**CAPÍTULO I**

**EL PROBLEMA**

**Planteamiento del Problema**

En el pasado, el modelo socioeconómico venezolano se caracterizó por ser de tipo rentista, como consecuencia de su marcada dependencia de la explotación petrolera y de los recursos naturales no renovables, sin embargo, causas como el crecimiento poblacional, la crisis económica que vivió el país en los años ochenta, los constantes cambios de las políticas de financiamiento del gasto público, la demanda de más y mejores servicios públicos y el cambio en el patrón de vida de los ciudadanos hicieron que los ingresos provenientes de la renta petrolera se hicieran insuficientes para cubrir las necesidades del presupuesto nacional, por lo que el Gobierno tuvo que adoptar medidas dirigidas a reestructurar su sistema de ingresos con el fin de poder cubrir el creciente gasto público, fue así como comenzó la necesidad de reestructurar su sistema tributario.

El sistema tributario de un país constituye uno de los pilares fundamentales que lo soportan y la recaudación fiscal representa un imprescindible instrumento en su economía, por lo tanto esta realidad impulsó la necesidad de formular una política tributaria firme y coherente, adaptada a la situación real del país, como medida efectiva para lograr un equilibrio entre el aumento del gasto público y el ingreso fiscal.

El sistema tributario venezolano ha tenido que adaptarse a los nuevos tiempos, a un entorno donde influyen de forma importante la globalización económica y los sistemas de tributación modernos, con la finalidad de incrementar la generación de ingresos por parte del Estado, para poder así, enfrentar las necesidades apremiantes

de la población en general.

Para la época en Venezuela, no existía cultura tributaria, pues no se había educado al ciudadano para comprender la importancia de los tributos en la economía del país, sin embargo, la realidad a la que se enfrentaba el país y ante la necesidad de lograr el equilibrio entre el gasto público y el ingreso fiscal, se crearon leyes generadoras de nuevos impuestos con el objeto de cubrir los programas sociales, las inversiones públicas del gobierno, entre otros gastos que demandaba la nación.

A través de la reforma tributaria, el Estado comenzó a formar una cultura tributaria en el ciudadano común, implementó nuevas formas de incrementar la recaudación de impuestos, creó nuevos tributos, estableció nuevas y estrictas sanciones y reestructuró la Administración Tributaria.

Como parte fundamental de este proceso de cambios fue necesaria la renovación de leyes tributarias ya existentes y la promulgación de leyes creadoras de nuevos tributos. Entre las reiteradas reformas se encuentra la reforma del Código Orgánico Tributario (1994), donde se le atribuye a la Administración Tributaria potestades, competencias y funciones de fiscalización, determinación, liquidación y recaudación de los tributos, así como también la imposición de sanciones frente a los ilícitos tributarios.

A partir de la reforma del Código Orgánico Tributario (1994), se crea el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), como un órgano con autonomía financiera y funcional, encargado de disminuir la evasión fiscal y crear una estructura de ingresos públicos provenientes de la recaudación fiscal y menos dependiente de la economía rentista; esto representó un avance importante en el desarrollo y la modernización del Sistema Tributario Venezolano.

Una de las características fundamentales de los sistemas tributarios es el hecho de que permiten al Estado otorgar beneficios fiscales para incentivar la participación de los sectores que forman parte de la economía del país, dichos instrumentos buscan estimular, incentivar y beneficiar a ciertos agentes económicos con el objeto de que estos ejecuten determinadas actividades destinadas a contribuir con el desarrollo de un sector específico y por ende produzcan un aporte al progreso de la nación.

La Carta Magna de la República Bolivariana de Venezuela, incorpora los principios que rigen el sistema tributario y las garantías para los ciudadanos que están obligados a contribuir con las cargas públicas mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, distribuido en forma justa según la capacidad económica del contribuyente, sin más restricciones que las establecidas en ley, es así como se da valor a los derechos del ciudadano contribuyente frente al Poder Público, basada en una relación de equilibrio frente al sujeto activo de la obligación tributaria, que es el Fisco.

No obstante, existen excepciones a estos principios constitucionales las cuales son conocidas como beneficios fiscales. Según lo mencionan, Bemergui, Domínguez y Soto (citado por Cerrada, 2004) dichos beneficios representan:

... “el poder del Estado de dispensar total o parcialmente del cumplimiento de la obligación tributaria, en contraposición al poder tributario del mismo, y a la vez destacan una consecuencia inevitable del poder de gravar, que es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria.”(p.6)

A este respecto señala Villegas (1992) “las exenciones y beneficios tributarios son hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible, ya que producen el efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible” (p.52), es decir, las exenciones y beneficios tributarios constituyen límites a los principios constitucionales de legalidad, igualdad y generalidad a la vez que sus fundamentos o motivos se deben buscar en la política fiscal. Esto se deriva de las razones de carácter político y económico en las que se basa el Estado para establecerlas.

Los beneficios fiscales están contemplados en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 317, el cual establece que para que un impuesto, tasa o contribución pueda ser cobrado debe estar previsto en una ley, de igual manera, no pueden ser otorgadas exenciones o rebajas, o cualquier otro tipo de incentivo fiscal, sin que los mismos estén contemplados en las leyes.

Unos de los tributos a través de los cuales se obtienen mayor recaudación es el Impuesto Sobre la Renta; este impuesto directo se creó con la finalidad de gravar la renta, es decir, el enriquecimiento obtenido en dinero o en especie por la realización de actividades económicas o de bienes situados en el país. Ante esto Urquidi (citado por Palacios 2003) sostiene que el Impuesto Sobre la Renta es llevado a su perfección conceptual como un sistema diseñado para gravar a las empresas y a las personas en forma progresiva conforme a su capacidad económica total, es la forma de tributación más equitativa, eficaz y estable, mientras sus tasas no sean excesivas, menos desestimulante la actividad económica.

El Impuesto sobre la Renta tiene como fuente, objeto y base de cálculo los ingresos netos percibidos por las personas naturales, las personas jurídicas y otras entidades económicas, por ello es el impuesto más justo y ecuánime, pues grava la riqueza ganada o renta. Esta es una de las leyes más importantes del Sistema Tributario venezolano, ya que a través del Impuesto Sobre la Renta, se constituye la forma más directa, creciente, general y segura de medir tal capacidad de pago.

De igual manera, el Impuesto Sobre la Renta es calificado como el mejor impuesto directo y constituye el tributo más utilizado en los sistemas tributarios de la actualidad, no solo por su mayor productividad, sino también por su generalidad, elasticidad y equidad. Dicho impuesto no solamente es el impuesto de mayor suficiencia financiera, si no que arroja mayores ingresos fiscales que otros tributos o ingresos publicos del Estado.

La ley de Impuesto Sobre la Renta, contempla dentro de sus articulados beneficios fiscales para ciertos sectores de la economía nacional, que son previstos con la finalidad de incentivar el desarrollo e impulso de dichos entes económicos. Esta ley publicada en Gaceta oficial Nº 38.628 el 16 de febrero de 2007, señala en su artículo 14 Capítulo III, denominado de las exenciones, los casos que están contemplados dentro de este beneficio fiscal. El termino exención, se encuentra definido en el Glosario de Términos del SENIAT (2007) como “la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley.” (p.14)

Uno de los casos contemplados en la ley de Impuesto Sobre La Renta (2007), son las asociaciones cooperativas, como un beneficio fiscal otorgado con el objeto de estimular e incentivar el crecimiento de estos entes económicos, para ello el articulo14 numeral 11, señala lo siguiente:

Las instituciones de ahorro y previsión social, fondos de ahorros, de pensiones y de retiro por los enriquecimientos que obtengan en el desempeño de las actividades que les son propias. Igualmente, las asociaciones cooperativas cuando operen bajo las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional.

En la actualidad el auge del movimiento cooperativista ha aumentado de forma visible en Venezuela, esta forma de agrupación ha tomado gran interés en los últimos años. Según lo expone Molina (2004) en su articulo asociaciones cooperativas surgen como pilares del desarrollo endogeno “…desde el año 1999 hasta noviembre de 2004, el número de asociaciones agrupadas en la Superintendencia Nacional de Cooperativas pasó de 762 a 41.345, lo que representa un incremento de 240%.”

El cooperativismo no es nuevo en el país, pues se remonta a cientos de años atrás, cuando según lo expresa Botello (s/f): “… las comunidades indígenas en Venezuela desarrollaban su trabajo en forma colectiva, donde los instrumentos de trabajo eran propiedad de la comunidad y la distribución de la cosecha equitativa. Dichas manifestaciones constituyen las raíces del cooperativismo venezolano”. (p.18)

Al respecto, Celis (2003) afirma: “En Venezuela el cooperativismo surge como una propuesta de socializar la propiedad de los medios de producción mediante la valoración del trabajo como factor fundamental del proceso por encima del capital” (p. 16).

En el ámbito legal, la primera Ley de Cooperativas fue promulgada en 1910 y su objeto era regular el funcionamiento de las cooperativas existentes en Venezuela para esa época. Posteriormente, en 1919 desaparece dicha Ley puesto que fue considerada como una copia de la Ley francesa vigente para entonces. Para ese momento se le atribuye el Código de Comercio ser el regulador de dichas asociaciones pues se consideró a las mismas como sociedades mercantiles.

A lo largo de la historia del cooperativismo venezolano, la Ley que rige estas asociaciones ha sufrido muchas modificaciones hasta llegar a la actual Ley Especial de Asociaciones Cooperativas que entró en vigencia en el año 2001. Para Molina (2004) “la actual Ley brinda facilidades a la gente, ya que eliminó gran cantidad de trabas y dificultades administrativas que presentaba la Ley anterior, lo que que indudablemente favorece el incremento de nuevas cooperativas” (s/n)

La Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (2001), en su artículo 3 señala que la finalidad de las cooperativas se basa “... en los valores de ayuda mutua, esfuerzo propio, responsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad. Sus miembros promueven los valores éticos de honestidad, transparencia, responsabilidad social y compromisos con los demás”.

En atención a los valores cooperativos que rigen estas asociaciones y que deben profesar sus asociados y en pro de la búsqueda del fin social y común que deben tener las cooperativas; el Estado venezolano, prevé modos de promoción y protección hacia este sector económico, especialmente en lo referente a las exenciones. En su artículo 89 numeral 11 la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (2001) contempla “La exención de impuestos nacionales directos, tasas, contribuciones especiales y derechos registrales en los términos previstos en la Ley de la materia y en las disposiciones reglamentarias de la presente Ley”.

El hecho de que se le otorgue a las cooperativas dichas exenciones, hace visible la intención del Estado de fomentar el desarrollo de este tipo de sociedades en el país, puesto que en algunas ocasiones el Estado venezolano ha utilizado los incentivos fiscales como instrumento de su política económica para estimular su estructura productiva. De acuerdo con Molina (2004):

El carácter protagónico y participativo que le imprime la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela y el apoyo del presidente de la república, han dado el impulso necesario para que los grupos cooperativistas protagonicen el nuevo desarrollo de la economía popular y, en particular el modelo de desarrollo endógeno.

Sin embargo, en ciertos casos, la exenciones previstas en ley, suelen ser decisiones tomadas bajo la presión del momento histórico que se sucede en un determinado momento, sin que sea producto del análisis de las circunstancias que inciden directamente sobre el área que pretende beneficiar y en muchos casos no resulta tan eficaz como se esperaba debido a que no se consiguen las metas ni los objetivos planteados.

Aunado a esto, el hecho de que cuando el Estado concede beneficios fiscales a un determinado sector, genera como consecuencia la disminución de los ingresos públicos que el fisco nacional debería percibir. Esta disminución es lo que se conoce como “Sacrificio Fiscal”. En tal sentido, es notorio que los beneficios fiscales afectan significativamente la relación existente entre el Estado y el contribuyente, pues esta relación debe mantener un equilibrio entre lo que se paga por impuestos y lo que el pueblo recibe como contraprestación.

Si bien es cierto que para los beneficiarios es un privilegio gozar de la exención del Impuesto Sobre la Renta, esta les permite reinvertir los montos exentos, que en el caso especifico de las cooperativas se conoce como excedentes, en función de su crecimiento económico y de sus asociados, no es menos cierto que deben cumplir con ciertos requisitos, obligaciones y condiciones para coadyuvar al objetivo para el cual fue creado y concedido el beneficio fiscal.

El análisis que se realizó en esta investigación se enmarcó estrictamente en el marco fiscal tributario referente al impacto económico de la exención de Impuesto Sobre la Renta otorgado por la Ley en las cooperativas de servicios del Municipio Libertador del estado Mérida durante el periodo 2007 al 2009.

Es importante mencionar que el desempeño de las asociaciones cooperativas intervienen otras variables como el tipo de actividades que realizan, las personas que en ellas participan, los objetivos que persiguen, entre otras que determinan finalmente su desarrollo, y que deben ser cumplidas como requisitos exigidos por las leyes para poder gozar de los beneficios fiscales y en este caso particular, la exención del Impuesto Sobre la Renta.

De acuerdo a la situación expuesta y en búsqueda de atenderla, la investigación queda formulada en los siguientes términos:

* ¿Cuáles son los basamentos legales que rigen a las Asociaciones Cooperativas en Venezuela?
* ¿Cuáles son los procedimientos que deben cumplir las Asociaciones Cooperativas para poder disfrutar de los beneficios fiscales otorgados por la Ley?
* ¿Qué beneficios fiscales concede la Ley del Impuesto Sobre la Renta a las Asociaciones Cooperativas?
* ¿Qué influencia económica tiene la exención otorgada por la Ley del Impuesto sobre la Renta a las Cooperativas en las Cooperativas de Servicios del Municipio Libertador del estado Mérida durante el periodo 2007 al 2009?

**Objetivos de la Investigación**

***Objetivo General***

Analizar el impacto del beneficio de la exención de Impuesto sobre la Renta de las cooperativas de servicios del Municipio Libertador del estado Mérida, durante el periodo 2007-2009 sobre la recaudación fiscal del Estado.

***Objetivos Específicos***

1. Describir la normativa legal vigente que regula las actuaciones de las asociaciones cooperativas en Venezuela.
2. Detallar los procedimientos que deben cumplir las asociaciones cooperativas para poder disfrutar de los beneficios fiscales otorgados por la ley.
3. Determinar los beneficios fiscales que concede la Ley del Impuesto sobre la Renta a las asociaciones cooperativas.
4. Establecer el impacto económico generado por la exención otorgada por la ley del Impuesto sobre la Renta en las cooperativas de servicios del Municipio Libertador del estado Mérida durante el periodo 2007 – 2009 y su efecto en la recauión fiscal del Estado.

**Justificación de la Investigación**

##### El desarrollo económico y social del país debe basarse en las actividades económicas de determinados sectores, es por ello, que se requiere el estímulo de las unidades económicas productivas, con el propósito de aprovechar las ventajas comparativas y transformarlas en ventajas competitivas, utilizando el potencial de recursos que presenta cada uno de los sectores.

Durante los últimos años el auge de la creación de cooperativas ha aumentado de forma significativa, en el año 2001 entró en vigencia la actual Ley Especial de Asociaciones Cooperativas que rige las actuaciones de estas y en donde se expresa la exención que tienen de todo tipo de impuesto directo, tasa o contribución, uno de ellos y el principal tributo directo cobrado en Venezuela, el Impuesto sobre la Renta.

El Estado venezolano otorgó a las cooperativas a través de la ley del Impuesto sobre la Renta un incentivo fiscal que constituye un sacrificio para la propia nación, ya que ocasiona una disminución significativa en los ingresos que el fisco percibe y que luego destina para cubrir las necesidades públicas del país, sin embargo, este beneficio representa un ahorro para las asociaciones cooperativas, puesto que este excedente puede reinvertirse en fondos y proyectos que generen beneficios económicos para sus asociados, para la cooperativa y para el sector económico en general.

La Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOP) y el Servicio Nacional Integrado de administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) están obligados a velar porque estas asociaciones cumplan con los requisitos legalmente establecidos para poder obtener la calificación de exenta y gozar del beneficio fiscal.

Las razones que justifican la investigación están estrechamente vinculadas a los beneficios que debe reportar el estudio. Resultó de interés para los integrantes de las asociaciones cooperativas, quienes deben conocer las ventajas y desventajas de las exenciones del Impuesto Sobre La Renta y si esta exención ha influido positivamente en el crecimiento de la misma, incentivando el empleo y mejorando la calidad de vida del ciudadano común y de sus integrantes.

Para el Estado, la información que reporta este estudio es relevante, pues actualmente, no existe un seguimiento a las cooperativas exentas de Impuesto sobre La Renta.

En el caso específico objeto de estudio, se puedo demostrar en detalle los resultados positivos y negativos, en términos económicos, que se derivan de esta exención por lo que se consideró una investigación innovadora.

Además, el resultado de la presente investigación resulta de gran interés para futuros estudios que aborden asuntos relacionados o profundicen en el tema, debido al gran auge que ha tenido el cooperativismo en Venezuela en los últimos años.

**Alcances de la Investigación**

1. Desde el punto de vista geográfico: El estudio se circunscribe al ámbito espacial venezolano, delimitado al Municipio Libertador del estado Mérida.
2. Desde el punto de vista de contenido: Se analizó el impacto económico del beneficio de la exención de Impuesto sobre la Renta en las cooperativas de servicios del Municipio Libertador del estado Mérida durante el periodo 2007-2009. La presente investigación es de tipo documental apoyada en investigación de campo, está referida al estudio analítico de las fuentes legales que versan sobre el objeto de estudio, así como el estudio de la información recabada a través de la aplicación de entrevistas a los funcionarios de la Oficina Regional de la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOP) de Mérida y a los asociados a las cooperativas.
3. Desde el punto de vista legal: El marco legal de esta investigación se soporta en las disposiciones establecidas en la Constitución Nacional de la Republica Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario y principalmente en la exención que otorga la ley del Impuesto sobre la Renta, así como en las dispensas previstas en la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas.
4. Desde el punto de vista metodológico: se realizó un estudio en el cual se empleó técnicas de observación y registro de datos primarios o de campo, apoyado en una investigación documental del marco legal y jurídico relacionado con los incentivos fiscales.

**Limitaciones de la Investigación**

Dentro de las limitaciones que se presentaron al llevar a cabo la investigación se pueden señalar la falta de cooperación de los asociados de las cooperativas y de los funcionarios que laboran en la Oficina Regional de la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOP) de Mérida, así como la ausencia de registros oficiales con respecto al desarrollo de estas asociaciones en el Estado. De igual manera, la falta de registros contables y de cumplimiento de los deberes tributarios por parte de las cooperativas objeto de este estudio. También se consideran como limitaciones de esta investigación las originadas por la poca información sobre el tema objeto de estudio y la carencia de investigaciones previas relacionadas con el tema.