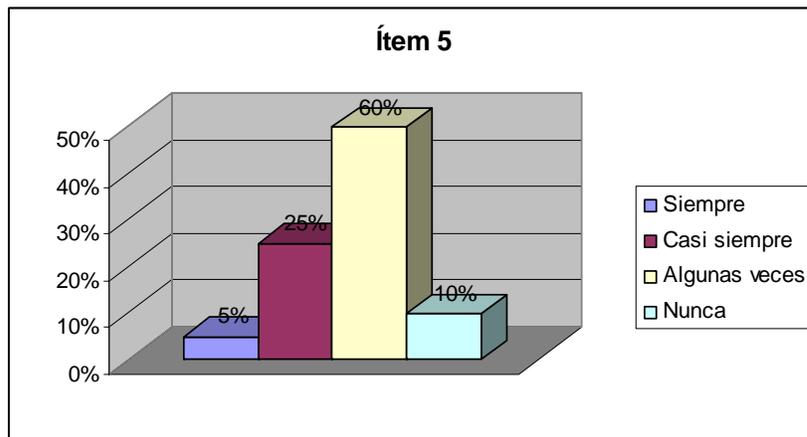
Ítem 5. ¿Utiliza la ley del I.V.A en la fase de contratación?

Cuadro 6.**6Resultados del ítem 5 del instrumento aplicado**

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
1	5	5	25	12	60	2	10

Fuente: elaboración propia.

El 5% de los encuestados manifestaron que continuamente hacían uso de la ley del I.V.A, lo cual representa un bajo empleo de la mencionada norma legal tomando en cuenta que los contratos de obras realizados por los funcionarios, contemplan el impuesto al consumo como lo es el relacionado con el valor agregado. De la misma manera, 25% de los encuestados, es decir, la cuarta parte de la muestra estudiada, manifestó el relativo uso que le da a la ley en cuestión. Por otro lado se observa que más de la mitad (60%) hace uso de la ley de manera esporádica, demostrando tal resultado el poco uso que se le da a la norma sustantiva en cuestión, siendo esto un elemento importante a los efectos de darle legalidad a los contratos en cuanto a la estructura del impuesto al consumo. Finalmente, dos de los encuestados, es decir, el 10% nunca han empleado la ley del I.V.A en la contratación, aspecto que de cierta manera podría influir en un bajo porcentaje sobre el erróneo uso del impuesto durante la contratación.



5Gráfico 5. Resultado gráfico del ítem 5 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 6. ¿La institución se somete a la ley del I.V.A cuando elabora los contratos de obra con las cooperativas?

Cuadro 7.

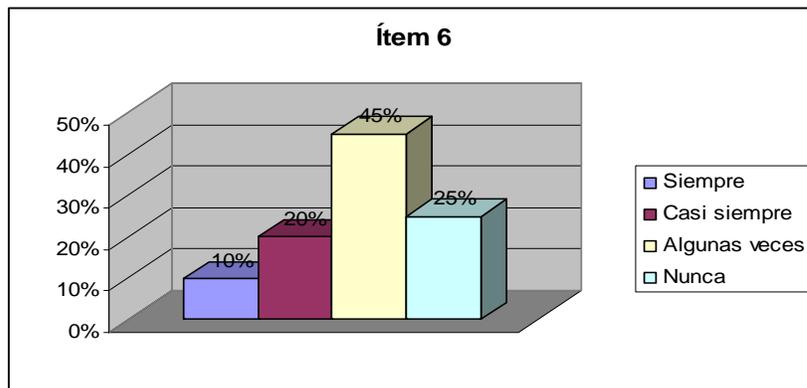
7Resultado del ítem 6 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
2	10	4	20	9	45	5	25

Fuente: elaboración propia.

Del análisis del cuadro se puede percibir que a pesar de tener una gran participación el impuesto indirecto durante la elaboración del contrato de obras, los funcionarios encargados de elaborar los mismos no se regula de acuerdo a la normativa del I.V.A, pues de lo que se desprende del cuadro de resultados, se aprecia un alto porcentaje de encuestados (45%) que usan de manera relativa la

norma impositiva, y un 25% jamás lo hace, aspecto curioso, tomando en cuenta que es la ley del impuesto al consumo la que permite ejercer un mejor empleo de esta figura tributaria a fin de recaudar el impuesto correspondiente. No obstante lo anterior, al menos un 30% de los encuestados, usan casi frecuentemente la ley del I.V.A.



6Gráfico 6. Resultado gráfico del ítem 6 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 7. ¿En la institución gubernamental para la cual trabaja, realiza contratación de cooperativas mediante procesos de concurso?

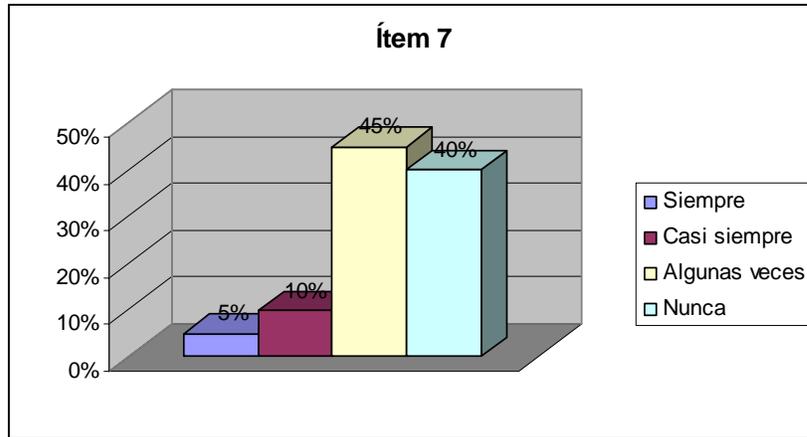
Cuadro 8.

8Resultado del ítem 7 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
1	5	2	10	9	45	8	40

Fuente: elaboración propia.

El 45% de los encuestados manifestaron que relativamente utilizaban los procesos de concurso al contratar cooperativas, así como el 40% denotó la falta de uso de dichos mecanismos, lo cual de alguna manera se encuentra sometido a la potestad del ente contratante, tomando en cuenta que los procesos licitatorios se encuentran supeditados al valor de las obras públicas objeto de los contratos.



7Gráfico 7. Resultado gráfico del ítem 7 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 8. ¿Aplican en la institución los procedimientos de contratación establecidos en el Decreto 5.929 para la contratación de obras?

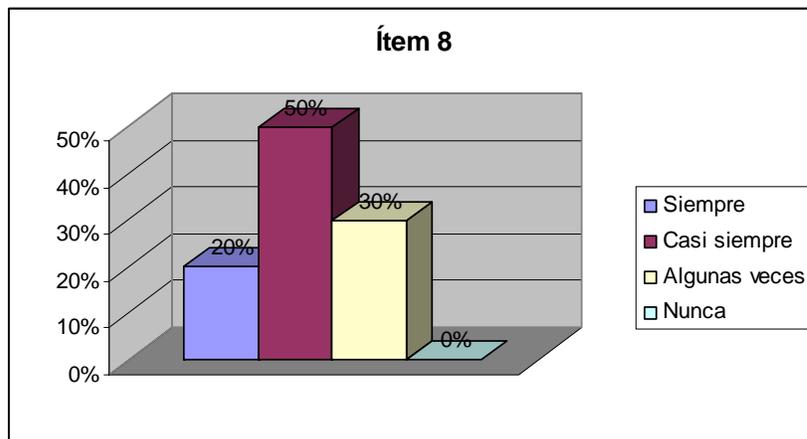
Cuadro 9.

9Resultado del ítem 8 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
4	20	0	0	6	30	10	50

Fuente: elaboración propia.

El 20% de los encuestados manifestó que siempre los utiliza, quizá motivado al monto del contrato de obra, lo cual permite inferir que muy pocas obras otorgadas a las cooperativas son de cantidades de dinero considerables, lo que trae como consecuencia que el monto de impuesto al valor agregado sea bajo, pues confrontando el resultado anterior con los restantes se puede determinar que la mayoría de las obras otorgadas a las cooperativas mediante contratos de obras, son de presupuestos bajos, pues son éstos los que permiten que no sea necesario aplicar los procedimientos licitatorios.



8Gráfico 8. Resultado gráfico del ítem 8 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 9. ¿Hizo uso de los decretos 5.929 y 114 relativos a las Condiciones Generales de Contratación de Obras?

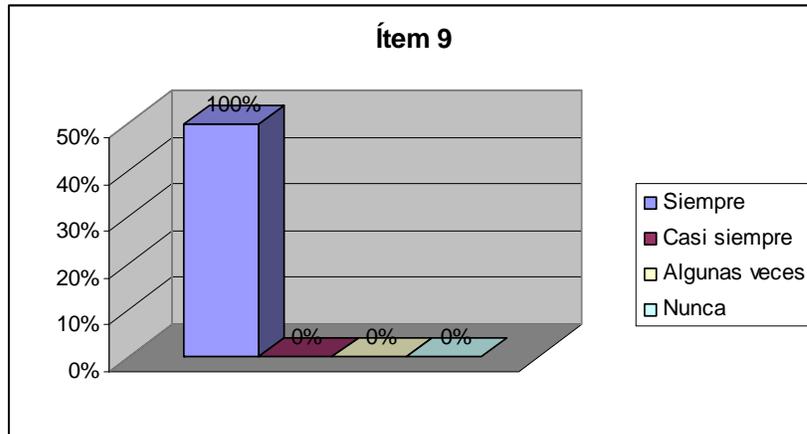
Cuadro 10.

10Resultado del ítem 9 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
20	100	0	0	0	0	0	0

Fuente: elaboración propia.

El 100% de los encuestados respondió que efectivamente hace uso de los decretos que regulan las condiciones generales de contratación de obras pública, aspecto que demuestra la adecuación de los documentos contractuales con la normativa legal especial que regula el régimen relativo a la ejecución de obras.



9Gráfico 9. Resultado gráfico del ítem 9 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 10. ¿Utiliza los procedimientos contenidos en los decretos 5.929 y 114 cuando contrata cooperativas?

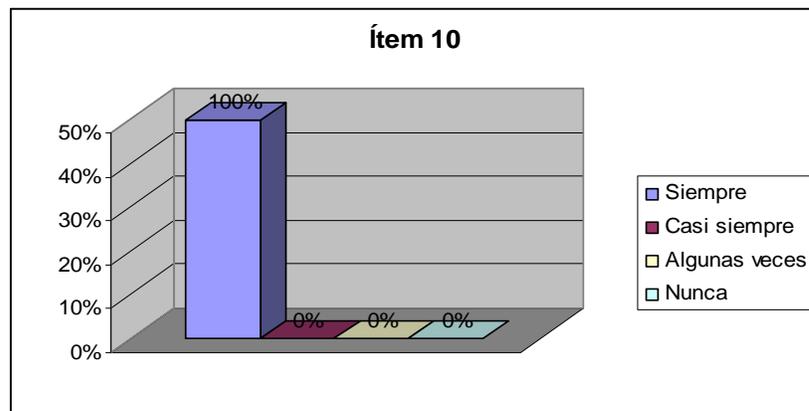
Cuadro 11.

11Resultado del ítem 10 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
20	100	0	0	0	0	0	0

Fuente: elaboración propia.

El resultado obtenido en la encuesta aplicada sobre este ítem refleja la misma realidad que la pregunta anterior, pero circunscrita más al aspecto contractual de las cooperativas; de allí que se puede determinar que para la elaboración de los contratos entre el ente contratante y las cooperativas de la construcción, se hace uso de las normas que rigen las condiciones de contratación de obras públicas, no pudiéndose esgrimir como prueba en contrario, la falta de uso por parte de los funcionarios públicos, de los recursos legales contenidos en los decretos 5.929 y 114 los cuales permiten encuadrar tanto el aspecto obligacional entre las partes contratantes como las diversas regulaciones de carácter presupuestario, dentro de las cuales se encuentran el pago del impuesto al valor agregado.



**10Gráfico 10. Resultado gráfico del ítem 10 del instrumento aplicado.
Elaborado por el autor.**

Ítem 11. ¿En la elaboración del contrato de obra se utiliza el clasificador presupuestario fijado por el gobierno nacional?

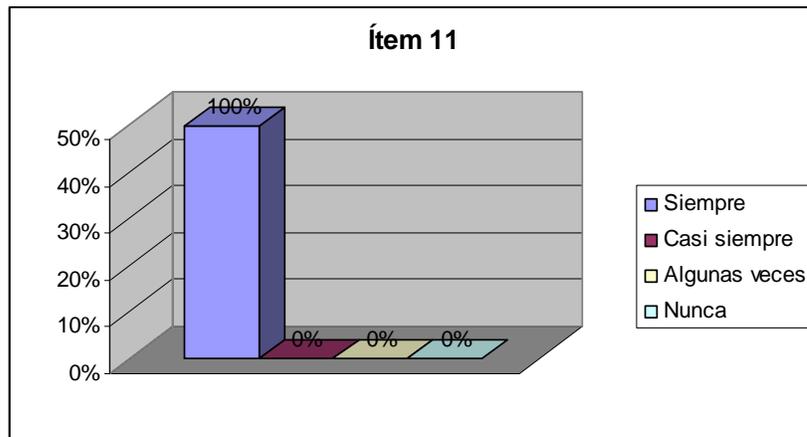
Cuadro 12.

12Resultado del ítem 6 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
20	100	0	0	0	0	0	0

Fuente: elaboración propia.

El 100% de los encuestados manifestaron la utilidad que tiene el clasificador presupuestario fijado por el gobierno nacional para la elaboración de los contratos de obra con las cooperativas. Es de vital importancia determinar qué nivel de uso en la administración pública poseen los clasificadores presupuestario, muy especialmente en la fase inicial de una obra, pues se requiere claridad y certeza de cuales partidas presupuestarias se emplean en el contenido de los contratos, pues de allí se desprenderá la legalidad de los pagos realizados por los entes contratantes a las cooperativas; y son precisamente los códigos que cada tipo de presupuesto posee, los que permiten establecer cuál es el precio de la obra y el monto de IVA a ser cancelado al sujeto contratado.



11Gráfico 11. Resultado gráfico del ítem 11 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 12. ¿La institución aplica el clasificador presupuestario adaptado a los procesos inflacionarios para analizar los presupuestos presentados por las cooperativas a contratar?

Cuadro 13.

13 Resultado del ítem 12 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
0	0	0	0	0	0	20	100

Fuente: elaboración propia.

De la población encuestada, todos expresaron que los procesos inflacionarios no son tomados en cuenta en el presupuesto otorgado a las obras que son contratadas, lo cual refleja la realidad en la que se encuentra una cooperativa cuando conviene la ejecución de una obra pública, pues el monto otorgado para la misma, en principio es uno, que luego se ve afectado por la constante inflación a la que se ve sometida la economía nacional. Sería pues, idóneo tomar en cuenta la depreciación del valor de la moneda al momento de planificar un presupuesto, sobre la base del lapso de ejecución de la misma en un lapso técnicamente adecuado al tipo de ejecución de obra planteada.

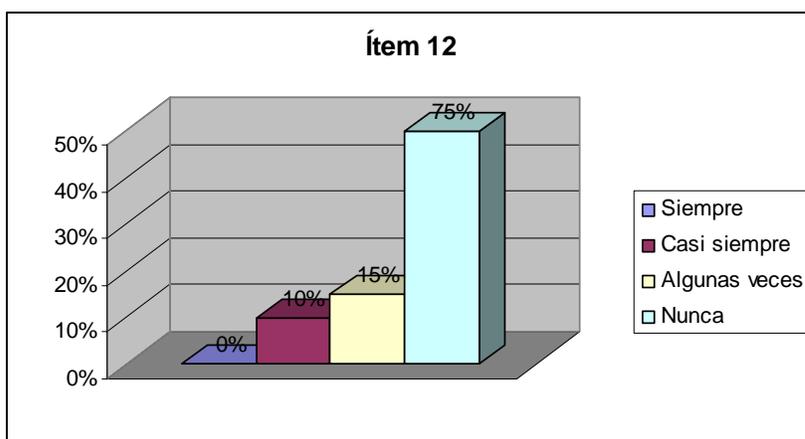


Gráfico 12. Resultado gráfico del ítem 12 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 13. ¿En el contenido de los contratos se menciona algún tipo de partida presupuestaria relacionada con el I.V.A?

Cuadro 14.

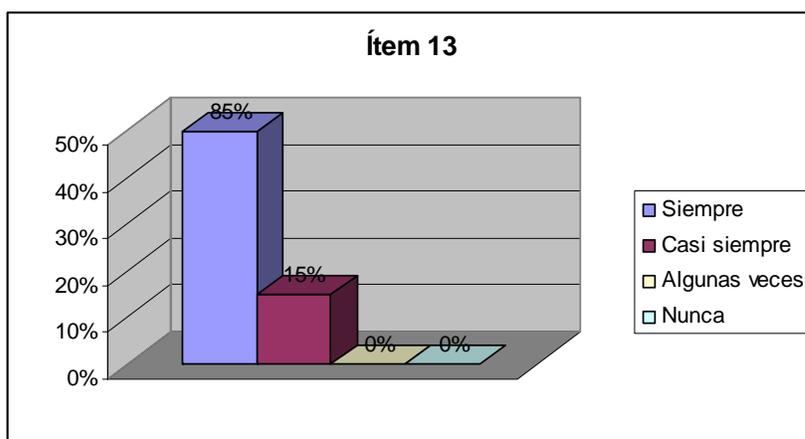
14 Resultado del ítem 13 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
17	85	3	15	0	0	0	0

Fuente: elaboración propia.

Del total de la población encuestada, el 85% (15 funcionarios), demostraron que hacen uso de una partida presupuestaria que refleje el I.V.A, lo cual permite inferir que en casi todos los contratos celebrados se establece el pago del mencionado tributo, permitiendo así retribuir a los sujetos contratados todas aquellos gastos generados como consecuencia del pago del impuesto en la

adquisición de bienes y servicios necesarios para cumplir con el contrato de obra pactado. Se percibe así mismo, que un bajo porcentaje de funcionarios (15%) no hace uso de la partida presupuestaria en cuestión, pudiendo esto ser perjudicial para aquellos sujetos que contraten montos de obra sin el respectivo pago del impuesto al valor agregado, pues deberán cancelarlo sin un respaldo presupuestario concebido para tal fin, ya que el contrato no lo establece así.



13Gráfico 13. Resultado gráfico del ítem 13 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 14. ¿Cuándo se elaboran contratos de obra con las cooperativas, se mencionan en los mismos lo correspondiente al pago del I.V.A?

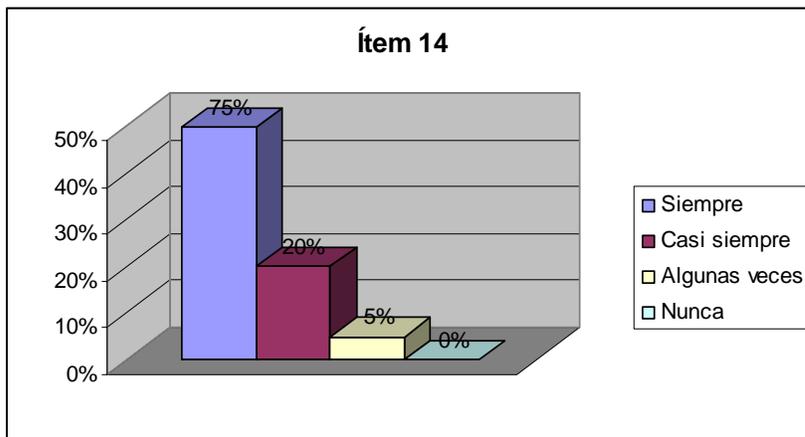
Cuadro 15.

15Resultado del ítem 14 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
15	75	4	20	1	5	0	0

Fuente: elaboración propia.

Los resultados que se reflejan en el cuestionario referido a este ítem, se encuentran armonizados con las resultas de la pregunta 13, pues hay una estrecha relación entre ambas, en el sentido que un alto porcentaje de funcionarios hacen mención del pago del impuesto al consumo, por supuesto mediante el establecimiento de una partida presupuestaria, pues de lo contrario tanto el contrato como el pago mismo del monto del impuesto estarían viciados de ilegalidad. Se denota pues, que en su mayoría, las cooperativas que contratan obras para su ejecución, se encuentran respaldadas con el reconocimiento del pago del I.V.A que cancelan al momento de adquirirlos bienes y servicios requeridos para la ejecución de la obra correspondiente.



14Gráfico 14. Resultado gráfico del ítem 14 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 15. ¿Al momento de cancelar los servicios de contratación a las cooperativas, se toma en cuenta el I.V.A?

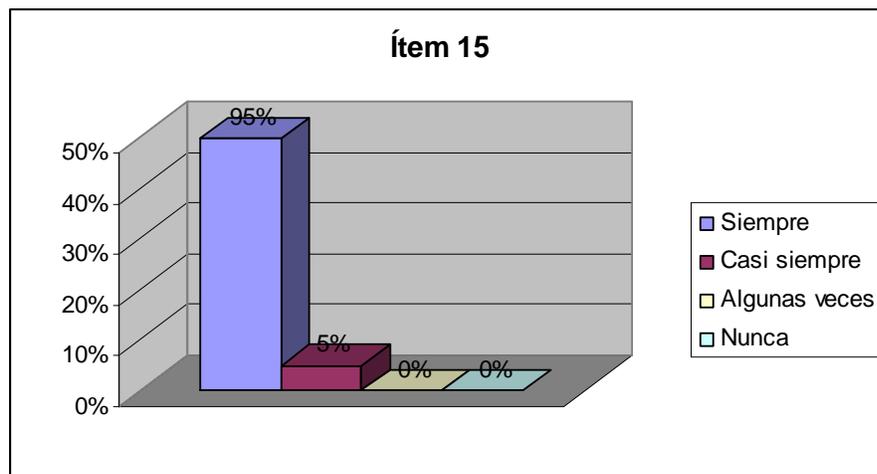
Cuadro 16.

16Resultado del ítem 15 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
19	95	1	5	0	0	0	0

Fuente: elaboración propia.

Del total de la población encuestada, el 95 % manifestó que efectivamente a las cooperativas que contratan la ejecución de obras, se les cancela el I.V.A, lo cual refleja por una parte el desconocimiento de la norma tributaria que prohíbe cancelarles a éstas el mencionado impuesto, y por la otra permite verificar la necesidad que tienen estas organizaciones de que se les reconozcan los gastos en los que incurren cuando, como sujetos pasivos del tributo en cuestión, deben pagarlo al momento de adquirir los implementos necesarios para la ejecución de la obra. No obstante es necesario destacar que a pesar de considerarse como una infracción legal el pago del impuesto al consumo a los entes cooperativos, por ser los mismos “no sujetos” de acuerdo a lo establecido en el artículo 16 del I.V.A, dicha cancelación urge en función de la actividad que cumplen las asociaciones y de la ineficacia que posee la no sujeción en los casos relacionados con la contratación de obras públicas, donde se deben adquirir bienes y servicios pechados con el impuesto correspondiente.



**15Gráfico 15. Resultado gráfico del ítem 15 del instrumento aplicado.
Elaborado por el autor.**

Ítem 16. ¿Al momento de cancelarles el I.V.A a las cooperativas, se les hace algún tipo de retención del impuesto?

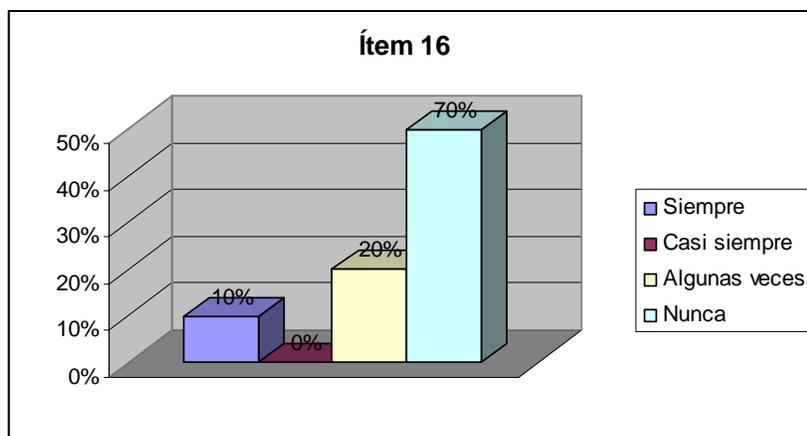
Cuadro 17.

17 Resultado del ítem 16 del instrumento aplicado

Siempre		Casi Siempre		Algunas Veces		Nunca	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
2	10	0	0	4	20	14	70

Fuente: elaboración propia.

Del total de la población encuestada, un 10% expresó que en efecto a las cooperativas se les hace una retención del I.V.A, lo cual es impropio tomando en cuenta que las mismas son entes no sujetos al referido tributo, pues si no se les debe pagar, menos aún se les debería hacer la retención, como si fuesen contribuyentes ordinarios. No obstante ser un porcentaje bajo, lo anterior indica una inobservancia plena de las normas tributarias que regulan los sujetos sometidos o no al impuesto al consumo. Por otro lado, un 20% demostró que en ocasiones efectúa la retención, pudiendo suponerse que tal consideración sea atribuida a un poder discrecional del funcionario, al establecer a cuales cooperativas se les debería retener el impuesto, y a cuales no, por cuanto con el presente estudio no se pudo determinar el motivo. Finalmente se observa que un alto porcentaje (70%) no retiene el impuesto, cuestión que exhibe el pago del mismo, pero sin la función tributaria propia de un agente de retención con respecto a un contribuyente ordinario, cuando es sabido que las cooperativas no lo son.



16Gráfico 16. Resultado gráfico del ítem 16 del instrumento aplicado.
Elaborado por el autor.

Ítem 17. ¿De cancelar la Gobernación del Estado Táchira el I.V.A a las cooperativas lo haría para: a) Permitirles que contraten con el Estado; b) Impulsar su participación en la economía nacional; c) Apoyarlas económicamente para que logren cumplir con los contratos de obra.

Cuadro 18.

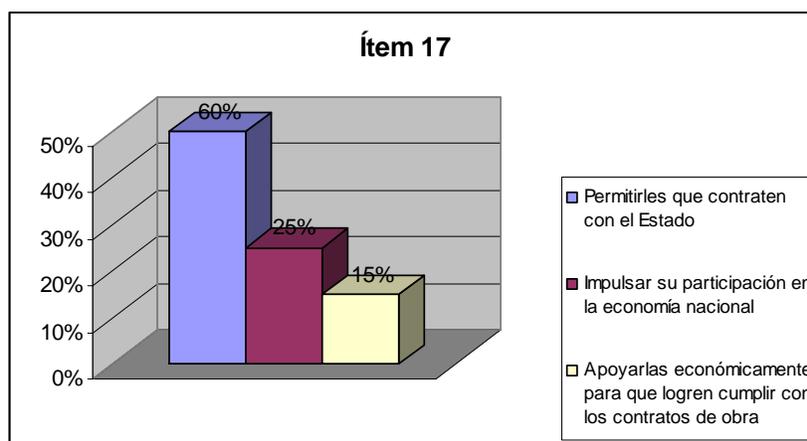
18Resultado del ítem 17 del instrumento aplicado

Permitirles que contraten con el Estado		Impulsar su participación en la economía nacional		Apoyarlas económicamente para que logren cumplir con los contratos de obra	
No.	%	No.	%	No.	%
12	60	5	25	3	15

Fuente: elaboración propia.

Del total de la población encuestada, 12 funcionarios de la gobernación del estado Táchira creen que ésta cancela el I.V.A a las cooperativas en función de permitirles que contraten, lo cual es un poco impreciso, pues el no cancelarles el impuesto, no les quita la capacidad de contratar. Puede que el hecho de reconocerles el I.V.A sea una forma de impulsarles la economía como organización pero no su posibilidad de contratar como persona jurídica.

Por otra parte, un 25% es del pensar que con el pago del impuesto a dichas organizaciones sociales, se les permite su participación en el sistema de producción de riqueza y bienestar económico; y un 15% compartió la idea, que el pago del I.V.A. busca darle a las cooperativas un soporte económico necesario para poder honrar los contratos de obra, lo cual puede que sea lo más cercano a la realidad, pues es lógico pensar que la adquisición de productos para cumplir con una obra requiere el pago del precio con el impuesto incluido, lo que permite inferir la necesidad de reconocer la erogación del tributo por parte del ente contratante, pues de lo contrario tendría la cooperativa que asumirlo, no pudiendo trasladarlo a los costos, por encontrarse los precios ya preestablecidos en el contrato, pudiendo ser perjudicial tal consecuencia económica para la existencia de las referidas asociaciones.



17Gráfico 17. Resultado gráfico del ítem 17 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 18. ¿De los siguientes aspectos, cuál cree usted que es el que se toma en cuenta para que las cooperativas no estén sujetas al cobro del IVA?: 1.- Para abaratar el servicio que ofrecen; 2.- Les es posible trasladar el I.V.A a sus ganancias y 3.- Son organizaciones sociales que buscan beneficios no económicos.

Cuadro 19.

19 Resultado del ítem 18 del instrumento aplicado

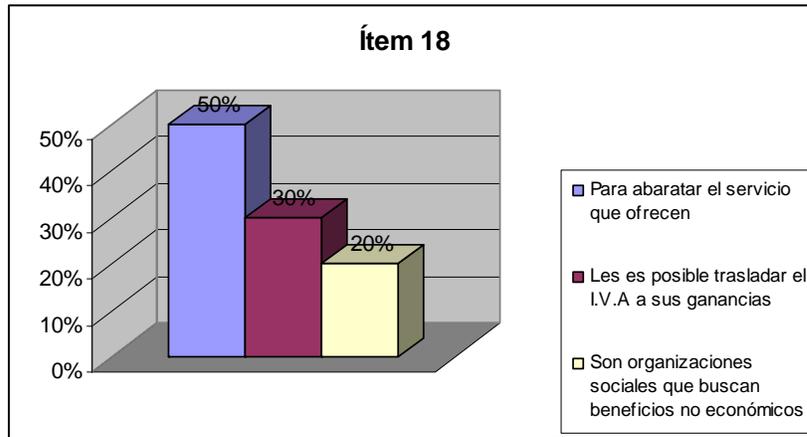
Para abaratar el servicio que ofrecen		Les es posible trasladar el I.V.A a sus ganancias		Son organizaciones sociales que buscan beneficios no económicos	
No.	%	No.	%	No.	%
10	50	6	30	4	20

Fuente: elaboración propia.

Del total de la población encuestada, la mitad de la misma, es decir, el 50% manifestó que lo relevante al momento de analizar el hecho que las cooperativas no estén sujetas al I.V.A, es el aspecto referido al abaratamiento de los servicios que estas organizaciones ofrecen como consecuencia de no cobrar el mencionado impuesto, lo cual permite percibir que los funcionarios encuestados conceptualizan a las cooperativas como organizaciones sociales que deben ser más accesibles al momento de prestar sus servicios, pues no se encuentran dentro de los sujetos que deban exigir el impuesto al consumo.

Por otro lado, el 30% de la población encuestada, demuestra tener poco conocimiento sobre los escasos beneficios económicos que puede tener una cooperativa cuando no puede cobrar el I.V.A a pesar de tener que soportarlo dentro de sus costos al momento de adquirir bienes y servicios, lo cual en nada les beneficia. Por último, tan solo 4 encuestados perciben a las cooperativas como

organizaciones sociales, las cuales, por no buscar beneficios económicos desde el punto de vista mercantil, la ley las ha excluido como sujetos pasivos del tributo en cuestión.



18Gráfico 18. Resultado gráfico del ítem 18 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 19. Con respecto al I.V.A considera que las cooperativas deben ser: a) Contribuyentes ordinarios; b) Contribuyentes formales; c) No contribuyentes.

Cuadro 20.

20Resultado del ítem 19 del instrumento aplicado

Contribuyentes ordinarios		Contribuyentes formales		No contribuyentes	
No.	%	No.	%	No.	%
6	30	13	65	1	5

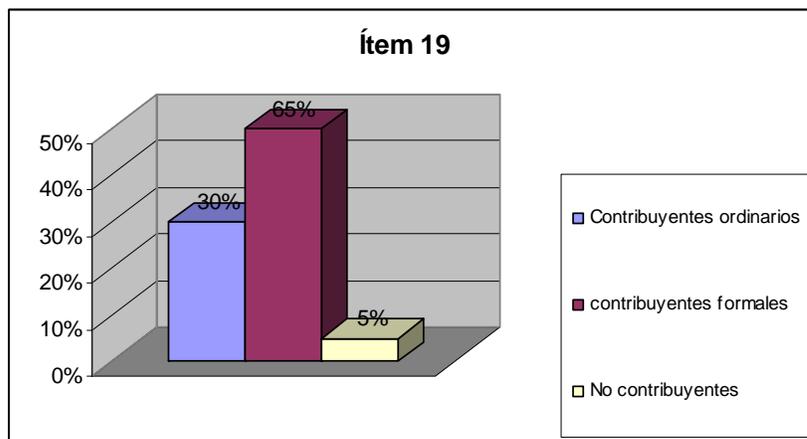
Fuente: elaboración propia.

La presente pregunta se practicó en función de determinar la percepción que tiene los funcionarios que elaboran los contratos, del estatus que debería tener una

cooperativa; y en virtud de ello, se presentaron tres opciones sobre el tratamiento tributario que de acuerdo al estudio planteado, se verificaron de la siguiente manera. Un 30% es del criterio que las asociaciones en cuestión deberían ser contribuyentes ordinarios, lo cual lógicamente traería como consecuencia un pleno ejercicio de los derechos y obligaciones ante la administración tributaria y específicamente en lo que respecta a la figura del I.V.A.

Así mismo, un alto porcentaje de encuestados, es decir, un 65% manifestó estar de acuerdo con darle a las cooperativas el trato de contribuyentes formales, lo cual es una idea atractiva, en virtud que tal cualidad le otorga a las cooperativas diversas opciones de trato tributario, pidiendo ser contribuyentes formales o pasar a ser ordinarios, dependiendo de sus necesidades de trabajo con el Estado.

Y por último un solo encuestado se inclinó por mantener el trato que actualmente se les da a las cooperativas, como lo es de ser entes no sujetos al impuesto al consumo, demuestran así los resultados señalados que los funcionarios perciben la necesidad de un cambio en el trato dado a las cooperativas con respecto al I.V.A.



**19Gráfico 19. Resultado gráfico del ítem 19 del instrumento aplicado.
Elaborado por el autor.**

Ítem 20. Desde el punto de vista de la factibilidad, ¿Cómo considera el hecho que las cooperativas tengan que estar sujetas al cobro del I.V.A cuando contratan con el Ejecutivo del Estado Táchira?: a) Viable; b) Relativamente viable; c) Inviabile.

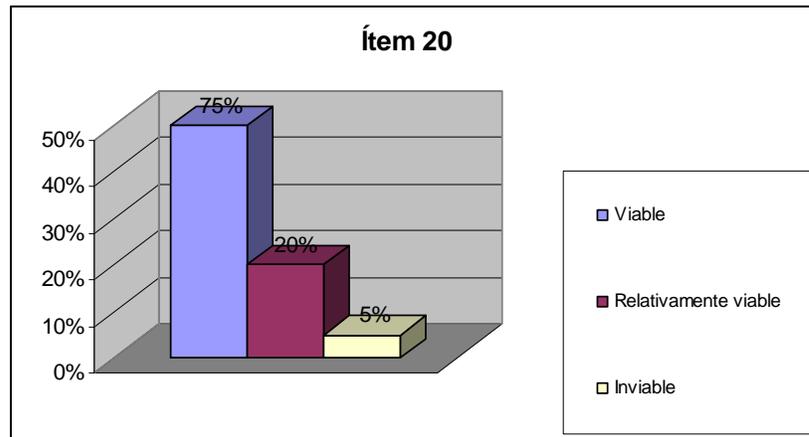
Cuadro 21.

21Resultado del ítem 20 del instrumento aplicado

Viable		Relativamente viable		inviabile	
No.	%	No.	%	No.	%
15	75	5	25	0	0

Fuente: elaboración propia.

Del total de la población encuestada, el 75%, es decir, las tres cuartas partes, expresó la viabilidad de la idea que las cooperativas se encuentren sujetas al cobro del impuesto, lo cual demuestra una percepción bastante clara de la inclinación que tienen los funcionarios sobre el correcto trato que deberían recibir las asociaciones cooperativas en materia de impuesto al consumo, y no como actualmente se encuentran reguladas, es decir, como entes no sujetos. Por otro lado un porcentaje también significativo expresó que ve relativamente viable la sujeción de las cooperativas al I.V.A, lo cual, siendo concatenado con el resultado antes señalado, podría afirmarse que la posible condición de contribuyentes de las cooperativas, se percibe como buena opción.



20Gráfico 20. Resultado gráfico del ítem 20 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

Ítem 21. Si usted tuviese elección ¿preferiría que las cooperativas fuesen contribuyentes del I.V.A cuando contratan con la Gobernación del Estado Táchira?: a) Definitivamente sí; b) Probablemente sí; c) No estoy seguro; d) Probablemente no; e) Definitivamente no.

Cuadro 22.

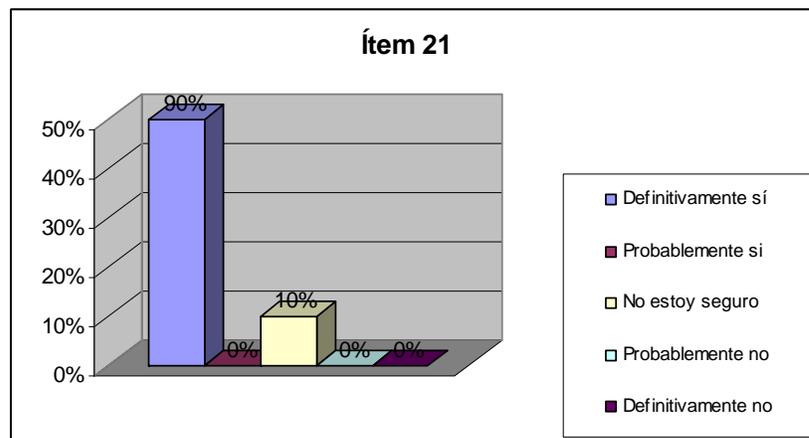
22Resultado del ítem 21 del instrumento aplicado

Definitivamente sí		Probablemente sí		No estoy seguro		Probablemente no		Definitivamente no.	
No.	%	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
18	90	0	0	2	10	0	0	0	0

Fuente: elaboración propia.

Esta última pregunta del cuestionario refleja la necesidad que tiene la ley de ser modificada, pues son los sujetos encargados de elaborar los contratos, quienes a través de las diversas actividades laborales, perciben las fallas o insuficiencias existentes en los procesos de contratación así como en las normas que rigen las

condiciones legales en el ámbito tributario. Por ello, luego de manifestar 90% de los entrevistados que de manera clara preferirían que las cooperativas fuesen contribuyentes del I.V.A cuando contratan con la Gobernación del Estado Táchira, se puede afirmar sin duda, que es imperioso darles a las cooperativas la condición de contribuyentes del impuesto al valor agregado al contratar con la gobernación del Táchira, permitiendo ello una adecuación a la realidad social que atraviesa el país y las instituciones.



21Gráfico 21. Resultado gráfico del ítem 21 del instrumento aplicado. Elaborado por el autor.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Una vez realizada la investigación sobre el tratamiento tributario otorgado a las cooperativas por parte de la gobernación del estado Táchira, se determinó que efectivamente las mismas han sido tratadas como contribuyentes del impuesto al valor agregado, evidenciando de esa manera la evidente trasgresión de la ley del I.V.A, a pesar de existir conocimiento manifiesto, por parte de los funcionarios encargados de elaborar los contratos de obras, de la condición tributaria que las mencionadas asociaciones poseen.

Con la presente investigación se concluye que las asociaciones cooperativas que poseen como objetivo la prestación de servicios para la ejecución de obras, al suministrar los mismos al ejecutivo del estado Táchira, cobran el respectivo impuesto al valor agregado, lo cual constituye una violación manifiesta a la ley sustantiva que rige el referido tributo. Ahora bien, es posible que la trasgresión legal sea consecuencia de la búsqueda de beneficios económicos para dichas organizaciones, a fin de facilitarles de alguna manera la percepción de recursos mediante el pago de una partida presupuestaria que avale la erogación del impuesto correspondiente generado al momento de adquirir los bienes y servicios.

Por otra parte, y como consecuencia de lo expresado anteriormente, los entes gubernamentales encargados de contratar y ordenar la ejecución de obras públicas, están violando de manera directa el numeral 4 del artículo 16 de la ley del I.V.A, pues por mandato legal no deben cancelar el impuesto al consumo a las asociaciones cooperativas, por los servicios que dichas asociaciones prestan y a pesar de ello, se está pagando el mismo, lo cual podría traer serias consecuencias de carácter administrativo e incluso responsabilidad de tipo civil y penal a los funcionarios encargados de tomar las decisiones gubernativas, como para los

representantes de las asociaciones al percibir el pago de un tributo que no corresponde por ley.

Por otro lado se concluye que no solo la ley del impuesto al valor agregado es el cuerpo normativo que permite la contratación de asociaciones cooperativas, sino que además entran en juego una serie de normas necesarias para adecuar la función social de dichas organizaciones sobre la base de la prestación de servicios a un ente gubernamental, como lo es la gobernación del Táchira. Se tiene entonces que el clasificador presupuestario aplicable a los órganos y entes del sector público (Providencia Administrativa N° 145, Ministerio de Finanzas del año 2005) rige la estructura de partidas presupuestarias que se utiliza en los contratos de obras públicas.

Se determinó que para la contratación de cooperativas se requiere el uso de la ley de Contrataciones Públicas, la cual disciplina los mecanismos de contratación tomando en cuenta la magnitud del presupuesto de la obra a ejecutar. Y finalmente se pudo observar que además es de carácter estructural y necesario para poder lograr una contratación de obras apegadas completamente al marco legal, que tanto las cooperativas como los funcionarios encargados de elaborar los contratos, conozcan los decretos de contratación 114 y 5.929 que rigen las condiciones generales de contratación de obras públicas.

Así mismo, la investigación determinó que el tratamiento tributario que el Ejecutivo del Estado Táchira otorga a las cooperativas tanto en la contratación como en los pagos de obra, es claramente el de un ente sujeto al impuesto, y más aún como un contribuyente ordinario, pues es ocasiones le efectúa retenciones del impuesto al consumo al momento de pagarle el monto en la obra, como si dichas asociaciones tuviesen e status de sujetos sometidos al tributo mencionado. Al aplicarse la encuesta como instrumento, la misma arrojó efectivamente que un porcentaje de funcionarios aplican la mencionada retención, lo cual da visos de ilegalidad a la misma y otorga a las cooperativas una condición de sujeto pasivo tributario que no posee por ley.

Todas las circunstancias sometidas a estudio permiten observar de manera determinante, que existe una profunda necesidad de buscar una alternativa de carácter legal que permita tanto a las cooperativas que ejecutan obras a favor del estado Táchira, como a éste, hacer pleno ejercicio del pago del impuesto al valor agregado sin correr el riesgo de ser sancionados y menos aún de transgredir la ley, como bien se ha podido observar en el presente estudio, el cual dejó claro que si bien es ilegal el pago del I.V.A a las organizaciones cooperativas, el mismo es de carácter justo, pues es la única manera como las mismas podrían contratar con el estado en cualquiera de sus instancias, sin verse perjudicados patrimonialmente, como consecuencia del pago de un tributo no reconocido pero efectivamente cancelado al momento de adquirir los bienes y servicios requeridos para la ejecución de la obra contratada.

Finalmente, y luego del estudio desarrollado, se hace necesario hacer ciertas sugerencias a fin de subsanar de alguna manera el problema por el cual atraviesan tanto las cooperativas de la construcción que ejecutan obras públicas como el ejecutivo del Estado Táchira, y sobre esto tenemos que:

- Es recomendable que se busque un mecanismo administrativo que evite el pago del I.V.A a las cooperativas por ser éstas antes no sujetos al impuesto correspondiente, pero siempre tratando de evitar un daño patrimonial a las mismas así como una violación de las normas que el aspecto tributario en cuanto al impuesto al consumo.
- Se hace necesario armonizar la contratación de cooperativas con la legislación tributaria vigente, y de manera específica con lo relacionado al impuesto al consumo, lo cual redundaría en actuaciones apegadas a la ley y no al margen de una de las regulaciones que la misma establece, como lo es la prohibición de cancelar el I.V.A a las mencionadas organizaciones.
- Se requiere que los órganos administrativos encargados del pago de los montos de obra, no cancelen el impuesto y menos aún retengan el mismo,

pues corren el riesgo de ser sancionados por la administración tributaria al efectuar retenciones no autorizadas por ley.

- Es imperioso que tanto los funcionarios encargados de dirigir los destinos del Estado, como los particulares miembros de asociaciones cooperativas, interesados en contratar obras públicas para su ejecución, busquen mecanismos idóneos para proponer un cambio sustancial en cuanto al trato legislativo que se le da a éstas en el impuesto indirecto, buscando variar su condición de entes no sujetos, a otra modalidad más benéfica desde el punto de vista impositivo.

CAPITULO VI

PROPUESTA LEGAL AL REGIMEN DE NO SUJECION DE LAS COOPERATIVAS AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Como punto previo al desarrollo de la propuesta que se pretende plantear, es necesario aludir una serie de mecanismos legales que limitan y reglan la actividad legislativa en Venezuela, todo con el propósito de permitir una mayor comprensión de la iniciativa en la formación de las leyes y el trámite que la constitución ordena seguir. Es por ello que se deben tocar los siguientes aspectos:

El principio de la legalidad tributaria

De acuerdo con el principio de legalidad tributaria, toda contribución, impuesto, tasa, o cualquier tributo que el Estado pretenda exigir a sus administrados, debe encontrarse previsto en un cuerpo legal que permita establecer las regulaciones procesales propias de la figura que se pretende instaurar por vía legislativa; ello en cumplimiento de lo previsto en el artículo 317 de la Constitución de la república Bolivariana de Venezuela, el cual prevé la máxima aludida.

La iniciativa de la propuesta legislativa

La propuesta legislativa que se pretende exponer *infra*, conforme a lo dispuesto en el artículo 204 de la Constitución Nacional, debe provenir de una

iniciativa colectiva mediante una organización de carácter público o a través de la representación popular.

Sin embargo, la propuesta legal que ha surgido del estudio académico que se pretende presentar como trabajo de grado para optar a un título de postgrado en una institución superior, nace de un sujeto particular que no encuadra dentro de los supuestos previstos en el artículo 204 de la norma constitucional la cual manifiesta:

Artículo 204. La iniciativa de las leyes corresponde:

Al Poder Ejecutivo Nacional.

A la Comisión Delegada y a las Comisiones Permanentes.

A los y las integrantes de la Asamblea Nacional, en número no menor de tres.

Al Tribunal Supremo de Justicia, cuando se trate de leyes relativas a la organización y procedimientos judiciales.

Al Poder Ciudadano, cuando se trate de leyes relativas a los órganos que lo integran.

Al Poder Electoral, cuando se trate de leyes relativas a la materia electoral.

A los electores y electoras en un número no menor del cero coma uno por ciento de los inscritos e inscritas en el registro civil y electoral.

Al Consejo Legislativo, cuando se trate de leyes relativas a los Estados.

Como se evidencia del artículo transcrito, no surge de éste, la perspectiva de que un sujeto particular pueda presentar una propuesta legislativa que permita alcanzar el fin propuesto por el presente estudio, por lo que lo más adecuado sería presentar la proposición de reforma de la ley del I.V.A, a la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, para que la misma, a través de sus expertos,

pueda estudiar su viabilidad y así abrir paso a lo que se pretende con esta propuesta, que es permitir reformar la figura de no sujeción de las cooperativas al impuesto al consumo, para que éstas puedan adoptar la condición de exentos o de contribuyentes, conforme a sus intereses económicos, contables y tributarios.

Órgano que debe aprobar la propuesta y el tipo de norma legislativa

Conforme al principio de separación de poderes que impera en el sistema político constitucional en Venezuela, toda propuesta legislativa debe ser presentada al cuerpo colegiado encargado de crear leyes, como lo es la Asamblea Nacional, a través de la Comisión de Finanzas, la cual, luego de hacer un análisis ponderado sobre lo que se propone, respetando el principio de legalidad tributaria, y bajo el mandato del artículo 187 cardinal 1 de la Constitución Nacional, analizará la procedencia de lo pedido y si es adecuado con los principios que rigen la política fiscal del país, presentará un proyecto de reforma parcial de la ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en lo que respecta a la figura de la no sujeción a la cual están sometidas actualmente las asociaciones cooperativas de acuerdo al artículo 16 de la mencionada ley.

Finalmente el instrumento legal que resultaría de la propuesta planteada, siempre que la Asamblea Nacional así lo adoptase, sería una Ley de Reforma Parcial de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado

Descripción de la propuesta

Actualmente las asociaciones cooperativas gozan de un trato especial por parte de la ley que regula el impuesto al valor agregado, al encuadrarlas dentro de los entes no sujetos al impuesto en cuestión. No obstante, hoy por hoy algunas de

estas organizaciones están contratando con el estado Táchira la ejecución de obras públicas, lo que trae como contraprestación un pago reflejado en sendas partidas presupuestarias, como lo son las referidas al valor de la obra y del monto del impuesto al consumo, es decir, el I.V.A. Este último aspecto ha hecho que las partes contratantes, entiéndase cooperativas y gobernación del estado Táchira, trasgredan el artículo 16 de la ley del I.V.A, en lo que respecta al carácter de no sujetas que poseen dichas organizaciones grupales, no dejando alternativa alguna a las mismas, que les permita variar su condición tributaria, pues por ley no pueden cambiar la misma, como lo podrían hacer otros sujetos regidos por otras figuras, como lo sería el caso de los contribuyentes formales, quienes dependiendo de las circunstancias, pueden transformarse en contribuyentes ordinarios.

Contenido de la propuesta

La propuesta planteada, contiene puntualmente, la reforma del tratamiento tributario que actualmente reciben las asociaciones cooperativas, como lo es su no sujeción al impuesto al valor agregado, y mediante la presente proposición, busca darles como sujetos pasivos, una condición más dúctil, al otorgarles la figura de organizaciones exentas.

Lo que representa la propuesta

La propuesta plantea un cambio paradigmático de la condición subjetiva que las asociaciones cooperativas han mantenido a lo largo de la historia legislativa en Venezuela en materia de impuesto indirecto, como se desarrolló en el contenido del trabajo, pues dichas organizaciones siempre han sido tratadas como entes no sujetos, sin que en las diversas reformas de la ley que regula el

I.V.A, se haya tomado en consideración la evolución social y económica que las cooperativas han tenido en el país.

Se propone pues, que las asociaciones cooperativas, por primera vez en la historia del impuesto al consumo, sean catalogadas como contribuyentes, pero de carácter formal, dejando a dichas organizaciones, la facultad de adoptar la figura de contribuyentes ordinarios, en pleno cumplimiento de las obligaciones que ello trae consigo, cuando la naturaleza o sus intereses así lo determinen.

Justificación de la propuesta

La propuesta que se plantea mediante el estudio desarrollado a lo largo del trabajo de investigación aquí elaborado, se justifica porque trata de solucionar la diatriba en la cual se encuentran inmersas las asociaciones cooperativas que tiene como objeto la ejecución de obras a favor de los entes públicos, conflicto que se presenta cuando éstas son tratadas como sujetos pasivos del impuesto al valor agregado, cuando en realidad son entes no sometidos al mismo, por lo que es prudente y viable que dichas asociaciones, mediante una reforma legal, sean tratadas como contribuyentes formales, dándole la opción de asumir la condición de ordinarios cuando sus intereses económicos así lo merezcan.

Exposición de los motivos de la propuesta

A lo largo de la historia legislativa venezolana en materia de tributos, ha destacado la referida al impuesto al valor agregado, el cual a pesar de ser una exacción fiscal de reciente data, comparado con el impuesto a la renta, ha tenido un desarrollo vertiginoso y constituye, dentro de la política financiera nacional, un medio estatal expedito para obtener los ingresos como consecuencia del consumo que cada ciudadano realiza dentro del territorio nacional, siempre que dentro del

mismo, las actividades económicas no se encuentre exentas del referido impuesto, como ocurre en las zonas libres decretadas por el ejecutivo nacional.

Ahora bien, dentro del desarrollo financiero del tributo y específicamente en lo relativo a las variaciones que éste ha tenido en cuanto a la alícuota aplicable, los cambios se han visto siempre afectados por las necesidades públicas del momento económico que atravesase el país. No obstante esto, pocos han sido los cambios que han sufrido los sujetos pasivos del mencionado impuesto al consumo, y muy específicamente aquellos que durante la historia legal del mismo, se han mantenido como entes “no sujetos”, los cuales, a pesar de efectuar actividades de carácter económico, no son susceptibles de causación del referido impuesto indirecto, por expreso mandato legal.

Dentro de los entes denominados como “no sujetos” se encuentran las cooperativas, independientemente de la naturaleza de los objetivos que ellas persigan. Tal carácter otorgado por la ley quizá sea evidenciado como

consecuencia del interés mismo y los principios que inspiran el movimiento cooperativo, como forma de participación social en la búsqueda del bienestar colectivo de sus agremiados. Pero ocurre que a raíz de los cambios generados por las doctrinas económicas y políticas que se han visto materializadas en los últimos diez años de la historia patria, las organizaciones comunitarias, las estructuras sociales agremiadas y específicamente las organizaciones cooperativas, han ido abriéndose paso en diversos quehaceres del acontecer económico, político y social. Tales actuaciones han traído como consecuencia que las cooperativas hayan incursionado en aspectos tan variados como la contratación de obras públicas para ser ejecutadas a favor de las organizaciones gubernamentales.

Dicho lo anterior, el desarrollo paulatino de las instituciones cooperativas, han generado una serie de necesidades de carácter legal, entre las que se destacan las referidas al ámbito tributario, muy en especial en lo que respecta al impuesto al valor agregado. Ahora bien, es sabido que tanto las sociedades como las instituciones constantemente se encuentran sometidas a cambios producto de la dinámica de la historia, y de éstos no escapan las leyes que rigen y limitan la conducta de los sujetos. Así pues, al contratar las cooperativas la ejecución de obras a favor de las instituciones públicas, el impuesto al valor agregado entró a formar parte de los contratos y de la economía propia de éstas organizaciones, a pesar de ser éstas, sujetos excluidos de dicho tributo por mandato legal.

Es así como se hizo necesario buscar una alternativa legal que lograra buscar un beneficio para las asociaciones cooperativas, al poderlas incluir como sujetos del impuesto al valor agregado, pero bajo modalidades diversas, a fin de dejarles alternativas tributarias en la consecución de sus fines en el ámbito económico. Es por lo anterior, que como consecuencia de un razonamiento legal y tributario se intenta presentar una alternativa legal al régimen de no sujeción al I.V.A por parte de las cooperativas de la construcción que han sido contratadas por el Ejecutivo del Estado Táchira.

Objetivos de la propuesta

En el presente acápite, se desarrollan de manera clara cuáles son los deseos, aspiraciones y metas que pretende alcanzar la propuesta

Objetivo General

La finalidad de la propuesta que se plantea, es buscar una alternativa legal de carácter tributario al régimen de no sujeción en materia del impuesto al valor agregado al cual se encuentran sometidas las cooperativas de la construcción que son contratadas por el Ejecutivo del Estado Táchira para la ejecución de obras públicas.

Objetivos Específicos

- Presentar un proyecto de reforma legislativa al régimen tributario de no sujeción al I.V.A por parte de las cooperativas.
- Exponer la figura tributaria del “contribuyente formal” como alternativa legal a la no causación del impuesto al consumo por parte de las cooperativas.

Beneficios de la propuesta

Evidentemente, de ser aceptada la propuesta legislativa, y tomada en consideración para que en un futuro pueda modificarse la condición tributaria de las asociaciones cooperativas en la ley del I.V.A, conllevaría un gran beneficio

para el sistema tributario nacional, pues las cooperativas legalmente podrían declarar el impuesto al consumo al momento de prestar sus servicios, en el caso que adoptaran la figura de contribuyentes ordinarios, sin que por ello violaran la ley, al no estar dentro de la no sujeción al referido tributo, como ocurre actualmente, lo que ha conllevado a una trasgresión continuada de la ley.

Ámbito de aplicación

Por ser la ley del Impuesto al Valor Agregado una norma que ha sancionada por la Asamblea Nacional, y que evidentemente la reforma que a ésta se le haga, es de aplicación y obligatorio cumplimiento por todos los sujetos pasivos que ejecutan actividades de prestación de servicios, ventas de bienes o ejecución de obras en todo el territorio de la República Bolivariana de Venezuela, y es por ello que el ámbito de validez espacial de la propuesta legal que se presenta, una vez adoptada, será en todo el país.

Factibilidad de la propuesta

Factibilidad Legal

Al no tener las cooperativas de la construcción alguna salida de carácter legal, mediante una correcta planificación tributaria, el único camino es el de transgredir la ley al recibir el monto del I.V.A correspondiente a la obra ejecutada a favor de la gobernación del Táchira, pues de no ser así no podrían tendrían serios contratiempos económicos, al tener que absorber como costo el pago del tributo, no pudiéndolo trasladar al valor de la obra, pues se les tiene vedada tal actividad financiera por mandato legal.

Es viable entonces manifestar que desde el punto de vista legal es factible una propuesta legislativa que cambie la condición de “no sujetas” que poseen las cooperativas, a una más maleable con las necesidades económicas y sociales de dichas organizaciones; y es por ello que será más conveniente darle la condición de contribuyentes pero del tipo “formal”, al permitir esta clasificación que las cooperativas, una vez tratadas como tales, puedan inscribirse ante la administración tributaria como contribuyentes ordinarios, pudiendo así cobrar de manera legal el impuesto al consumo y a su vez, poder la gobernación del Táchira retenerle el porcentaje de mismo, por ser agente de retención.

Factibilidad Institucional

Al mantener la ley del I.V.A vigente el carácter de no sujeción sobre las cooperativas, limita enormemente la función social y económica, al restringirles el ámbito de contratación con diversos sujetos de derecho público, por cuanto no podrán estas percibir pagos por concepto de impuesto cancelado en ocasión de la compra de materiales y productos para la ejecución de obras y prestación de servicios a la administración pública, en cualquiera de sus niveles.

Una propuesta útil que permita variar la condición tributaria de las cooperativas, variándole su condición actual a la de contribuyentes formales, redundará en beneficios que tanto para la Gobernación del Estado Táchira, como para las cooperativas de la construcción que contratan con ésta los servicios de ejecución de obras., al otorgarle una salida que les permita el cese de las actuales violaciones de la ley que regula el impuesto al consumo en lo que respecta a los entes no sujetos al mencionado tributo.

Factibilidad Social

El admitir un cambio legal en materia de impuesto al consumo, en lo que se refiere a la no sujeción de las cooperativas al mismo, y muy en especial las que tienen como objetivo la prestación de servicios de construcción a los entes del poder público, es dejar una oportunidad legal que redunde en el progreso del movimiento cooperativo y su participación en el desarrollo económico y social del país, mediante la armonización de normas que regulen de manera clara el aspecto tributario de éstas asociaciones. De igual modo ayudará a la administración pública del Estado Táchira para que auspicien el protagonismo social de éstas organizaciones.

Modelo de la propuesta

Se presenta así el contenido de la propuesta legal planteada a la Ley de Reforma Parcial de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. Debe señalarse, que con la misma, se busca suprimir en el cardinal 4 del artículo del artículo 16 de la ley, que establece la no sujeción al I.V.A, a las sociedades cooperativas; y al ocurrir esto, de manera inexorable debe ser modificado el artículos 19 del referido cuerpo legal, el cual establece qué sujetos pasivos se encuentran exentos del impuesto en la prestación de ciertos servicios, todo con el propósito de permitirles a las cooperativas ejecutar diversas actividades bajo la figura de la exención tributaria, dándoles de tal forma la posibilidad de cambiar su status a contribuyentes ordinarios, en el caso que por necesidad tuviesen que contratar con las instituciones gubernamentales, que se encuentran regidas por leyes presupuestarias que las obligan a someterse a montos dinerarios ya planificados.

Es esa condición de contribuyentes ordinarios, la que permitirá tanto a los organismos públicos como a las asociaciones cooperativas, ejercer plenamente las atribuciones relacionadas con el pago del I.V.A, su facturación y por ende la retención que debe hacerse por parte del agente de retención y logra así que las

mismas estén amparadas por una figura legal que les deje actuar conforme a la ley y cumplir con las obligaciones tributarias resultantes de sus actividades económicas.

En virtud de lo antes señalado, debe proponerse así la reforma de los artículos 16, y 19 de la ley del I.V.A de la manera siguiente:

Primero. Se propone la modificación del artículo 16, en la forma siguiente:

Artículo 16. No estarán sujetos al impuesto previsto en esta Ley:

1. Las importaciones no definitivas de bienes muebles, de conformidad con la normativa aduanera;
2. Las ventas de bienes muebles intangibles o incorporeales, tales como especies fiscales, acciones, bonos, cédulas hipotecarias, efectos mercantiles, facturas aceptadas, obligaciones emitidas por compañías anónimas y otros títulos y valores mobiliarios en general, públicos privados, representativos de dinero, de créditos o derechos distintos del derecho de propiedad sobre bienes muebles corporales y cualquier otro título representativo de actos que no sean considerados como hechos imponible por esta Ley. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley;
3. Los préstamos en dinero;
4. Las operaciones y servicios en general realizadas por los bancos, institutos de créditos o empresas regidas por el Decreto N° 5.555 con Fuerza de Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras, incluidas las empresas de arrendamiento financiero y los fondos del mercado monetario, sin perjuicio de lo establecido en el parágrafo segundo del artículo 5 de esta Ley, e igualmente las realizadas por las instituciones bancarias de crédito o financieras regidas por leyes especiales, las instituciones y fondos de ahorro, los fondos de pensión, los fondos de retiro y previsión social, las bolsas de valores y las entidades de ahorro y préstamo, las bolsas agrícolas, así como la comisión que los puestos de bolsas agrícolas cobren a sus clientes por el servicio prestado por la compra de productos y títulos de origen o destino agropecuario;

5. Las operaciones de seguro, reaseguro y demás operaciones realizadas por las sociedades de seguros y reaseguros, los agentes de seguros, los corredores de seguros y sociedades de corretaje, los ajustadores y demás auxiliares de seguros, de conformidad con lo establecido en la ley que regula la materia;

6. Los servicios prestados bajo relación de dependencia de conformidad con la Ley Orgánica del Trabajo;

7. Las actividades y operaciones realizadas por los entes creados por el Ejecutivo Nacional de conformidad con el Código Orgánico Tributario, con el objeto de asegurar la administración eficiente de los tributos de su competencia; así como las realizadas por los entes creados por los Estados o Municipios para los mismos fines.

Parágrafo Único: en concordancia con lo establecido en el artículo 29 de esta Ley, la no sujeción implica únicamente que las operaciones mencionadas en este artículo no generarán el Impuesto al Valor Agregado.

Las personas que realicen operaciones no sujetas, aún cuando sea con carácter exclusivo, deberán soportar el traslado del impuesto con ocasión de la importación o compra de bienes y la recepción de servicios gravados. Igualmente deberán soportarlo cuando, en virtud de sus actividades propias y según sus contrataciones con particulares, estén llamados a subrogarse en el pago de una operación gravada, o, cuando, tratándose de sociedades de seguro y reaseguro, paguen los montos asegurados conforme a las pólizas suscritas.

Segundo. Se propone la modificación del artículo 19, en la forma siguiente:

Artículo 19. Están exentos del impuesto previsto en esta Ley, las prestaciones de los siguientes servicios:

1. El transporte terrestre y acuático nacional de pasajeros.
2. El transporte terrestre de los bienes señalados en los numerales 1, 8, 9, 10, 11 y 12 del artículo 18.
3. Los servicios educativos prestados por instituciones inscritas o registradas en el Ministerio del Poder Popular para la Educación, el Ministerio del Poder Popular para la Cultura, el Ministerio del

Poder Popular para el Deporte, y el Ministerio del Poder Popular para la Educación Superior.

4. Los servicios prestados por las asociaciones cooperativas.
5. Los servicios de hospedaje, alimentación y sus accesorios, a estudiantes, ancianos, personas minusválidas, excepcionales o enfermas, cuando sean prestados dentro de una institución destinada exclusivamente a servir a estos usuarios.
6. Las entradas a parques nacionales, zoológicos, museos, centros culturales e instituciones similares, cuando se trate de entes sin fines de lucro exentos de Impuesto Sobre la Renta.
7. Los servicios médico-asistenciales y odontológicos, de cirugía y hospitalización.
8. Las entradas a espectáculos artísticos, culturales y deportivos, siempre que su valor no exceda de dos unidades tributarias (2 UT)
9. El servicio de alimentación prestado a alumnos y trabajadores en restaurantes, comedores y cantinas de escuelas, centros educativos, empresas o instituciones similares, en sus propias sedes.
10. El suministro de electricidad de uso residencial.
11. El servicio nacional de telefonía prestado a través de teléfonos públicos.
12. El suministro de agua residencial.
13. EL aseo urbano residencial.
14. El suministro de gas residencial, directo o por bombonas.
15. EL servicio de transporte de combustibles derivados de hidrocarburos.
16. Los servicios de crianza de ganado bovino, caprino, ovino, porcino, aves y demás especies menores, incluyendo su reproducción y producción."

El enunciado anterior, permite amplitud a las asociaciones cooperativas, al admitir la ejecución de diversas actividades bajo la figura de la exención

tributaria, dándoles de tal forma la posibilidad de cambiar su status a contribuyentes ordinarios, en el caso que por necesidad tuviesen que contratar con las instituciones gubernamentales, que se encuentran regidas por leyes presupuestarias que las obligan a someterse a montos dinerarios ya planificados. Es esa condición de contribuyentes ordinarios, la que permitirá tanto a los organismos públicos como a las asociaciones cooperativas, ejercer plenamente las atribuciones relacionadas con el pago del I.V.A, su facturación y por ende la retención que debe hacerse por parte del agente de retención.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Alianza Cooperativa Internacional. (2006). Introducción a la ACI. (Documento en línea). Disponible: <http://www.ica.coop/es/intro.html>. (Consulta: 2006, abril 28).
- ARDILES, F. (1979). La empresa obrera cooperativa. Valencia: Ediciones del Rectorado. Universidad de Carabobo.
- ARÉGULA, J. L. Cooperativismo en Venezuela. (s.f.) (Documento en línea). Disponible: <http://www.monografias.com/trabajos35/cooperativismo-venezuela/cooperativismo-venezuela.shtml>. (Consulta: 2006, octubre 16).
- BLANCO, S. El impuesto al valor agregado en el Paraguay. (1996). (Documento en línea). Disponible: <http://www.buscalegis.ufsc.br/arquivos/Seq32Blanco-ImpuestoVAP.pdf>. [Consulta: 2007, abril 25]
- CASTRO, Y. Estudio de algunos aspectos contables de las asociaciones cooperativas en Venezuela. (2005). (Documento en línea). Disponible: <http://www.monografias.com/trabajos30/aspectos-contables-cooperativas/aspectos-contables-cooperativas.shtml> [Consulta: 2006, mayo 29]
- Clasificador Presupuestario Aplicable a los Órganos y Entes del Sector Público (Providencia Administrativa N° 145, Ministerio de Finanzas) (2005, marzo 3) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.314, marzo 15, 2005.
- CHOQUEHUANCA, W. Gestión del conocimiento cooperativo. (2006). Doctrina cooperativa (Documento en línea). Disponible: <http://www.monografias.com/trabajos12/modulow/modulow.shtml>. (Consulta: 2006, octubre 16).
- Código Civil de Venezuela (1982). Gaceta Oficial de la República de Venezuela 2.990, (Extraordinario), julio 26, 1982.
- Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 37.305, (Extraordinario), Octubre 17, 2001.
- Condiciones Generales de Contratación para la Ejecución de Obras (Decreto No. 114). (1995, Agosto 4). Gaceta Oficial del Estado Táchira 312 (Extraordinario), agosto 4, 1995.

- Constitución. (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 5.453 (Extraordinario), Marzo 24, 2000.
- Decreto 821/98. Procedimientos fiscales (República Argentina). (1998, julio 13). [Documento en línea]. Disponible: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm> [Consulta: 2007, octubre 25]
- Decreto 5.212 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. (2007, Febrero 26) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 38.632, febrero 26, 2007.
- Decretos N° 1440 con Fuerza de la Ley de Reforma Parcial de la Ley Especial de Asociación Cooperativas (2001, septiembre 18). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 37.285, septiembre 18, 2001.
- Decreto Ley N° 825 Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, reemplazado por el Decreto Ley N° 1.606 (República de Chile). (1976, Diciembre 3) [Transcripción en línea]. Disponible: <http://html.rincondelvago.com/decreto-ley-825-sobre-el-iva.html> [Consulta: 2007, abril 25]
- Diccionario Jurídico Espasa. (2005). Madrid: Espasa Calpe.
- ESTELLER, D. (1985) El acto cooperativo (1a Ed.). Caracas. Vadell Hermanos Editores.
- GARCÍA, A. (1980). Jurisprudencia cooperativa venezolana 1979. Barquisimeto: Universidad Centroccidental “Lisandro Alvarado”. Escuela de Administración y Contaduría. Centro de estudios cooperativos.
- GARCÍA, A. Normativa venezolana en materia cooperativa. (Documento en línea). Disponible: http://www.iidara.ula.ve/pdf/documentos/normativa_venezolanaen_materia_cooperativa_1998.pdf. (1998). (Consulta: 2006, octubre 16).
- GARCÍA, A. (s.f.) Régimen jurídico de las cooperativas en Venezuela. (Documento en línea). Disponible: http://www.iidara.ula.ve/pdf/articulos/1_la_cooperativa.pdf (Consulta: 2006, octubre 16).
- GIULIANI, C. (1973). Derecho financiero. Volumen I (2da. Ed.) Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- HERNÁNDEZ, C. (s.f.). Aspectos sustantivos de la obligación tributaria. En libro de las XXI jornadas “J.M. Domínguez Escobar” el sistema tributario venezolano (2da. Ed.). Tipografía y litografía Horizonte.

- JAIMES, G. (1995). Curso básico de cooperativas. Barquisimeto: Departamento de Extensión y Cooperativismo. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. Decanato de Administración y Contaduría.
- JARACH, D. (1982). El hecho imponible teoría general del derecho sustantivo (3ra. Ed.) Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- JIMÉNEZ, E. (2005). Gerencia y tipo de liderazgo de la Federación de Cooperativas de Servicios múltiples de Venezuela (Fecoseven) y cooperativas afiliadas. (Documento en línea). Disponible: <http://www.monografias.com/trabajos35/gerencia-cooperativa/gerencia-cooperativa.shtml> (Consulta: 2006, octubre 16).
- Ley 125/91 que Establece el Nuevo Régimen Tributario. (República de Paraguay). (1992, Enero 9) [Documento en línea] Disponible: http://www.catastrolatino.org/trabajos/legislacion/par_ley_125_91.pdf [Consulta: 2007, enero 28]
- Ley 488 por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales. (República de Colombia). (1998, Diciembre 24). [Documento en línea]. Disponible: <http://www.dian.gov.co/dian/13Normatividad.nsf/1cffb08b38cf8c9f05256f88006639f0/6a534fbfe7e492c605256f970059dc77?OpenDocument> [Consulta: 2007, Febrero 22]
- Ley 17.995 del Impuesto al Valor Agregado (República de Uruguay). (2006, Julio 24). [Documento en línea]. Disponible: http://www.ciat.org/es/bdat/docures/impven/luy_05_ley_iva_uruguay.pdf
- Ley 2004-026 de Régimen Tributario Interno. (República de Ecuador). (2004, Noviembre 17) [Documento en línea]. Disponible: <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/paginas/Leyregimentributario.htm>. [Consulta: 2007, enero 27]
- Ley de Contrataciones Públicas (Decreto No. 5.929). (2008). Gaceta Oficial de la República Bolivariana De Venezuela 38.895, marzo 25, 2008.
- Ley de Impuesto al Valor Agregado. (República de Argentina). (1986, Agosto 7) [Documento en línea]. Disponible: http://216.239.51.104/search?q=cache:1xwSKU_FP14J:66.60.7.233/sidnet/files/L23349.htm+LEY+23.349&hl=es&ct=clnk&cd=1&gl=ve [Consulta: 2007, enero 27]
- Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (República del Perú). (1999, Abril 15). [Documento en línea]. Disponible: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/capitul1.htm> [Consulta: 2007, enero 27]

- Ley del Impuesto al Valor Agregado (República de Bolivia). (1997, Mayo 6). [Documento en línea]. Disponible: <http://www.impuestos.gov.bo/información/Biblioteca/gestion2000/Ley%20843%20uno%20.pdf> [Consulta: 2007, abril 27]
- Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (2002). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 37.606, enero 9, 2003.
- Ley Orgánica de Régimen Presupuestario. (Decreto 185). (1999, Junio 26). Gaceta Oficial de la República de Venezuela 5.358 (Extraordinario), junio 29, 1999.
- LLAMBI, L. Seitiffe M. y Pinto, E. (1973). Cooperativismo en Venezuela: estudios sobre participación e ideología. Caracas: Fondo Común.
- MÁRQUEZ, R. (2004). Las distorsiones generadas por las exenciones, las exoneraciones y la no sujeción en la ley del impuesto al valor agregado. En imposición al valor agregado (iva) en Venezuela (pp. 603-661) Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia. Comisión Económica. (2004) [Documento en línea]. Disponible: <http://www.minhacienda.gov.co/pls/portal30/docs/page/repositorio/acuerdopolitico/sesiones/mayo26de2004/acta%2021%2cmayo%2025.doc> (Consulta: 2007, Marzo 27)
- Ministerio para la Economía Popular. Superintendencia Nacional de Cooperativas. Historia del cooperativismo. (s.f.) [Documento en línea]. Disponible: <http://www.sunacoop.gob.ve>. (Consulta: 2006, febrero 24).
- Ministerio para la Economía Popular. Superintendencia Nacional de Asociaciones Cooperativas. Registro mensual de cooperativas durante el año 2006. (s.f.) (Datos en línea). Disponible: http://www.sunacoop.gob.ve/siscoop/siscoop_3ertrime06.swf. (Consulta: 2007, febrero 24).
- MOLINA, C. y García M. (2005). ¿Qué es y cómo funciona una cooperativa? Caracas: Panapo.
- MONTERO, J. (2000). IVA. Análisis del impuesto al valor agregado. Evolución/estructura/liquidación/estudio comparativo entre Uruguay y Venezuela. Valencia-Caracas: Vadell Hermanos Editores.
- PALACIOS, L. (1994). Los sujetos pasivos en el impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor. Las exenciones y las no sujeciones. En revista de derecho tributario No. 65 (pp. 16-30) Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- RAMÍREZ, Y. Estudio de algunos aspectos contables de las asociaciones cooperativas en Venezuela (patrimonio y otros egresos). (s.f.) (Documento en

línea). Disponible: <http://www.monografias.com/trabajos30/aspectos-contables-cooperativas/aspectos-contables-cooperativas.shtml>. (Consulta: 2006, abril 28).

SABINO, C. El proceso de investigación. (s.f.) (Documento en línea). Disponible: <http://paginas.ufm.edu/Sabino/PI.htm>. (Consulta: 2005, Noviembre 21).

SAINZ, C. (2004). Valoración práctica de la nueva ley de asociaciones cooperativas (el trabajo asociado). La Victoria, Venezuela: Cedil.

SAINZ, F. (1993). Lecciones de derecho financiero (10 ed.). Madrid: Facultad de derecho. Universidad Complutense.

SAMPIERI, R. Fernández, C y Baptista, P. Metodología de la investigación (3ra. ed.). México, D.F: Mac Graw Hill.

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Glosario tributos Internos. (Documento en línea). Disponible: http://www.seniat.gov.ve/pls/portal/docs/page/seniat_ca/02informacion/2.1tributos_internos/2.1.3glosario_tributos_internos/glosario_tributos_internos.pdf (Consulta: 2007, febrero 27).

Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (1998). Manual de trabajos de grado, especialización, maestría y tesis doctorales. Caracas: Vicerrectorado de Investigación y Postgrado.

URSO, G y Díaz, V. (2004). El IVA. Una década de jurisprudencia en Venezuela (1994-2004). Caracas: Torino.