**CAPÍTULO II**

**MARCO TEÓRICO REFERENCIAL**

Una vez definido el planteamiento del problema y los objetivos tanto general como específico que determinan los fines de la investigación, es preciso establecer los aspectos teóricos que respaldarán la investigación. El marco teórico referencial muestra los antecedentes del problema, las bases teóricas, las bases legales relativas a la exención de impuesto sobre la renta otorgada a las cooperativas, que servirán para ubicar el presente estudio, además se presenta el sistema de variables con sus indicadores.

## Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes de la investigación son estudios y trabajos de grado que han realizado previamente otros investigadores y que guardan alguna vinculación con el problema a estudiar, a continuación se presentan algunas de estas investigaciones.

Alarcón, G. (2004). Impacto de los Beneficios Fiscales en Materia de Impuesto Sobre la Renta y los Activos Empresariales sobre el Desarrollo del Sector Pecuario en el Lapso 1996-2000, Municipio Alberto Adriani del Estado Mérida.En esta investigación el autor determina cuál ha sido el ahorro de los impuestos de las unidades de producción y del sector pecuario del Municipio Alberto Adriani del Estado Mérida y el sacrificio fiscal que éste representa para el Estado como incidencia de los beneficios fiscales otorgados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de los Activos Empresariales a éste sector de la economía nacional.

El objetivo fundamental de dicho estudio está basado en la relación que pueda existir entre estos beneficios y el desarrollo que tuvo ese sector durante los años 1996

al 2000. Por su parte el autor hace un estudio de la evolución de las leyes en estudio y de los beneficios fiscales que estas otorgan al sector pecuario en Venezuela. Para obtener la información a estudiar, el autor realizo encuestas dirigidas a los productores pecuarios de la zona, a través de la cual se indago sobre las características de las actividades pecuarias que realizan las unidades de producción y principalmente, sobre la información financiera de las mismas.

Finalmente, el autor pudo concluir que en el periodo estudiado hubo un fenómeno común a la mayoría de las empresas, en las que disminuye drásticamente los activos y la utilidad contable, la rentabilidad del sector oscilo entre el 2.12% y 5.43%, el sacrificio fiscal del Estado en los 5 años analizados fue de 243.761.000 de bolívares y, cumpliendo con el objetivo planteado, el autor pudo determinar que no existe una relación los beneficios fiscales otorgados por el Estado a los productores pecuarios y el desarrollo del sector.

García, L. y Higuerey, A. (2005). Análisis Comparativo de las Cooperativas y Sociedades Anónimas del Sector Agrícola desde la Perspectiva de la Rentabilidad según la Legislación Venezolana.Los autores realizan un análisis financiero de las cooperativas y las sociedades anónimas por medio de la rentabilidad, señalando que esta es afectada por los diversos costos y gastos en los que incurre la empresa para poder realizar sus actividades. El estudio se sitúa en el sector agroalimentario venezolano, debido a que en él se han constituido diferentes organizaciones sociales en las que se destacan las cooperativas. Una parte importante de este estudio se basa en comparar los beneficios e incentivos fiscales que otorga el Estado a cada uno de estas sociedades, donde resalta el apoyo fiscal, financiero y crediticio que gozan las cooperativas en los últimos años.

A los fines de la investigación que se realizó, cabe destacar que los autores antes citados señalan que a pesar que las cooperativas no pagan impuestos tienen la obligación de realizar un apartado del 30% sobre sus excedentes, además del 1% sobre el ingresos por operaciones, los cuales se destinan a la creación de fondos de reservas de emergencia, de protección social y de educación; mientras que las compañías anónimas si pagan impuestos cuya tasa se ubica entre un 15% y un 34%.

Fernández, M. (2006). Las Cooperativas: Organizaciones de la Economía Social e Instrumento de Participación Ciudadana.El autor, en esta investigación busca definir lo que es la economía social, para ello señala que en el I Congreso de la Economía Social celebrado en Madrid en 1992, en su Manifiesto-Programa definió a la Economía Social como “toda actividad económica, basada en la asociación de personas en entidades de tipo democrático y participativo, con la primacía de las aportaciones personales y de trabajo sobre el capital. Los modelos de sociedades que configuran este sector son: a) Las cooperativas y sociedades laborales; b) las mutualidades y mutuas; c) las asociaciones y fundaciones y otras entidades que respeten los principios de la Economía Social”.

Sin embargo, el autor menciona que aunque no exista una definición precisa de lo que es la economía social, lo importante, y en ello si existe uniformidad, es en la inclusión en las distintas definiciones que existen, de las cooperativas, mutuales y asociaciones, como organizaciones propias de ella. De esto se desprende que el autor menciona que las cooperativas están directamente relacionadas con la participación, siendo uno de los principios de este tipo de asociaciones, sino también una de las condiciones de existencia a la economía social.

Del estudio realizado, el autor pudo concluir que aunque las cooperativas reciben gran apoyo del Estado Venezolano como política pública, el solo empuje proporcionado por el Gobierno no es suficiente, dichas asociaciones deben nacer del deseo e interés colectivo de resolver problemas comunes, pues en caso contrario, se trata de organizaciones la mayoría de las veces oportunistas y en lo absoluto participativas ni democráticas, que sucumben rápidamente una vez que se reduce o desaparece el apoyo estatal.

Manzano, X. (2006). Participación Comunitaria y Cooperativas su Impacto en “La Economía Social”. El autor presenta la Economía social como política de estado insertada en el Plan de Desarrollo Económico 2001-2007. La Economía Social puede ser considerada, según el autor, como un elemento dinamizador para mejorar la calidad de vida de los venezolanos, y como política de estado busca impulsar los programas de redes de la Economía Social Autogestionaria. En este aspecto la participación comunitaria y las cooperativas se convierten en el medio para facilitar la asociación de personas y empresas de carácter productivo de bienes y servicios.

El objeto de esta investigación es demostrar la importancia que la participación comunitaria en conjunto con las cooperativas se convierten en elemento dinamizador que permite impulsar la economía social, partiendo de su propia dinámica, la cual estará condicionada por la postura ideológica en la que se encuentran las comunidades organizadas. El autor determina con esta investigación que, el cooperativismo viene a romper con esa función establecida en el capitalismo donde los medios están en manos de unos pocos, así las cooperativas de un grupo aislado pasan a convertirse en un fuerte movimiento social que está logrando impulsar la economía social para darle la sostenibilidad económica que requiere.

En vista de que la presente investigación está basada, principalmente en las cooperativas y muy importante, el desarrollo de las mismas a lo largo de la historia del país, cabe destacar en este momento que Botello (2003) realizó un trabajo denominado“El Movimiento Cooperativista”. Esta investigación de tipo documental hace un estudio del cooperativismo haciendo hincapié en sus orígenes como modo de trabajo en conjunto, sus inicios a nivel internacional, así como la reseña histórica del movimiento en Venezuela, los principios que rigen estas asociaciones y los fundamentos legales de las cooperativas en nuestro país.

El autor concluyó en su investigación que pudo evidenciar de manera objetiva la necesidad de promover el cooperativismo a través del estudio sistemático y continuo de sus aspectos filosóficos, así como también su evolución histórica, a nivel internacional, nacional, regional y local. Además, el movimiento cooperativo venezolano ejecuta un conjunto de actividades como: económicas, sociales y culturales que representan las bases para la promoción y el desarrollo comunitario en el país. Este tipo de asociaciones, en la actualidad, se encuentra desarrollando su acción en todas las regiones de Venezuela donde se da un proceso de integración entre las cooperativas, los entes de la economía social y la comunidad, que coadyuvan en el mejoramiento de la calidad de vida de los venezolanos.

## Fundamentos Teóricos de la Investigación

Teniendo presente los antecedentes de la investigación, la finalidad de las bases teóricas es situar al problema objeto de estudio dentro de un conjunto de conocimientos sólidos para orientar y ofrecer una conceptualización de algunos aspectos y términos utilizados, para que puedan ser manejados. En este sentido, las bases teóricas de la presente investigación están conformadas por los aspectos y términos siguientes:

**Actividad Financiera del Estado**

En principio, el hombre actuaba de forma aislada, no existían grupos organizados, no había cooperación entre éstos. Cada individuo representaba un ente aparte responsable de sus necesidades y se procuraba por sí mismo los medios para satisfacerlas.

En la medida en que fueron formándose grupos de individuos con base en uniones originadas por criterios de diversas índoles, se advirtió que las necesidades presentes sobrepasaban el límite de lo individual para pasar a lo colectivo.

Según Salazar (1996), la unión de factores, entre ellos necesidades y recursos, produjo el que fuera necesario crear un ente superior que organizara las necesidades colectivas y, a su vez, pudiera cubrirlas. A este ente se le llama Estado*,* el cual, desde ese momento, y en lo sucesivo, tuvo que construir las bases de una estructura organizada. Sin embargo, el Estado que se formó adoptó las características que le atribuyeron aquellos que le daban origen. En este sentido, el Estado, estuvo al margen de otras funciones que no fueran las de defensa de la soberanía y el mantenimiento del orden interno.

Aún en esta etapa no se percibía un sistema organizado de los recursos y gastos, debido a que el comercio interno y externo lo sostenían los particulares, quienes actuaban por ellos y en nombre de ellos.

En la medida en que el sistema económico de los particulares, fundamentado en la estructura evidentemente liberal, fue decreciendo y haciéndose cada vez más insuficiente, la intervención del Estado cobró mayor significación.

A las funciones más primitivas, como era el resguardo de la soberanía y el mantenimiento del orden interno, se le sumaron las de planificar e intervenir en la economía de los particulares. Con la intervención del Estado hubo intercambio en las prioridades de intereses, de este modo, el interés general se sobrepuso al particular, quedando ahora en manos del Estado el resguardo del mismo.

Es así como el Estado se vió involucrado en funciones como la educación, la instrucción, la cultura, la salud, las obras de asistencia social. Sin embargo, tales actividades, representadas en servicios, en vez de significar para el Estado fuentes de beneficios, constituían más bien actividades productoras de gastos.

En la actualidad, el Estado, cada vez con más intensidad, asume un rol muy importante en el manejo de asuntos vinculados, directa o indirectamente, con la vida social. En la asunción de estas responsabilidades, éste se encuentra con una antinomia no siempre fácil de resolver. Por un lado, existe un gran número de necesidades colectivas por satisfacer y por el otro, encontramos que existe un número limitado de recursos disponibles, a objeto de utilizarlos para poder satisfacer aquellas necesidades.

De lo anterior podemos concluir que, al Estado se le impone efectuar una selección valorativa de los objetivos a alcanzar, mediante la solución y satisfacción de ciertas necesidades por encima de otras o en detrimento de ellas.

Para Moya (2003), la actividad financiera se inserta dentro de las finanzas públicas como el fin elemental y único del Estado para recaudar ingresos, los cuales se cobran (exigen) para ser gastados en las necesidades colectivas, a través de la figura del gasto público. La actividad financiera del Estado surge de la necesidad que tiene el mismo de satisfacer los requerimientos de la población mediante la prestación de servicios, de allí que debe procurar obtener los recursos financieros.

Estos recursos se originan, en primer lugar, por el propio patrimonio, en segundo lugar, del patrimonio de los particulares en forma coercitiva mediante los tributos, y por último, puede recurrir al crédito público para obtener recursos en calidad de préstamos; en otras palabras la actividad financiera del Estado se efectúa, cuando tiene ingresos provenientes de sus recursos y cuando efectúa gastos públicos.

De igual manera, Moya (2003), considera que los ingresos públicos, el gasto público y el presupuesto se utilizan como medios necesarios para lograr una “mejor costumbre social, es decir, que persigue un fin social y económico, llamado igualmente fines parafiscales” (p.25).

El Estado es el único ente sujeto de la actividad financiera, en virtud de que es el órgano que debe prever los gastos e ingresos futuros, materializados o reflejados en el presupuesto, además, debe obtener los recursos necesarios para sufragar los desembolsos presupuestarios y aplicar los recursos para cumplir con las necesidades públicas.

Para Jarach (1982), “la actividad financiera también posee el objetivo de contribuir con el instrumento del gasto, del recurso o de ambos, a la estabilización de la economía, esto es, del nivel de precios y del empleo, plena ocupación, como también de la balanza de pagos” (p.120). Por ello, la actividad financiera puede considerarse, como el conjunto de actos de naturaleza compleja, que ejecuta el Estado y que están destinados a satisfacer necesidades colectivas y a lograr sus fines; la cual, se realiza en tres fases: el presupuesto financiero, obtención de ingresos y aplicación de los recursos.

**Relación Jurídica Tributaria**

Autores como Moya (2003), Villegas (2002), Jarach (1982), entre otros, para referirse a la relación jurídica tributaria prefieren hablar de obligación tributaria, debido a que, obligación tributaria es la suma del vinculo jurídico.

La expresión obligación, proviene del latín obligatio, compuesta por ob (por causa de, alrededor de) y ligatio (ligo, ligar, ligare, que significa atar, ligar). Entonces, obligare significa atar alrededor de.

La definición romana sobre las obligaciones ha predominado decisivamente en las del Derecho Moderno, hasta el punto de que puede afirmarse que ha permanecido intacta en sus concepciones básicas.

Según Maduro (2001), el derecho romano ha definido la obligación como una “relación jurídica o lazo de derecho en virtud del cual una persona, denominada deudor, se compromete frente a otra, denominada acreedor, a cumplir en su obsequio o beneficio una determinada conducta o actividad” (p.23). De manera general, se puede decir, que la obligación, es un vínculo jurídico establecido entre dos personas, por el cual una de ellas, puede exigir de la otra, la entrega de una cosa o el cumplimiento de un servicio o simplemente una abstención.

La obligación tributaria se encuentra consagrada en el artículo 13 del Código Orgánico Tributario (2001)

La obligación tributaria surge entre el Estado, en distintas expresiones del poder público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales (p.8).

Para que nazca la obligación tributaria, es necesario que se dé el hecho imponible, cuya definición se encuentra contemplada en el articulo 36 *ejusdem*, “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (p.14).

La obligación, se caracteriza por ser una relación jurídica directa entre personas, la persona del acreedor o sujeto activo y la persona del deudor o sujeto pasivo.

Toda obligación jurídica nace de una relación jurídica, sea esta contractual o extracontractual.

A los efectos de comprender la definición de obligación tributaria, se deben señalar los elementos que la componen:

1. ***Elemento Subjetivo***

Está compuesto por los sujetos de la obligación, el deudor y el acreedor.

Maduro (2001), considera al deudor, como “la persona que se compromete a realizar una determinada actividad o conducta (prestación) en provecho o a favor del acreedor. Es llamado sujeto pasivo porque sobre su patrimonio va a recaer la acción del acreedor en caso de que no cumpla” (p.25). El deudor, es aquel obligado a pagar el tributo, a este se le llama comúnmente *contribuyente*.

Villegas (2002), define al contribuyente como “el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible es deudor a titulo propio (p.328).

El Código Orgánico Tributario (2001), en su artículo 19, contempla que “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable” (p.257), es decir, es el sujeto del cual se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria. Asimismo el artículo 22 *ejusdem* señala que dicha condición puede recaer sobre:

1. Las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. Las personas jurídicas y demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.
3. Las entidades o colectividades que constituyan unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Por otro lado, el articulo 23 *ejusdem* establece que “los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por otras normas tributarias” (p. 10).

El sujeto pasivo también puede ser un responsable, ante esto, Villegas (2002), se refiere a la figura del responsable, como aquel ajeno al acaecimiento del hecho imponible, un tercero, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo. En concordancia con ello el artículo 25 del Código Orgánico Tributario señala que “Responsables son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a estos” (p.10).

Esta misma ley, señala la calificación de agentes de retención y percepción del tributo en su artículo 27 *ejusdem* “Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente” (p.10).

Otro de los elementos subjetivos de la obligación tributaria es el acreedor, quien tiene un crédito frente al sujeto pasivo. Maduro (2001), lo define como “la persona en beneficio de la cual el deudor va a realizar la conducta o actividad a que se ha comprometido. Es denominado sujeto activo” (p.26).

Para Villegas (2002), el Estado es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, pues en primer momento el titular de la potestad tributaria. Como puede deducirse, el Estado, en el ejercicio de su poder, exige a los particulares el pago de sumas de dinero en calidad de tributos. En este sentido, la relación jurídica tributaria está conformada por esos correlativos derechos que emergen del ejercicio del poder tributario y que alcanzan al titular de este, por una parte, y por otra a los deudores tributarios y a terceros.

El artículo 18 del Código Orgánico Tributario (2001), señala que “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo” (p. 9). La potestad tributaria en Venezuela es delegada por el Estado a una entidad pública denominada Administración Tributaria, a la cual se le otorga el derecho de recibir la prestación pecuniaria exigida a los contribuyentes y responsables; sin embargo, según señala Villegas (2002), también puede suceder que la recaudación y administración de ciertos ingresos tributarios del Estado se la delegue a otros entes públicos, a fin de que estos cuenten con financiamiento autónomo, este es el caso de las contribuciones parafiscales.

1. ***Elemento Objetivo***

Está constituido por la prestación, por la actividad o conducta que el deudor se compromete a cumplirle al acreedor. Forma el contenido de la obligación. Son muchas las clasificaciones de las prestaciones, pero el Derecho Moderno tomo la de los romanos con algunas modificaciones y son las aceptadas hoy en día:

* Prestaciones de dar: tienen por objeto la transmisión de la propiedad u otro derecho real.
* Prestaciones de hacer: son todas aquellas actuaciones del deudor que constituyen una actividad personal del deudor, que no implica la transmisión de la propiedad u otro derecho real.
* Prestaciones de no hacer: son aquellas que consisten en una abstención por parte del deudor, es una actuación negativa. En ellas el deudor se compromete precisamente a no enfrentar determinada conducta o actividad.

1. ***Elemento Jurídico. El Vínculo***

Según Maduro (2001), “el vinculo es un elemento esencial de la noción de la obligación y explica la sujeción o sometimiento del deudor a la necesidad de cumplir al acreedor la actividad, conducta o prestación a que se ha comprometido y el poder jurídico que tienen el acreedor de obligar al deudor a cumplir mediante la intervención de los órganos jurisdiccionales” (p.29), es decir, que el vinculo es solo entre patrimonio y no entre personas, ya que la obligación del acreedor con el deudor es solo con su patrimonio.

Las características de la obligación tributaria, se describen en el Código Orgánico Tributario:

* Es una obligación de ley, pues, según la doctrina, tiene su origen en la ley; es decir, no nace de analogías ni de contratos entre partes.
* Es una obligación de derecho público, debido a que se da un vinculo entre un particular (deudor tributario) y el ente público (acreedor tributario); este último tiene una posición de supremacía con respecto al primero.
* Es una obligación de dar: el contenido de la prestación es la entrega de una suma de dinero en calidad de tributo.
* Es exigible coactivamente: debido a que la obligación tributaria es de carácter público, el acreedor tributario posee facultades especiales para el cobro de su crédito; las mismas pueden ser ejercidas directamente por el acreedor o indirectamente por la administración del tributo.
* Es un vínculo personal: el obligado al pago del tributo será siempre una persona. La obligación tributaria es de naturaleza personal, es decir, hay un nexo jurídico entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, que puede ser una persona física o persona jurídica que tenga patrimonio, quien ejerza actividades económicas o haga uso de un derecho.

**El Sistema Tributario Venezolano**

Al estudiar y analizar el sistema tributario de un país, resulta fundamental examinar el conjunto de tributos que forman el sistema como objeto unitario de discernimiento, es de gran importancia que no se vean de forma aislada, sino que, de alguna manera, puedan englobarse como un todo. Para Villegas (2002), “el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época” (p.685).

En Venezuela, históricamente los ingresos provenían en su mayoría de la explotación petrolera y de los recursos naturales, por lo que fue hasta hace pocos años, que el tema tributario tomo importancia, debido a que estos se hicieron insuficientes para cubrir las necesidades que demandaba la sociedad venezolana.

La Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela (1999), contempla entre su articulado la base del sistema tributario, el artículo 133 señala que “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley” (p.69), esta disposición, que contempla la obligación de contribuir con el Estado, toma en cuenta el principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo contenido en la citada Constitución en su artículo 316, el cual trata la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad contributiva del contribuyente.

Berger, citado por González (2009) sostiene que,

A mediados de 1994, se estructuró un programa de reforma tributaria, dentro de un esfuerzo de modernización de las finanzas publicas por el lado de los ingresos, que en Venezuela se denominó “Sistema de Gestión y Control de Finanzas Publicas” (conocido por sus siglas o Proyecto SIGECOF), el cual fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional, muchas de cuyas regulaciones se remontaban a los años 20 de esta centuria. (p. 26).

Este vino a ser el primer intento por crear un sistema tributario eficiente, adaptado a los cambios que se venían presentado en América Latina como consecuencia de la crisis economía de los años 80; sin embargo, en ese mismo año mediante Decreto Presidencial Numero 310 de fecha 10 de agosto de 1994, se creó el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, buscando reducir los índices de evasión fiscal imperante en el país durante esos últimos años, además de consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero. Este órgano es el encargado de la Administración Aduanera y Tributaria del país con servicio de autonomía financiera y funcional adscrito al Ministerio del Poder Popular para las Finanzas.

El SENIAT, es el órgano que a nivel del Poder Nacional se considera como ejecutor de las funciones de la Administración Tributaria, y fue creado como una respuesta ante el proceso que se inicio en Venezuela tendiente a la modernización de su economía.

Este organismo recolector del Gobierno no conserva el dinero, ya que todas las operaciones se realizan electrónicamente a través de la banca privada y pública, todo el dinero recolectado pasa directamente al gobierno central y es el Ministerio del Poder Popular para las Finanzas, el encargado de distribuir estos recursos, para financiar los programas sociales de educación, salud, vivienda, obras públicas, modernización de las empresas del Estado, entre otros.

El SENIAT constituye un órgano de ejecución de la administración tributaria nacional, al cual le corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como, el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduaneras y tributarias fijadas por el Ejecutivo Nacional. Conjuntamente con la creación del SENIAT, se adoptó un sistema de contribuyentes especiales para atender y controlar a los contribuyentes cuyo volumen de operaciones e ingresos económicos les otorga mayor importancia fiscal, logrando así el control de una parte importante de la recaudación, mediante el uso de una menor cantidad de fondos, reorientando los recursos siempre escasos de nuestra administración hacia los contribuyentes con mayor potencial fiscal. A raíz de la puesta en marcha de políticas fiscales ideadas por el SENIAT, el sistema tributario ha llegado a ocupar un lugar importante dentro del presupuesto nacional.

**Definiciones Básicas Tributarias**

**Aspectos Importantes de los Tributos**

El Estado para cubrir los gastos públicos necesita ingresos o recursos económicos. Con el paso del tiempo, los recursos provenientes del sector petrolero se hicieron insuficientes y las altas tasas de endeudamiento internacional hicieron necesaria la creación de un sistema tributario, basado en principios constitucionales, por medio del cual, los individuos entreguen parte de su patrimonio para el sostenimiento del país, atendiendo al principio de capacidad económica, dinero este que el Estado devuelve en forma de beneficios generales para la colectividad.

Según la concepción de Villegas (2002), los tributos “Son las prestaciones en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de necesidades publicas” (p.152).

Los tributos nacen del ordenamiento jurídico tributario, dentro de un conjunto de normas que regulan las relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre las personas y el Estado, en virtud de la cual este hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones.

**La Caracterización Jurídica del Tributo**

Los tributos tienen como objeto una prestación en términos monetarios, es decir, donde el contribuyente está obligado y sujeto a un pago.

Para mejor comprensión de este concepto es necesario analizar cada una de las partes que componen esta definición.

*a) Prestaciones en dinero:* En primer término ha de considerarse que constituyen prestaciones en dinero, es decir, a través del pago que se realiza mediante la prestación dineraria, en moneda de curso legal. Aun cuando no en todos los sistemas tributarios se presenta esta característica, la misma es de contenido general, debido a que pueden existir otros tipos de formas de pago, como lo es el pago que se realiza en especie. Es suficiente que la prestación sea “peculiarmente evaluable” para que constituya un tributo, además de los demás elementos necesarios que deben concurrir para la formación del mismo. El principio que rige en nuestro sistema en cuanto al pago del tributo es el de la prestación dineraria, y así se ve afianzado al establecerse en la Constitución nacional que no podrá establecerse ningún impuesto pagadero en servicio personal.

*b) Exigidas en su poder de imperio:* Sin duda que el elemento esencial por el cual se caracterizan los tributos, es la facultad que tiene el Estado de compeler al contribuyente a cumplir con la obligación requerida. El poder de imperio con que dispone el Estado se manifiesta y se hace presente cuando les exige a los contribuyentes el cumplimiento de la obligación tributaria. En esta relación, aun cuando intervienen dos sujetos, sólo cuenta la voluntad del sujeto activo, es decir, del Estado, debido a que la otra parte, el sujeto pasivo o contribuyente, no manifiesta su voluntad de estar o no de acuerdo con el pago, sino que se constituye en una verdadera obligación, es realmente un deber. La base que tiene este principio en nuestro sistema tributario lo establece la Constitución nacional al señalar que todos están obligados a contribuir con los gastos públicos. En este sentido, y de acuerdo con el texto constitucional todos están obligados a contribuir con las cargas públicas según su capacidad contributiva, por tanto, cualquier principio confiscatorio o que pretenda una exacción mayor en el patrimonio del contribuyente al que realmente es debido, constituirá una violación a los preceptos constitucionales.

*c) En virtud de una ley:* El límite más importante al poder de imperio del Estado, es el que se consagra en la ley. No hay tributo sin previa ley que lo establezca. El hecho de que los tributos estén consagrados en la ley significa someterlos al principio de la legalidad.

*d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines:* El fin primordial que presentan los tributos es de tipo fiscal, cuando se destinan a cubrir los gastos que son demandados por las necesidades públicas. Sin embargo, el Estado puede utilizar los tributos con fines extra fiscales. En estos casos el Estado, a través de su intervención, controla determinada actividad de los particulares a fin de incentivarla o desanimarla. El objetivo perseguido por el Estado, en este caso, se aparta del ámbito fiscal para conseguir fines económicos o sociales que se haya propuesto. En este sentido, las medidas tributarias serán herramientas con las cuales se pretenden conseguir beneficios para la comunidad.

**Clasificación de los Tributos**

Una clasificación que ha sido muy aceptada por la doctrina y el derecho positivo, y la cual recoge nuestra norma general, el Código Orgánico Tributario, en su artículo 12, es aquella que divide a los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies del mismo género; las diferencias se dan por cuestiones teórico - jurídicas.

***- Impuestos:***

Los impuestos son tributos exigidos por el Estado, al materializarse el hecho imponible, sin contraprestación alguna, cuya obligación es exigida en dinero, atendiendo a la capacidad económica del contribuyente. Son los más importantes por el porcentaje que suponen del total de la recaudación pública.

Para Giannini, citado por Moya (2003) el impuesto es la prestación pecuniaria que una entidad pública tiene el derecho de exigir en virtud de su poder de imperio, originario y derivado según los casos, en la medida y formas establecidas por la ley, con el propósito de tener ingresos.

El impuesto es el tributo típico por excelencia. El impuesto nace en virtud de que la circunstancia de hecho tipificada en la norma se verifica en la realidad y origina una incidencia en el sujeto a quien se le atribuye. La particularidad que presenta el impuesto es que el sujeto que realiza el hecho generador no tiene derecho a recibir nada a cambio por la prestación dineraria que está obligado a pagarle al Estado. La suma dineraria que paga el sujeto obligado es independiente de la actividad que el Estado puede desarrollar con la misma.

De esta manera no puede pensarse que el pago generado por algún impuesto, por el cual se está obligado a pagar, produzca un derecho mediante el cual podamos dirigirnos al Estado a fin de que se nos proporcione determinado servicio público. Esta característica se encuentra presente es en la tasa, en la cual el servicio que presta el Estado se individualiza en un sujeto, quien paga para recibirlo. No es así el impuesto, donde aun cuando se establezca que el producto recaudado por los mismos estará destinado a cubrir los gastos que demanden las necesidades públicas, a través de los servicios, esta situación no crea en quienes están obligados al pago de impuestos derecho alguno con base en las cuales puedan ir contra el Estado, a fin de exigirle alguna contraprestación que podría estar determinada en un servicio público.

La naturaleza jurídica del impuesto reside, principalmente en el poder de imperio que posee el Estado. En ese sentido, el fundamento jurídico que lo justifica es la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En virtud de la misma el Estado exige coactivamente a los individuos su contribución para poder cumplir sus fines y cubrir sus gastos.

Es por esto que el impuesto no supone un contrato bilateral, en el que existe voluntad entre las partes para establecer un acuerdo, es simplemente una obligación unilateral que le supone la mayor carga a aquel que se encuentra sujeto al pago.

La naturaleza jurídica del impuesto reposa en una obligación de dar o hacer del que se está obligado por la norma. En este sentido, la obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta en virtud de una ley o de un acto expresamente autorizado por esta, a favor de un ente público, que tiene por objeto una suma de dinero o un efecto timbrado y no constituye la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria.

De lo anterior se advierte que los impuestos tienen o se manifiestan en:

* *Carácter Coactivo:* El impuesto se concreta en una obligación coactivamente impuesta, no asumida libremente, en ella no interviene la voluntad del que está obligado a pagar. Sin embargo, la irrelevancia de la voluntad del obligado se refiere únicamente al nacimiento de la obligación, no a la producción del hecho al que la ley liga el nacimiento de la obligación.
* *El impuesto deriva de una ley:* El principio de la legalidad tributaria recogido en nuestro sistema tributario, en el artículo 317 de la Constitución Nacional señala “No podrán cobrarse impuestos, tasas ni contribuciones que no estén establecidos en la Ley…” La ley a que hace referencia este artículo es todo aquel acto que emane de los órganos legislativos. Cada ley establecerá su ámbito de aplicación o el orden de aplicación de las mismas cuando unas sean supletorias de otras.
* *El objeto de la prestación debe ser una suma de dinero:*como se señaló anteriormente, la obligación a la cual está sujeta quien realiza el hecho tipificado en la norma, tiene como efecto el pago de una suma de dinero.
* *El impuesto no constituye la sanción de un hecho ilícito:*El impuesto responde al deber que tienen todos los individuos de contribuir con las cargas públicas y a su vez el Estado, de acuerdo con su poder de imperio, puede coaccionarlos a contribuir con el pago de las mismas a través de los tributos, en el presente caso, mediante los impuestos. Por lo tanto no constituye una sanción del Estado el cobro de los impuestos, debido a que son de obligatorio cumplimiento por los contribuyentes. En cambio la sanción, no es más que un acto que castiga a quien incumplió con la obligación prescrita en la ley.Las sanciones pueden ser de diversas índoles, estas varían desde las sanciones pecuniarias hasta las penas que privan de la libertad.

En conclusión, se puede decir que el impuesto no constituye una sanción sino que el mismo es una obligación que recae sobre todos los individuos de contribuir con las cargas públicas, por lo que las sanciones no son más que el efecto del incumplimiento de la obligación de pagar el impuesto que se concrete en una pena pecuniaria o penas privativas de libertad.

**Clasificación de los Impuestos**

Los impuestos se han clasificado de muchas formas, varían entre clasificarlos según sean externos o internos, en especie o moneda, de cupo o de cuota, ordinarios o extraordinarios, personales y reales, directos o indirectos. Muchas de estas clasificaciones han sido abandonadas, convirtiéndose en la más relevante la que clasifica según sean directos o indirectos.

*Los directos:* un impuesto es directo cuando es extraído de forma inmediata del patrimonio de los particulares, es decir, que no pueden trasladarse. Se exigen de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen. Los impuestos directos se clasifican a su vez en:

* Reales: son aquellos que no toman en cuenta la capacidad económica del contribuyente o elementos personales, como nacionalidad, sexo, domicilio, estado civil, entre otros.
* Personales: son aquellos en los que la determinación se efectúa con participación directa del contribuyente.

*Los indirectos:* cuando gravan el gasto o consumo, o bien la transferencia de riqueza, tomados como la presunción de la existencia de la capacidad contributiva, indirectamente relacionada con la prestación de servicios públicos, es decir, aquellos que son trasladables. Los impuestos indirectos pueden ser:

* Proporcionales: los que mantienen una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada; tienen una alícuota única.
* Progresivos: los que mantienen una estrecha relación entre la cuantía del impuesto y el valor de la riqueza gravada, aumentan a medida que aumenta el valor de esta. La alícuota aumenta en la medida que aumenta el monto gravado.

En Venezuela el impuesto indirecto más importante por su recaudación es el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

***- Tasas:***

Son los tributos cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente. Las tasas constituyen uno de los tributos que más polémica y más confusión ha causado. Existen tratadistas que afirman que las tasas son contribuciones no tributarias, sin embargo, hay otros que sostienen que son tributos expresamente establecidos por la ley.

El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID (MCTAL) citado por Villegas (2002), define a la tasa en el articulo 16 como “El tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente” (p.155). Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público.

*Graduación y clasificación de las tasas.*Existen diversas clasificaciones de las tasas, según Ahumada (1969):

Las tasas pueden ser fijas o variables, y las variables pueden ser proporcionales, progresivas y graduales. Las primeras, como su nombre lo indica, permanecen fijas, no varían en su monto; las segundas varían según se midan los coeficientes de las ventajas, los costos del servicio y el poder contributivo de los individuos a los cuales está destinado el servicio (p. 225)

Otro rasgo distintivo entre las tasas fijas y las variables es que las primeras se orientan a ser aplicadas especialmente a los servicios administrativos en los cuales por las finalidades perseguidas, no se tiene en cuenta la naturaleza diversa y las finalidades del servicio. En cambio en las tasas variables, la naturaleza y la finalidad del servicio son de relevante importancia pues de ello dependerá el costo de la misma. El Estado puede, de acuerdo con las distintas actividades que pretendan desarrollar, variar el valor de la tasa en virtud de que el servicio que se preste como contraprestación de la misma sea más atractivo y, en consecuencia, sea aprovechado por un número mayor de consumidores.

La tasa es la contraprestación, no necesariamente equivalente que se paga por un servicio estatal que afecta de modo particular al obligado a su uso, se trata de servicios inherentes a la naturaleza y a la existencia misma del Estado, de los cuales no puede substraerse el administrado a cuyo respecto se produzcan los hechos que motivan la prestación del ente público, entre los servicios más característicos se encuentran el pilotaje, atraque, fondeo, telecomunicaciones, correos, entre otros.

***- Contribuciones especiales:***

Es una especie tributaria independiente del impuesto y de las tasas, y está constituida por la actividad que el Estado realiza con fines generales. Simultáneamente, proporciona una ventaja particular al contribuyente, su destino es, necesaria y exclusivamente, el financiamiento de esta actividad. Para Giulani (1993)“son los tributos obligatorios debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras, o gastos públicos, o especiales actividades del Estado” (p. 295).

El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID (MCTAL) citado por Villegas (2002), define a la contribución especial en su artículo 17 como “El tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de actividades estatales” (p.155). Las contribuciones especiales son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, que lo van a beneficiar individualmente o en sociedad.

De aquí se puede concluir que, las contribuciones especiales se caracterizan por:

* Ser de obligatorio cumplimiento.
* Proporcionar un beneficio.
* Beneficiar a un determinado grupo de personas.
* El grupo al cual le proporcionan las ventajas se circunscriben a un delimitado espacio geográfico.

Por otro lado, resulta interesante mencionar que, las contribuciones especiales se distinguen del impuesto porque, mientras en la contribución especial se requiere de una actividad que otorgue un beneficio a quienes estén obligados a su pago, en el impuesto la prestación es correlativa a actividad estatal alguna.

A su vez se diferencia de la tasa, en que ésta última se materializa a través de un servicio que individualiza en el contribuyente que lo demanda, aunque no produzca ventajas, mientras que para que exista la contribución especial es necesario que se produzca un beneficio sobre un grupo de personas.

Otra de las diferencias que se advierten entre las tasas y las contribuciones especiales, radica en que la primera puede ser obligatoria, debido a que si el contribuyente se abstiene de usar el servicio por el cual tendría que pagar la tasa, la prestación no tendrá carácter obligatorio, mientras que aquellos que encuentran un beneficio mediante el pago de la contribución especial, están obligados a ella.

Las contribuciones especiales pueden ser:

*Contribuciones de mejoras:* en las que el beneficio del obligado proviene de una obra pública que presuntamente beneficia a dicho contribuyente al incrementar el valor de su o sus inmuebles.

*Contribuciones parafiscales:* son imposiciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo, razón por la cual generalmente este dinero no ingresa en la tesorería estatal. También pueden definirse como prestaciones de dinero que tanto empleadores como empleados aportan, destinadas para que en un futuro se los trabajadores se beneficien de un servicio social.

**Potestad Tributaria del Estado**

La potestad tributaria, también conocida como poder tributario, es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos. Es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Pero, además, de esta facultad, el Estado también posee un poder coactivo para exigir el pago de los tributos a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Es decir, exigir a las personas que entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino será cubrir erogaciones para atender necesidades públicas.

La potestad tributaria del Estado puede ser originaria o derivada. La primera es cuando emana de la naturaleza y esencia misma del Estado, y en forma inmediata y directa de la Constitución de la Republica. La segunda es la facultad e imposición que tienen los entes municipales o estadales para crear tributo mediante la derivación, en virtud de una ley, y que no emana en forma directa o indirecta de la Constitución de la República, sino que se derivan de leyes dictadas por entes regionales o locales.

Villegas (2002), por su parte, define la potestad tributaria como la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención. Ahora bien, la potestad tributaria tiene caracteres que son esenciales y fundamentales para poder entenderla de manera mas clara. Así, se puede mencionar que, en primer lugar, la potestad tributaria es abstracta, pues, para que exista un verdadero poder tributario, es necesario que el Estado se materialice en un sujeto y se haga efectivo mediante un acto de la administración.

Po otra parte, la potestad tributaria, es permanente, perdura con el transcurso del tiempo y no se extingue. Siempre que exista Estado, habrá poder de gravar. Igualmente, es irrenunciable e indelegable, ya que el Estado no puede delegar ni desprenderse en forma total o absoluta de la facultad de recaudar.

Es claro que, la potestad tributaria presupone que el Estado se encuentra en un plano superior, es decir, con supremacía ante una masa indiscriminada de personas que se encuentran en un plano inferior, lo que indica un sometimiento de la población a las normas tributarias del Estado.

Con el ejercicio de la potestad tributaria quedan obligados a pagar tributos quienes se encuentren en el presupuesto de hecho, sin más limitaciones que las que establezca los lineamientos constitucionales. Este poder tributario está bien delimitado por los principios constitucionales que protegen derecho y garantías de los contribuyentes en aras de asegurar la razonabilidad y justicia.

**Principios Constituciones que rigen el Sistema Tributario Venezolano**

Como se ha mencionado anteriormente, el poder del Estado tiene su base fundamental en las disposiciones constitucionales que desarrollan el sistema jurídico tributario. El Estado no puede ejercer su potestad tributaria de manera absoluta, debe atender los derechos fundamentales de las personas que conforman la sociedad.

La Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela de 1999, consagra los principios que enmarcan el sistema tributario venezolano, y son los siguientes:

* ***Principio de Legalidad.***

Este principio está contemplado en el articulo 317 *ejusdem* y establece que “No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes” (p.130). Este principio, ha sido acogido por las constituciones anteriores, ya que es considerado como una regla fundamental del derecho público, puesto que responde al significado de “no hay tributo sin ley”.

El Principio de Legalidad es de suma importancia, ya que la legalidad es la base fundamental del derecho tributario, que le impide al Estado tomar decisiones de manera arbitraria en la creación o eliminación de un tributo, en Venezuela, es potestad de la Asamblea Nacional, actuando como representante legitimo del pueblo que la elige, realizar dichos actos.

Los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, a través de disposiciones de carácter general, abstracto, impersonal y emanado del poder legislativo.

En resumen, se puede concluir que, según el principio de legalidad al contribuyente no se le puede exigir el pago de tributos, sean impuestos, tasas o contribuciones, sin que estos estén establecidos por una ley.

* ***Principio de Generalidad.***

La Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela (1999), consagra este principio en su artículo 133, el cual expresa que “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley” (p.69). Según este principio, un tributo nunca puede estar dirigido a un contribuyente o grupo de contribuyentes específicos, discriminando de esta manera a los sujetos concretos a los cuales quiere tributar, el quebranto de este principio violenta todos los establecidos en la constitución, y representaría una violación fragante al ideal de igualdad de la ley.

* ***Principio de Igualdad Tributaria.***

Este principio se encuentra establecido en el artículo 21 de la Constitución, y señala que “Todas las personas son iguales ante la ley”. Este principio, contempla que las leyes tributarias deben gravar por igual a los iguales; es un principio de justicia incluido dentro de los llamados principios éticos, pues buscan la uniformidad del tributo.

Según este principio, la ley debe tratar a todos los individuos por igual, en este caso a los contribuyentes, sin distinción alguna por su condición, por ello todos deben tributar por igual, no deben existir distinciones especiales para unos contribuyentes y para otros, siempre y cuando se traten de contribuyentes de una misma categoría.

* ***Principio de no Confiscatoriedad.***

La Constitución Nacional en su artículo 317 señala que “Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”. Este principio busca fundamentalmente proteger el derecho a la propiedad del contribuyente. La no confisatoriedad protege el derecho de propiedad, garantía fundamental de un Estado democrático, lo que deriva de la libertad, que es uno de los pilares en los que se basa el sistema democrático.

Este principio constitucional en materia fiscal, es de suma importancia, ya que en el descansa una parte de las relaciones entre los ciudadanos y la administración tributaria. A la hora de establecer los gravámenes debe existir razonabilidad como medida de la confiscatoriedad, puesto que el poder impositivo debe ser ejercido de buena fe y, para fines públicos, debe establecerse con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad, en condiciones razonables y de manera tal que no constituya una confiscación.

* ***Principio de Capacidad Contributiva.***

Este principio es de suma importancia, puesto que el mismo es un principio tributario universal, en el se encuentra la razón de ser de los tributos, y en casi todos los países se encuentra consagrado en su normativa legal. En nuestra Constitución está contemplado en el articulo 316 el cual expresa “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad” (p.130). Según lo consagra este principio, se tomara en cuenta la riqueza económica del contribuyente para medir su participación en la cobertura de los gastos públicos.

Ningún tributo podrá exceder del nivel de ingresos del contribuyente, ni de su capacidad contributiva, de lo contrario sería confiscatorio. Según Moya (2000), “El principio de capacidad contributiva se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada de forma tal de adaptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria tome aspectos de esta riqueza, pero sin destruir su base creadora” (p.119). En pocas palabras, este principio resume que a mayor capacidad económica mayor será el pago generado.

* ***Principio de Progresividad.***

Este principio está relacionado directamente con el anterior, principio de capacidad contributiva, e igualmente está consagrado el artículo 316 de la Constitución, que contempla la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad contributiva del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad. Este principio es también conocido como de proporcionalidad, ya que se basa fundamentalmente en fijar los tributos de acuerdo o en proporción con los ingresos de los contribuyentes, entonces, a mayor ingreso, mayor impuesto a pagar.

Según lo dispone este principio, no debe excluirse ningún sector de la población del pago de tributos, la proporcionalidad es un elemento fundamental para ciertos tributos, es lo que hace real y efectiva la garantía de la igualdad tributaria, representando una de las principales bases para lograr la equidad. De aquí, que la alícuota establecida por el legislador aumentara a medida que aumente la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

* ***Principio de la no Retroactividad.***

Según lo prevé el artículo 24 de la Constitución Nacional “Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena” (p.32). Es decir, este principio establece que las leyes solo podrán ser aplicadas hacia al futuro, una vez que sean promulgadas y entren en vigencia. De igual manera, el Código Orgánico Tributario (2001) contempla en su artículo 8 “Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor” (p.7).

De estas disposiciones se puede concluir que: existe un principio general, que sostiene que ninguna norma puede tener efecto retroactivo; una excepción a este principio, la cual se encuentra en que las normas pueden tener carácter retroactivo cuando impongan una pena menor, y que este principio constituye vela por los derechos y garantías de los individuos.

* ***Principio de la Prohibición de Impuesto Pagadero en Servicio Personal.***

Este principio está contemplado en el artículo 317 de la Constitución Nacional, el cual señala “No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales” (p.130).

**La Exención Tributaria**

Es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, la misma es establecida por la ley y constituye un límite al principio constitucional de generalidad, debido a que corta la consecuencia jurídica que establece el hecho imponible.

Cuando existe una exención tributaria, el hecho imponible se realiza, nace la obligación tributaria, pero la ley dispensa al sujeto pasivo, total o parcialmente, de su deber jurídico de pagar el tributo.

**Clasificación de las Exenciones y Exoneraciones**

**Objetivas:** Son aquellas en que las circunstancias neutralizantes recaen sobre los bienes que constituyen la materia imponible, por ejemplo: medicinas, libros, etc.

**Subjetivas:** Son aquellas en que las circunstancias neutralizantes se refieren directamente a una persona física o destinatario legal del tributo por ejemplo: instituciones benéficas, religiosas, científicas y culturales que se consideren de bien público y no persigan fines lucrativos, etc.

**Principales Aspectos del Impuesto Sobre la Renta**

Según Pineda (citado por Aponte, 2003), “este impuesto grava la renta o la ganancia que produce una inversión, la rentabilidad del capital, el producto del trabajo bajo relación de dependencia y lo producido en el libre ejercicio de la profesión.” Este autor menciona algunas de las características más importantes de este impuesto:

1. Permite la globalización de los enriquecimientos: todos aquellos enriquecimientos que obtenga el contribuyente, originados por distintas actividades deben sumarse, con la finalidad de medir la capacidad contributiva total y aplicarle la tarifa progresiva.
2. Es progresivo: esto significa que mientras mayor sea la renta, será mayor el índice de tributación a aplicar.
3. Es de carácter personal: el pago del impuesto lo debe realizar el titular del enriquecimiento.
4. No grava los pequeños enriquecimientos de las personas naturales: debido a que existe un mínimo tributable para las personas naturales.
5. Es directo: es decir que lo soporta el mismo contribuyente.
6. Agrupa los enriquecimientos según el sujeto para su gravamen: diferencia los enriquecimientos tanto de personas naturales como jurídicas, con la finalidad de aplicarles las tarifas con las características de los sujetos.
7. Estimula la inversión mediante los incentivos fiscales: establece mecanismos tales como desgravámenes, exenciones, rebajas sobre las inversiones para ciertas actividades económicas. (p.29)

#### Historia del Cooperativismo

El Cooperativismo emerge como una iniciativa de socializar la propiedad de la producción mediante la valoración del trabajo como factor primordial por encima del capital. Los primeros registros del cooperativismo datan de mitad de siglo XIX cuando en Inglaterra nacen las primeras cooperativas de consumo. Posteriormente, en Francia se originan las de producción. Las de créditos nacen en Alemania. Luego, a finales de ese mismo siglo, el cooperativismo llegó a Latinoamérica con los torrentes de inmigrantes europeos a Argentina, Uruguay y Sur de Brasil.

En ese momento el movimiento se bifurcaba en dos grandes tendencias ideológicas. Una, la utópica representada por Charles Gide y su “República Cooperativa”. Otra, la pragmática, que se fundamentaba en las cajas Raiffeisen de Alemania y en la herencia de la cooperativa de Rochadle modelos estos que buscaban mejorar las condiciones de vida de los trabajadores a través de cooperativas de consumo, ahorro y crédito.

**El Cooperativismo Internacional**

Uno de los principios fundamentales del cooperativismo es la integración por ello, para fortalecer dicho principio, cada día cobran mayor vigencia los organismos que tienen como función el trabajo conjunto para la consecución de objetivos comunes a través de la ayuda mutua, unión de esfuerzos y la solidaridad.

Formalmente, la cooperación entre cooperativas se presenta en la denominada integración vertical que parte de la base cooperativa las cuales son entidades cooperativas de primer grado (conformada por personas naturales) que constituyen organismos superiores, es decir, cooperativas de dos o más grados (conformadas por personas jurídicas), de carácter local, regional, nacional, internacional y mundial de línea abierta o especializada y que tienen por objeto la prestación de servicios económicos, financieros, técnicos, educativos o de representación, orientación, fomento y defensa del sistema

A nivel internacional existen organismos de integración encargados de la promoción del movimiento en cuanto se refiere a la divulgación de los valores, principios, métodos de trabajo, asesoría, relaciones económicas y representación ante los gobiernos, entre otros aspectos. Dichos organismos son representativos del movimiento cooperativo en sus diferentes actividades, teniendo como objetivo fundamental facilitar la integración del mismo prestándole apoyo organizativo, técnico y de representación institucional. Entre estos organismos internacionales están:

* Alianza Cooperativa Internacional (A.C.I.).
* Organización de las Cooperativas de América (O.C.A.)
* Confederación de Cooperativas del Caribe y Centro América (CCC-CA
* Consejo Mundial de Cooperativas de Ahorro y Crédito (WOCCU).
* Confederación Latinoamericana de Cooperativas de Ahorro y Crédito (COLAC).
* Unión Internacional Raiffeisen (I.R.U.)
* Confederación Latinoamericana de Cooperativas y Mutuales de Trabajadores (COLACOT).
* Asociación Latinoamericana de Centros de Educación Cooperativa (ALCECOOP).

## El Movimiento Cooperativo Venezolano

**Evolución histórica del cooperativismo en Venezuela**

El movimiento cooperativista en Venezuela se origina cuando las comunidades indígenas desarrollaban su trabajo en forma colectiva. Así por ejemplo los Yanomami y los grupos indígenas asentados en el Valle de Quibor, en el Estado Lara, trabajaron la agricultura en forma colectiva. Los instrumentos de trabajo eran de propiedad comunitaria y la distribución de la cosecha equitativa. La forma de trabajo colectivo como medio para lograr un beneficio común, es una expresión de organización de nuestras comunidades indígenas. Estas manifestaciones constituyen las raíces de cooperativismo venezolano. 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 Venezuela la primera cooperativa se constituyó en 1890 en Chiguará, Estado Mérida la cual tenía por objeto el ahorro y crédito. Una década más tarde, en 1900 se organiza en Porlamar, Estado Nueva Esparta la primera cooperativa dedicada a la producción, constituida fundamentalmente por artesanos carpinteros.

En vista de la aparición de asociaciones de tipo cooperativas en nuestro país, se detecta la necesidad de crear un marco legal que regulase el funcionamiento de las mismas, por ello se promulga en 1910 la primera Ley de Cooperativas. Dicha Ley fue considerada una copia de la Ley de Cooperativas Francesa vigente para entonces; más tarde en 1919 desaparece esta Ley y por ende se le atribuye al Código de Comercio la regulación del funcionamiento de las cooperativas ya que se consideraban Sociedades Mercantiles.

Años más tarde, en 1937, durante el gobierno de López Contreras se ordenó a todos los funcionarios la promoción del Cooperativismo en especial a los Presidentes de Estado. Posteriormente, en el año 1944, el Presidente Medina Angarita promulga una nueva Ley de Cooperativas. En este caso, el Estado se obligaba a promover las cooperativas, y otorgándole la dependencia de éstas a los Ministerios de Agricultura y Cría, Educación, Trabajo y Fomento. Debido a esto, el gobierno en turno consiguió la creación de cooperativas agrícolas, llegándose a fundar 200 de ellas. En torno a ese hecho, Suárez de Sandoval (1998) asevera: “La actividad agrícola se constituyó en la más importante dentro del cooperativismo de esa época” (p.11).

Para inicios de la década del 40 se registró un notable crecimiento del número de cooperativas. Según lo señala Martínez (1972): “Los años 1940 – 1950 conforman un período de gran expansión de las cooperativas en Venezuela, con la creación de cooperativas de producción, agrícolas, de consumo, ahorro y crédito, vivienda y pesca. Para diciembre de 1941, existían 347 cooperativas en Venezuela” (p.108).

Desde 1948 hasta 1958, con la instalación del Gobierno de Pérez Jiménez, las organizaciones cooperativas, desaparecieron. En ese orden de ideas, Martínez (1972, p.108) establece: “en 1959 se inicia un resurgimiento del cooperativismo Venezolano luego de la caída de la dictadura del General Marcos Pérez Jiménez. Juegan un rol importante en este renacer algunas personalidades dinámicas que pertenecían en su mayoría al clero católico”.

A raíz de lo ya señalado, es a partir de la década del 60 que se inicia de nuevo por parte del Estado la promoción de las asociaciones cooperativas, para lograr esto, se pactaron acuerdos con la Alianza para el Progreso, conjuntamente con el Movimiento Antigonish de Canadá. En tal sentido, se ejecutaron programas de asistencia financiera para el desarrollo del Cooperativismo y se concretaron la creación de cooperativas de vivienda y ahorro y crédito.

Asimismo, sectores de la Iglesia venezolana se dedicaron a la promoción del cooperativismo en Venezuela y en un grado de mayor actividad hacia el estado Lara donde el Centro Gumilla de los Jesuitas desarrolló una intensa labor en lo referente a educación cooperativa. Otras instituciones que promovieron el cooperativismo fueron: Funda Común, Centro Nacional de Estudios Cooperativo (CENECO), y universidades como la Central de Venezuela, de Los Andes y del Zulia.

Un acto importante en la historia del cooperativismo en Venezuela fue la creación en 1960 de la Cooperativa Tacuatlo en Punto Fijo estado Falcón ya que viene a constituir la primera cooperativa con niveles de actuación y funcionamiento que la acreditan como expresión de la nueva concepción del Cooperativismo Venezolano comparándola con las organizaciones que existieron antes de ella. De igual forma nace la Cooperativa de Transporte Portuguesa en Acarigua. Es a partir del año de 1963 que inicia el proceso de agrupación de cooperativas según la actividad que desarrollan, entre otras, la producción agrícola, ahorro y préstamo y transporte.

Por otro lado, en 1966 entra en vigencia una nueva Ley de Asociaciones Cooperativas en la cual se crea la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOP), institución del Estado Venezolano encargada de la regulación del funcionamiento de las cooperativas en el país.

## Aspectos Importantes del Cooperativismo

Según lo expresa Celis (2003):

El cooperativismo es un movimiento socioeconómico de carácter mundial constituido por asociaciones económicas cooperativas en las que todos los miembros son beneficiarios de su actividad según el trabajo que aportan a la cooperativa. El trabajo que aporta cada socio de una cooperativa se convierte en beneficio para él mismo y para todo el grupo asociado a la cooperativa (p.15).

El Cooperativismo busca promover la libre asociación de personas cuyos intereses sean comunes y que tengan el objetivo de conformar una empresa en la que todos poseen igualdad de derechos y en la que el beneficio que se perciba sea repartido entre sus asociados de acuerdo con el trabajo que cada uno aporta.

## Objetivos del Cooperativismo

Los objetivos básicos del cooperativismo son:

* ***Económicos:*** la disminución del precio de los artículos mejorando la calidad de vida de los participantes.
* ***Sociales:*** la gestión democrática, eliminación del beneficio capitalista, defensa del trabajo como factor generador de riqueza, etc.
* ***Educativos:*** el sistema cooperativista tiende a convertirse en centros de formación, fortaleciendo valores humanos, sociales, del colectivo y por supuesto, del cooperativismo.

## Valores del Movimiento Cooperativista

El cooperativismo como propuesta que busca el bien común de un grupo de personas que se asocian y se organizan en una empresa para el alcance de un objetivo se orienta por los valores siguientes:

* ***Ayuda Mutua:*** el grupo que forma una cooperativa debe mantener una relación de apoyo y de trabajo individual en pro de una meta en común.
* ***Responsabilidad:*** todas las personas que forman una cooperativa estarán siempre dispuestas a cumplir las funciones que les corresponde no se debe permitir que el objeto del equipo se posponga por haber pospuesto alguna tarea.
* ***Democracia Participativa:*** la unión en Asamblea de todos sus integrantes, representa la máxima autoridad en una cooperativa, puesto que las decisiones deben ser tomadas entre todos.
* ***Igualdad:*** todos los miembros de una cooperativa tienen los mismos derechos y deberes. La asignación de cargos directivos tiene un fin operativo, sin que existan privilegios.
* ***Equidad:*** los cooperativistas se comportan siempre de forma justa y equitativa, dando por entendido que el reconocimiento del trabajo aportado por cada asociado es la base del buen funcionamiento de una empresa cooperativa.
* ***Solidaridad:*** un cooperativista debe siempre estar dispuesto a prestar su apoyo a otras personas, debe ir en contra de la injusticia y del atropello de la dignidad humana.

## Principales Aspectos Sobre Las Cooperativas

Según lo contempla el artículo 2 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, estas agrupaciones pueden ser definidas como: “ ...asociaciones abiertas y flexibles, de hecho y de 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, personal y colectivo, por medio de procesos y empresas de propiedad colectiva, gestionadas y controladas democráticamente”. Atendiendo a esto, Celis (2003) la define como:

Es una empresa de producción, obtención, consumo o crédito, de participación libre y democrática, conformada por personas que persiguen un objeto común, económico y social, pero que a diferencia de otras empresas, 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 (p.22).

Donde exista un grupo humano con problemas económicos por resolver, con necesidades por satisfacer de cualquier tipo que fueren, la organización cooperativa constituye un medio idóneo para encontrar la solución. Son necesarias entonces la unión y la solidaridad para enfrentar la situación. Es decir, debe haber en primer lugar un problema o una necesidad a resolver, en segundo lugar, la disposición o voluntad del grupo y, en tercer lugar, la capacidad de organizarse. Este último elemento envuelve el conocimiento o iniciativa en los principios doctrinarios cooperativos y en las normas legales de este tipo de organizaciones.

Las cooperativas tienen un objeto inmediato constituido por las actividades que realizan para resolver los problemas o satisfacer las necesidades de sus asociados o, indirectamente, de la comunidad en general donde desarrollan sus funciones. Estas actividades varían según el tipo de cooperativa de que se trate. Las cooperativas, tienen también un objeto mediato que está orientado al futuro el cual, generalmente, no se menciona en el estatuto y está constituido por la idea, por la finalidad de transformar la sociedad en una sociedad más justa y acordecon nuestra condición humana.

## Principios Cooperativos

Estos son los principios doctrinarios recogidos por el movimiento cooperativista desde la fundación de la Cooperativa de Rochdale en 1844 y que, con ciertas modificaciones, han sido contemplados en la mayoría de las legislaciones del mundo. Estos principios fueron modificados por última vez en 1995 por la Alianza Cooperativa Internacional y fueron reducidos a siete. Nuestra vigente Ley Especial de Asociaciones Cooperativas los acoge en su artículo 4. Entonces, los principios cooperativos son los siguientes:

***Asociación Abierta y Voluntaria***

Las cooperativas funcionan conforme a este principio de libre acceso y adhesión voluntaria, con número ilimitado de asociados, que no será menor a cinco. Cualquier persona con capacidad legal y aún siendo adolescentes menores de edad con autorización de sus representantes tienen libre acceso para asociarse a las cooperativas siempre y cuando se ajusten a los términos del estatuto y de conformidad con lo pautado en las leyes que regulan la materia. La adhesión es del libre arbitrio de la persona, nadie puede ser obligado a asociarse a una cooperativa.

***Gestión Democrática de los Asociados***

Funcionan según el principio de control democrático que comporta la igualdad en derechos y obligaciones de los asociados y, en consecuencia, a cada uno de ellos corresponde un solo voto, sea cual fuere su participación económica. Predomina el hombre sobre el capital. Las Cooperativas son organizaciones gestionadas democráticamente por sus asociados quienes participan activamente en la fijación de sus políticas y en la toma de decisiones. Los elegidos para representar y administrar las cooperativas son responsables ante los asociados.

***Participación Económica de los Asociados***

Los asociados contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de manera democrática. Realizan sus actividades económicas mediante el esfuerzo propio y la ayuda mutua en provecho de ellos mismos y de la comunidad. Al establecer el esfuerzo propio contribuyen a crear disciplina, mejorar el trabajo y estimular a la persona del asociado. Al realizar las actividades mediante la ayuda mutua contribuyen a que se refuerce el sentimiento de solidaridad entre sus miembros. Las consecuencias positivas de sus labores no solo benefician a sus asociados sino también a los no asociados que conviven en la misma comunidad donde operan las cooperativas.

***Autonomía e Independencia***

Las cooperativas son organizaciones autónomas de ayuda mutua gestionadas por sus socios. Si firman acuerdos con otras organizaciones, incluidos los gobiernos, o si consiguen capital de fuentes externas, lo hacen en términos que aseguren el control democrático por parte de sus socios y mantengan su autonomía cooperativa.

***Educación, Entrenamiento e Información***

Las cooperativas proporcionan educación y formación a los socios, a los representantes elegidos, a los directivos y a los empleados para que puedan contribuir de forma eficaz al desarrollo de sus cooperativas. Informan al público, especialmente a los jóvenes y a los líderes de opinión, de la naturaleza y los beneficios de la cooperación. Esta educación comprende tanto la doctrina, la legislación y la jurisprudencia cooperativas como los conocimientos técnicos requeridos, según sea el área de actividad de la asociación.

***Cooperación entre Cooperativas***

Para prestar mejor servicio a sus asociados y a la comunidad las cooperativas deben trabajar conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales, en otras palabras, mediante la integración en sus diversos grados. También pueden hacerlo a través de convenios en esos diversos niveles. Este principio es fundamental para enfrentar la competencia pues las empresas capitalistas se han concentrado en grandes corporaciones que llegan a formar los carteles y monopolios y, en todo caso, las grandes redes comerciales o industrias que se esparcen por el mundo actualmente.

***Compromiso con la Comunidad***

Esto es un interés por la comunidad. Las cooperativas deben trabajar por conseguir el desarrollo armónico y el bienestar de las comunidades donde operen. Este principio debe ser tomado muy en cuenta en el estatuto, reglamentos y planes que elabora la cooperativa.

Las cooperativas se guían también por los principios y criterios de las experiencias y los procesos comunitarios solidarios que son parte de nuestra cultura y recogen la tradición solidaria ancestral que han conformado nuestro pueblo.

Existen también otros principios que, si bien la Alianza Cooperativa Internacional y nuestra legislación no los recogen expresamente, sí se encuentran en la doctrina que emana de esa propia alianza y en general del desarrollo cooperativo a lo largo de muchos años de actividad. También es de comprender que la Alianza Cooperativa Internacional los ha reducido a siete, en aras de la brevedad y de facilitar y simplificar el proceso de formación y crecimiento de las cooperativas en la diversidad de economías, costumbres y culturas de los diferentes países del mundo.

## Régimen de Responsabilidad

En este orden de ideas, la responsabilidad cooperativa representa el monto hasta cuánto puede ser un asociado obligado a cumplir con las deudas o compromisos de la cooperativa. Es importante que al constituirse la cooperativa se exprese claramente el tipo de responsabilidad que asume esto, principalmente, para ofrecer seguridad a los terceros con los que dicha asociación efectúe negocios. Según lo establece el artículo 13, numeral 3 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (2001), el régimen de responsabilidad será “...limitado o suplementado y sus alcances”.

Es de responsabilidad limitada cuando los asociados responden por las obligaciones de la cooperativa hasta el monto de los certificados de aportación que hayan suscrito. Es de responsabilidad suplementada cuando los asociados asumen el compromiso de respaldar dichas obligaciones hasta por una cantidad adicional al valor del certificado. Dicha cantidad deberá estar contemplada en el acta constitutiva o en el estatuto de la cooperativa. En cualquiera de los casos, el asociado deberá responder a la cooperativa por las actividades que ellos realicen en la misma.

**Asociados a las Cooperativas**

Siguiendo el orden de ideas, se considera como asociado de una cooperativa a la persona natural o jurídica que, cumpliendo los requisitos de admisión, ejerce los derechos y asume las obligaciones y responsabilidades que le corresponden como tal.

Según lo contempla el artículo 18 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (2001), en sus numerales 1 y 2: “Pueden ser asociados las personas naturales, que sean trabajadores, productores primarios de bienes o servicios, o consumidores o usuarios primarios, las personas jurídicas de carácter civil, sin fines de lucro, siempre que reúnan los requisitos establecidos en el estatuto...”. También pueden formar parte de una cooperativa los adolescentes siempre y cuando cuenten con autorización de sus representantes, cumpliendo con lo establecido en el estatuto y según las leyes que regulan la materia.

No obstante, para formar parte de una cooperativa, los futuros asociados deben cumplir con ciertos requisitos:

* Tener capacidad, es decir, que no esté sometido a interdicción o inhabilitación, que esté en pleno goce de sus facultades intelectuales.
* Ser mayor de edad, en caso de adolescentes poseer una autorización de su representante legal.
* Cumplir con las disposiciones establecidas en los estatutos de la cooperativa.
* Tener carácter de productor primario de bienes o servicios, si se trata de una cooperativa de producción. Debe entenderse por productor primario quien trabaja en forma personal y directa en la cooperativa.
* Ser consumidor primario de bienes y servicios, si se trata de una cooperativa de obtención de bienes y servicios. Es consumidor primario quien utiliza los bienes y servicios para sí, para su familia o para el ejercicio de su actividad profesional.

## Instancias u Órganos de la Cooperativa

La forma organizativa de las cooperativas deberá atender a su propósito económico, social y educativo propiciando en todo momento la participación, evaluación y control permanente por parte de sus asociados. Mediante las instancias u órganos que se creen conforme a la ley y el estatuto. En todo caso, las cooperativas se deben promover y organizar con estructuras abiertas y flexibles en vez de estructuras estrechas y limitantes como ocurría en el pasado.

Las instancias u órganos de las cooperativas son la asamblea, la instancia administrativa o consejo de administración, la instancia de control y de evaluación o consejo de vigilancia, la instancia de educación o comité de educación, y las otras instancias que se requieran de acuerdo a las actividades y objetivos de la cooperativa de que se trate.

***La Asamblea***

Es la autoridad suprema de la cooperativa. Sus acuerdos obligan a todos los asociados, estén presentes o ausentes de la misma, siempre que no colidan con la ley, su reglamento y el estatuto. Las decisiones se tomarán en forma democrática. Las modalidades de realización de las asambleas o reuniones generales de asociados, su convocatoria, el quórum, las modalidades de votación, orden del día, entre otras, deberán ser previstas en el estatuto. De cada asamblea se deberá levantar el acta respectiva la cual deberá contener, al menos, nombres e identificación de los presentes, los puntos tratados y las decisiones tomadas.

***La Instancia Administrativa***

Es el órgano ejecutivo de la cooperativa, porque debe llevar a cabo los planes acordados por la asamblea ajustándose a las normas que ésta haya acordado. Por consiguiente, tendrá a su cargo la administración y dirección de los negocios socio-económicos. Podrá delegar sus funciones en uno o más gerentes, secretarios ejecutivos o en un comité ejecutivo o en cualquier otro funcionario u organismo, según lo decida el estatuto. Preferiblemente debe ser integrado por un número impar de miembros cuyos cargos serán denominados conforme lo establezca el estatuto.

Tendrá la representación judicial y extrajudicial de la cooperativa en la persona de su presidente o del miembro que establezca el estatuto y podrá delegarla para fines determinados con sujeción a las pautas que determinen el estatuto o los reglamentos internos. Los miembros de esta instancia administrativa podrán durar en sus funciones hasta tres años lo máximo pudiendo ser reelectos por otro periodo igual si así lo contemplare el estatuto.

***Instancia de Evaluación y Control***

Es el órgano encargado de velar por el estricto cumplimiento de la ley y su reglamento, del estatuto, de los reglamentos internos y de las decisiones de la asamblea, así como fiscalizar la actividad económica y contable de la cooperativa. Además, deberá controlar las otras actividades de la cooperativa, incluyendo la educación y la información, para mejor cumplimiento de sus funciones, podrá ordenar y realizar auditorías, pudiendo utilizar los servicios de profesionales en estas materias o de estas cooperativas especializadas al respecto. Al igual que para la instancia de administración, en ésta el número de miembros será determinado en el estatuto y el tiempo de duración en los cargos no será mayor de tres años, pudiendo ser reelectos, conforme también lo paute el estatuto.

***Instancia de Educación***

Esta instancia es obligatoria para todas las cooperativas y puede estar representada por un comité de educación. Según lo establece el artículo 41 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas el proceso educativo en las cooperativas consta de tres elementos principales: 1. La planificación y evaluación colectiva de la acción cooperativa diaria y permanente; 2. El diseño colectivo de estructuras y procesos organizativos que propicien el desarrollo de valores democráticos, solidarios y participativos y 3. Los procesos de formación y capacitación.

Esta instancia o comité de educación regularmente está regido por un reglamento interno a fin de clarificar mejor sus funciones sin contravenir lo que determine el estatuto.

***El Comité de Crédito***

Este comité funciona en las cooperativas de ahorro y crédito y también en las cooperativas de servicios múltiples, sus miembros son asociados y deben dedicarse a la recepción, estudio, análisis, aprobación y registro de las solicitudes de créditos o préstamos que hacen los asociados. En la medida que estas cooperativas multipliquen y diversifiquen sus actividades financieras podrán crear otras instancias o ampliar las funciones de los comités de crédito. Los miembros de este comité son designados por el consejo de administración pero deberán ser ratificados por la asamblea.

***Otros Comités o Instancias***

La cooperativa puede tener otras instancias o comités que cree por vía estatutaria o por decisión de la asamblea, según los requerimientos de la empresa. Sus miembros pueden ser asociados o personas allegada a la cooperativa, con conocimiento de las actividades o materias a que alude el respectivo comité. Pueden ser designados por el comité de administración o por la asamblea. Entre algunos comités podemos citar el de compras en las cooperativas de consumo, el de tráfico y mantenimiento en las cooperativas de transporte y el de distribución o de producción en las cooperativas de producción. Se recomienda que estos comités tengan sus reglamentos internos, que delimiten y clarifiquen sus funciones.

**Diferencias entre las Sociedades Mercantiles y las Sociedades Cooperativas**

Las principales diferencias que existen entre las sociedades cooperativas y las sociedades mercantiles son según Celis (2003, p.21):

**Cuadro Nº 1: Diferencias entre las Sociedades Mercantiles y las Sociedades Cooperativas**

|  |  |
| --- | --- |
| **Sociedades Mercantiles** | **Sociedad Cooperativa** |
| * Limitada cantidad de accionistas | * Se admiten cualquier cantidad de asociados |
| * El poder lo determina la cantidad de acciones que se posean. | * Cada miembro tiene un solo voto independiente de la cantidad de certificaciones que posea. |
| * El capital se fija en el documento constitutivo. Su alteración se rige por normas jurídicas. | * El capital es indeterminado. |
| * Las acciones son negociables y transferibles. | * Los certificados son intransferibles y solo pueden ser negociados entre cooperadores. |
| * Las utilidades o ganancias se reparten según el número de acciones de cada socio. | * Los excedentes se distribuyen sobre la base de las operaciones y trabajo que el socio haya aportado. |

Fuente: Celis, 2003.

**Tipos de Cooperativas**

Según lo dispone la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOP) en su página en línea, las empresas cooperativas en Venezuela se clasifican según la actividad para la que fueron creadas.

**Cooperativas de Producción de Bienes y Servicios**

Consisten en agrupaciones de personas de un mismo oficio o con un fin común, que por medios propios producen ciertos artículos vendiéndolos directamente y distribuyéndose entre ellos las ganancias. Este tipo de Cooperativas tienen como meta principal la producción de bienes o prestación de servicios, tales como: la producción industrial o artesanal, la producción agropecuaria o pesquera, la producción minera, transporte colectivo o de carga, producción de diversos servicios del hogar, mantenimiento, reparaciones menores y mayores, salud, hogares de cuidados de infantes y, en general, de todas aquellas actividades que son demandadas por otras personas o instituciones.

**Cooperativas de Producción Industrial**

Es una cooperativa de trabajadores y tiene como objeto transformar materia prima en bienes que tengan características para satisfacer una necesidad de los consumidores mediante procesos tecnológicos industriales. Ejemplo de este tipo puede ser:

-    Cooperativas lácteas: ellas pueden producir quesos, mantequilla, yogurt, dulces y sus derivados.

-    Cooperativas de carpinterías: están en capacidad de ofrecer muebles, juguetes, utensilios de cocina o insumos para la construcción (puertas, marcos, ventanas, etc.).

**Cooperativa de Producción Agrícola**

Es una asociación conformada por varios afiliados que trabajan la tierra, comercializan sus productos, aprovechan descuentos y ventajas de comprar en cantidad entre varios agricultores que se unieron en una cooperativa de este tipo.  Las Cooperativas agrícolas desarrollan  sus labores de forma conjunta y organizada. Es decir, si las personas que conforman una cooperativa agrícola diseñan, por ejemplo, una marca de mermeladas de frutas cuyos insumos producen ellos mismos, habrán expandido su actividad cooperativa a la producción industrial, con el consecuente beneficio económico tanto para los asociados como para los consumidores.

**Cooperativa de Producción Pesquera**

Es la unión de diversas personas dedicadas a la actividad pesquera que suman sus esfuerzos para mejorar sus condiciones de producción, potenciando el alcance de su trabajo. En este tipo de cooperativas cabe pensar en el potencial industrial  que se podría desarrollar a partir de todo los productos que vienen del mar.

**Cooperativa de Producción de Servicios**

Son aquellas empresas cooperativas que prestan servicios a la comunidad en diferentes áreas como: transporte, reparaciones, mantenimiento, tapicería, fumigación, recolección de basura, jardinería, distribución de gas doméstico, transporte escolar, entre tantas como sea posible imaginar.

**Cooperativas de Consumo de Bienes y Servicios**

Existen las Cooperativas de obtención de bienes y servicios.  Aquí entran las Cooperativas de Consumo y las Cooperativas de Ahorro y Préstamo. La primera tiene como objetivo satisfacer mejor y más económicamente las necesidades de sus miembros. Lo anterior se da por medio de la mejora de los servicios de compra y venta de artículos de primera necesidad.

**Cooperativas de Ahorro y Crédito**

Las Cooperativas de Ahorro y Crédito son aquellas que tienen por objeto fundamental fomentar el ahorro y otorgar préstamos a sus asociados con los recursos aportados por los mismos, a un interés muy bajo, con el fin de eliminar los altos costos que representan los créditos otorgados por los bancos comerciales.

Estas operaciones de ahorro y crédito deben estar limitadas exclusivamente a sus asociados y con el dinero proveniente de los mismos no pudiendo, en consecuencia, realizar actividades de intermediación financiera, es decir, la captación de recursos del público,  incluidas las operaciones de mesa de dinero, con la finalidad de otorgar créditos, financiamientos o inversiones en valores, las cuales están reservadas a los bancos, entidades de ahorro y préstamo y demás instituciones financieras autorizadas y reguladas por la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras. Sin embargo, las Cooperativas de Ahorro y Crédito podrán ser entes de ejecución del sistema micro financiero, de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley de Creación, Estímulo, Promoción y Desarrollo del Sistema Micro-financiero para prestar los servicios previstos en la citada Ley.

Por otra parte, cabe indicar que de conformidad con el dictamen emanado de la Superintendencia de Cajas de Ahorro, las Cooperativas de Ahorro y Crédito se excluyen del ámbito y control de la Ley de Cajas de Ahorro y Fondos de Ahorro por cuanto la naturaleza jurídica de sus operaciones difieren de los elementos esenciales que caracterizan una Caja de Ahorro como lo son el ahorro sistemático de sus asociados deducidos de su remuneración con ocasión de la prestación de sus servicios y el aporte patronal equivalente a los porcentajes retenidos a los trabajadores.

Asimismo, la Disposición Final Primera de la referida ley contempla: “Las disposiciones del presente Decreto Ley no son aplicables a las asociaciones de carácter comunitario, orientada a promover y fortalecer el ahorro de los ingresos propios y la autogestión de la economía popular, las cuales se regirán por sus propios estatutos…” dentro de las cuales se pueden ubicar las Cooperativas de Ahorro y Crédito y en consecuencia sujetas al ámbito de aplicación de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas.

**Diferencias entre una Cooperativa de Ahorro y un Banco**

Según lo señala Celis (2003, p.28) existen marcadas diferencias entre una cooperativa de ahorro y lo que es una entidad bancaria, para ello el autor presenta las más importantes de estas diferencias:

**Cuadro Nº 2: Diferencias entre una Cooperativa de Ahorro y un Banco.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Cooperativa de Ahorro** | **Entidad Bancaria** |
| * Es de los asociados. | * Es de un grupo de personas que aportan el capital |
| * Las ganancias que genera se distribuyen entre los asociados. | * Las ganancias que genera el banco se distribuyen entre los accionistas. |
| * Conceden préstamos a los asociados que lo requieran. | * Conceden préstamos a quienes normalmente ya tienen dinero, exigen que el solicitante tenga bienes de fortuna para cederlos como garantía. |
| * Otorgan préstamos a intereses bajos. | * Otorgan préstamos con intereses altos. |

Fuente: Celis, 2003.

**Las Cooperativas de Consumo**

Presentan dos formas básicas para la consecución de sus metas. La primera, consiste en aprovechar los descuentos compras al mayor y vender los productos a sus miembros a los costos de adquisición aumentando solo en una pequeña porción para cubrir los gastos generales de operación. En este caso, el cooperador tiene el beneficio inmediato de adquirir sus productos más baratos. Esta fórmula consigue el objetivo de aumentar indirectamente el salario de los asociados.

La otra manera de funcionamiento de las Cooperativas de Consumo, es vender los productos a los precios corrientes en el mercado y distribuir las ganancias entre sus socios de acuerdo a la proporción de compras que ha realizado cada socio. Las áreas en las que pueden desarrollarse cooperativas de consumo son bastante amplias. Entre ellas tenemos: alimentaria, farmacéutica, vestidos, muebles, de vivienda y, en general, todos aquellos bienes que pueden ser adquiridos en mejores condiciones para el consumidor.

En las cooperativas de consumo el objetivo básico se fundamenta en anteponer el interés del consumidor al del comerciante y el intermediario. Esto lejos de ser censurable es altamente honorable pues el comercio es para servir a los consumidores, no para enriquecer a los intermediarios. Por otro lado, las Cooperativas de Servicios son empresas que se organizan entre los asociados para ofrecer entre sus integrantes una serie de servicios cubriendo los costos y donde la ganancia se revertirá entre sus afiliados en la proporción en la que utilizaron esos servicios.

En este grupo de las cooperativas de servicios se ubican las Cooperativas de Ahorro y Préstamo. Estas se conforman con un grupo de personas que pueden pertenecer a una misma comunidad, empresa, etc., que se organizan para ahorrar periódicamente, creándose así un crédito mutuo al cual tienen la posibilidad de acceder para solicitar préstamos sobre sus ahorros.  En ellas se cobran intereses bajos y se eliminan los altos costos de la usura en los créditos otorgados por los bancos comerciales. Estas normalmente se conocen como Caja de Ahorros, Banco Cooperativo, entre otros.

**Las Cooperativas Mixtas**

Persiguen dos objetivos a saber: la producción de bienes y servicios para terceros y la obtención de bienes y servicios para sus asociados.   Las Cooperativas Mixtas deben su nombre a la posibilidad de tener, al mismo tiempo, dos o más de los perfiles que se han descrito anteriormente.

## Aspectos Contables de las Cooperativas

En relación a los aspectos contables, el artículo 53 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (2001) contempla: “las cooperativas llevarán contabilidad conforme con los principios contables generalmente aceptados, aplicables a las cooperativas y establecerán sistemas que permitan que los asociados, las instancias de coordinación y control definidas en los estatutos y el sector cooperativo cuenten con información oportuna y adecuada para la toma de decisiones. El régimen relativo al ejercicio económico se establecerá en el estatuto así como las disposiciones para el ejercicio irregular al inicio de la cooperativa”.

**Recursos y Patrimonio**

Las cooperativas dependen de la disponibilidad de recursos para cubrir sus costos de operación, es decir, una vez previstos los costos que deberán sufragar, se hace necesario obtener los recursos. En las empresas mercantiles, los recursos los aportan los socios en forma de capital, este aporte determina su peso en las decisiones de la empresa y el porcentaje de participación en las ganancias. En las cooperativas, el capital es igualmente aportado por los socios, sin embargo, el peso en las decisiones es igualitario para todos y la participación en los beneficios de la cooperativa lo determina su participación laboral y de uso que el asociado haya hecho de la misma.

***El Patrimonio***

Las asociaciones cooperativas obtienen sus recursos patrimoniales a través de la gestión democrática de sus propias actividades económicas. Al inicio de sus actividades los recursos patrimoniales de las cooperativas deben provenir de sus propios asociados mediante aportes en dinero, en especie o en trabajo y, posteriormente, como resultado de la reinversión de excedentes, cuando así sea decidido en la asamblea. Los recursos económicos o financieros de las cooperativas constituyen su patrimonio social el cual es denominado así con el objeto de poder diferenciarlo del capital que es el recurso económico o financiero de las empresas mercantiles. Fortaleciendo lo anterior, y según lo señala Celis (2003):

Los recursos de las cooperativas son aportados por los asociados de la siguiente forma: Adquisición de Certificados de Aportación, Rotativos y de Inversión. Donaciones directas o por testamentos y, Montos que la Asamblea determine para incrementar su patrimonio, préstamos y crédito (p.90).

Como ya se mencionó anteriormente, las cooperativas pueden recibir recursos mediante aportes de los socios al momento de conformarse o por emisiones de certificados o donativos a lo largo de su gestión. Durante las actividades regulares de las cooperativas pueden aumentar sus recursos financieros, también llamado patrimonio, a través de:

* Certificados de aportación de los nuevos socios.
* Certificados de aportación que la asamblea haya decidido emitir para el desarrollo de nuevas áreas.
* Certificados rotativos que son emitidos para financiar proyectos de ampliación o para iniciar nuevos proyectos.
* Certificados de inversión, que son emitidos a objeto de fortalecer el patrimonio de la cooperativa.
* Créditos y donativos que se reciben. Aumento del patrimonio, aprobado por la asamblea y financiado con recursos obtenidos en la gestión económica anterior. Excedentes calculados en las reservas y fondos permanentes.

Debido a la importancia que los certificados representan para las cooperativas, al respecto Celis (2003) los define como: “...el documento, la constancia, el recibo de las aportaciones de los socios, son títulos que respaldan los ingresos económicos que la cooperativa ha recibido de los socios” (p.91). Es de suma importancia mencionar que el estatuto establecerá las normas para cada tipo de aportación estableciendo si estas recibirán interés y cuál será el límite del mismo.

***Los Fondos y las Reservas***

Los fondos y las reservas representan los ahorros de la cooperativa o los apartados destinados a cubrir imprevistos. Estos apartados se toman por lo general de los excedentes o ganancias de la gestión de años anteriores a pesar de que pueden generarse de otros tipos de aportes. Los fondos y las reservas forman parte del patrimonio de la cooperativa una vez que hayan sido conformados y tienen por objeto financiar proyectos, cubrir posibles pérdidas o aumentar los activos de la asociación.

Como ya se ha mencionado anteriormente, la asamblea es el centro de las decisiones más importantes en una cooperativa y, por lo tanto, ésta es la encargada de incorporar en los estatutos los fondos y las reservas que considere conveniente, en vista de que existen varios tipos de fondos y diferentes apartados para reserva. La vigente Ley Especial de Asociaciones Cooperativas contempla en su capítulo VII, denominado Régimen Económico, la obligatoriedad de que sean establecidas algunas de estas formas de previsión presupuestaria.

En este orden de ideas es de sumo interés mencionar que los fondos y las reservas son patrimonio de la cooperativa y por ende son propiedad colectiva de todos los asociados lo cual determina ciertas características importantes como:

* Los recursos constituidos como fondos o reservas no pueden ser dispuestos total ni parcialmente por ningún asociado.
* Los fondos y las reservas se originan de las ganancias o excedentes no repartidos, sin embargo, una vez constituidos como apartados no pueden ser repartidos entre los asociados. Si llegara a decidirse la liquidación de la cooperativa los fondos y reservas se destinarán a cubrir las deudas contraídas.
* Los fondos y las reservas que obliga la Ley, los estatutos y los de asambleas son creados con objetivos específicos y definidos no podrán ser utilizados parta otros fines que los que justificaron su creación.

**Consejos Cooperativos Estadales**

El Consejo Cooperativo Estadal es un instrumento que permite concederle especial atención al movimiento cooperativista. Anteriormente el Cooperativismo había sido subestimado pero gracias a la gestión presidencial se rescató este sistema político, económico y social que viene creciendo exponencialmente como protagonista del nuevo modelo de país Bolivariano basado en el desarrollo endógeno. Razón por la cual, se requiere de la difusión de una política de Estado capaz de garantizar el posicionamiento orgánico y funcional del Cooperativismo como proyecto de vida de los venezolanos.

Los Consejos Cooperativos Estadales, tienen como objetivo integrar y fortalecer el movimiento cooperativo en todos los estados del país. Asimismo, pretende acercar la gestión, de la Superintendencia Nacional de Cooperativas, a los territorios donde tiene lugar la actividad cooperativista. Lo anterior con la intención de promocionar la contraloría social y planificar redes productivas e instrumentos de capacitación. Estos Consejos también buscan establecer vínculos permanentes entre el movimiento cooperativista y los organismos del poder público y privado además de garantizar el cumplimiento de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas.

***Funciones del Consejo Cooperativo Estadal***

Este consejo tiene entre sus funciones principales generar mecanismos de integración del sector cooperativo, planificar la gestión cooperativa, articular redes productivas e impulsar los núcleos de desarrollo endógeno. Además, desarrollar estrategias de formación y capacitación, llevar las estadísticas relacionadas con la información cooperativista, coordinar los procesos administrativos relacionados con la reserva de denominación, establecimiento de vínculos interinstitucionales e ínter programáticos, prestar asesoría y acompañamiento para la formulación de proyectos productivos, canalizar mecanismos de financiamiento y garantizar la efectiva atención a las denuncias y demandas de orden legal.

*Integrantes del Consejo Cooperativo Estadal*

El Consejo Cooperativo Estadal para poder cumplir con sus funciones deberá estar conformado principalmente por las Coordinaciones Regionales la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOP). Además por:

* **Movimiento Cooperativo:** constituido por Organismos de Integración u otras formas de Articulación Cooperativa.
* **Sector Público:** conformado por entidades estratégicas regionales capaces de articular a otras instituciones y proporcionar recursos.
* **Sector Privado:** representado en centrales empresariales y empresas autónomas comprometida con el movimiento cooperativo

## La Superintendencia Nacional de Cooperativas

La Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOP) es un organismo adscrito al Ministerio para la Economía Popular al que por ley le corresponde la legalización, registro, supervisión y promoción de las cooperativas en Venezuela. SUNACOOP es la entidad del Estado que tiene como objetivo impulsar, apoyar y fomentar la economía cooperativa en el país. Para ello, desarrolla una serie de programas de fortalecimiento a las cooperativas existentes mediante la generación de espacios de encuentro, intercambios y posicionamiento del movimiento cooperativo. Es también su deber servir como soporte a las personas o grupos de personas que tienen una idea a desarrollar y requieren de una asesoría más especializada bien sea a nivel económico, jurídico u operativo.

# Funciones de la Superintendencia Nacional de Cooperativas

Según el artículo 81 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (2001), se contempla lo siguiente: La Superintendencia Nacional de Cooperativas tiene las siguientes funciones:

* Ejercer la fiscalización de las cooperativas de acuerdo con lo establecido en esta Ley.
* Organizar un servicio de información sobre las cooperativas con objeto de facilitar el control de las mismas.
* Imponer sanciones a las cooperativas de conformidad con las disposiciones de esta Ley.
* Coordinar con otros organismos competentes la ejecución de las políticas de control en materia cooperativa.
* Dictar, dentro del marco de sus competencias, las medidas que fueren necesarias para el cumplimiento de sus funciones.
* Emitir las certificaciones a las que se refiere esta Ley.
* Remitir a los organismos de integración la información y los documentos relacionados con las cooperativas afiliadas para que estos organismos coadyuven en la corrección de las irregularidades detectadas.
* Las demás que establezca esta Ley.

A estas disposiciones legales también se le deben sumar las siguientes actividades:

* Tener el registro de Cooperativas existentes en el país.
* Asistir a las reuniones de los órganos administrativos y Asambleas de las cooperativas con derecho de voz pero sin voto.
* Promover el desarrollo, fomento y educación cooperativa.
* Proporcionar asesoramiento y ayuda técnica a las cooperativas y grupos en formación.
* Servir de órgano de consulta para la correcta interpretación de la Ley y sus Reglamentos.
* Trabajar conjuntamente con los Organismos de Integración para lograr el crecimiento y el buen funcionamiento de las cooperativas.

# Facultades de la Superintendencia Nacional de Cooperativas

La Superintendencia Nacional de Cooperativas tiene la facultad de sancionar a las cooperativas que incumplan o cometan actos contrarios a las disposiciones de la Ley, su Reglamento y demás instrumentos legales. En primer lugar, la Superintendencia intenta que la cooperativa resuelva su situación legal mediante correspondencias, entrevistas o visitas. Si la situación no se resuelve, puede aplicar las siguientes sanciones:

* Imposición de multas.
* Intervención legal.
* Cancelación de la autorización para funcionar.

También la Ley de Cooperativas provee sanciones para aquellas personas o instituciones que, sin ser una cooperativa, utilicen indebidamente la palabra “cooperativas” o sus derivadas: “cooperador”, “cooperativistas”, etc.

## Fundamentos Legales

En esta sección se presentan los principales aspectos de carácter legal que se relacionan con la exención del Impuesto sobre la renta de las cooperativas, principalmente del sector servicios, que es el objeto de estudio de esta investigación.

# Régimen Jurídico de las Asociaciones Cooperativas

Las cooperativas y sus formas de coordinación, asociación e integración según Botello (2003), se rigen por el marco legal siguiente: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Ley Especial de Asociación Cooperativas, Reglamento Parcial de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, Estatutos, Reglamentos y disposiciones internas y en general, por el Derecho Cooperativo.

# Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela y Cooperativismo

La Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999) contempla, en materia de cooperativas, una serie de normas que serán fuentes de derecho y que hacen obligante la modificación de leyes que impedían el ejercicio de algunas actividades por parte de las cooperativas. En su artículo 70 la Constitución señala, entre otras formas de asociaciones, a las cooperativas como medios de participación y protagonismo del pueblo en ejercicio de su soberanía, en lo social y económico, las cuales deben estar guiadas por valores de la mutua cooperación y solidaridad.

Por su parte el artículo 118 *ejusdem* contempla que se reconocerá el derecho de los trabajadores y de la comunidad para desarrollar asociaciones de carácter social y participativo, como lo son las cooperativas, siempre y cuando estas se organicen para fomentar el desarrollo de cualquier tipo de actividad económica, de conformidad con la Ley.

Seguidamente, el artículo 184 *ejusdem*, deja abierta la posibilidad de que los ciudadanos participen como beneficiarios de procesos de descentralización para prestación de servicios a las comunidades organizadas promovidos por los estados y municipios, ya que establece en su aparte 3 que el Estado promoverá la participación en procesos económicos estimulando las expresiones de la economía social, tales como cooperativas, y en su aparte 5 se establece que a través de la creación de dichas organizaciones cooperativas comunales de servicios, se generaran fuentes de empleo y de bienestar social, y el Estado buscara el mantenimiento y perduración de estas agrupaciones creando políticas donde estas tengan participación activa.

El articulo 308 *ejusdem* prevé que en busca de fortalecer el desarrollo económico del país, el Estado venezolano protegerá y promoverá todas las asociaciones comunitarias, entre estas las cooperativas, siempre que se conformen bajo el régimen de propiedad colectiva para el trabajo, el ahorro y el consumo.

De manera indirecta, la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela hace mención a las Asociaciones Cooperativas, en el artículo 52 el cual expone que “Toda persona tiene derecho de asociarse con fines lícitos de conformidad con la ley. El Estado estará obligado a facilitar el ejercicio de ese derecho".

De igual forma, el artículo 299 señala que nuestro régimen socioeconómico posee sus bases fundamentales en los principios de justicia social, democratización, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, con el fin de asegurar un desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para todos los venezolanos. Así mismo, el Estado con la participación e iniciativa privada promoverá el desarrollo de la economía nacional, con miras a lograr generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país. Para ello, garantizara la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta.

## Ley Especial de Asociaciones Cooperativas

La vigente Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (2001), establece en su artículo 1 su finalidad, al señalar: “La presente Ley tiene como objeto establecer las normas generales para la organización y funcionamiento de las Cooperativas”. Asimismo, dicha Ley tiene como objetivo señalar los mecanismos de relación, participación e integración de estas asociaciones a los procesos comunitarios, con los sectores público, privado y con la economía nacional. También se establecen las formas que el Estado dispone para procurar la promoción, protección y control de las cooperativas que se formen en el país.

En vista que esta Ley es el marco legal más importante, luego de la Constitución Nacional, en el que se rigen las cooperativas y que en ésta se enmarcan todas las disposiciones concernientes al origen, formación, desarrollo y actuación de estas asociaciones; para efectos del desarrollo del presente estudio, se tomara como base legal solo los artículos de la Ley en cuestión que contemplen los aspectos fiscales y contables de este tipo de agrupaciones.

Según el artículo 47 del Capítulo VII de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (2001) denominado Régimen Económico:

El monto total del capital constituido por las aportaciones será variable e ilimitado, sin perjuicio de poder establecer en el estatuto una cantidad mínima y procedimientos para la formación e incremento del capital, en proporción con el uso, trabajo y producción real o potencial de los bienes y servicios y de los excedentes obtenidos.

Seguidamente, el artículo 51 establece:

Las reservas de emergencia, el fondo de educación, los otros fondos permanentes, así como los legados, donaciones y cualquier otro bien o derecho patrimonial otorgado a la cooperativa a título gratuito, constituyen patrimonio repartible de las cooperativas, en consecuencia no podrán distribuirse entre los asociados a ningún título, ni acrecentarán sus aportaciones individuales.

La Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (2001) contempla en el artículo 52:

Las cooperativas podrán asumir todas las formas de pasivo y emitir obligaciones a suscribir por asociados o terceros.

Las cooperativas deberán aprobar en reuniones generales de asociados o asamblea, las formas o mecanismos que garanticen que los pasivos asumidos para su funcionamiento ordinario o para su crecimiento, serán sustituidos, en el tiempo, con aportes de sus propios asociados y con parte de los excedentes.

De igual manera, como este estudio es realizado con fundamentos contables, es importante señalar los aspectos que contempla la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (2001) en canto al control contable de dichas asociaciones, esto lo establece en el artículo 53:

Las cooperativas llevarán contabilidad conforme con los principios contables generalmente aceptados, aplicables a las cooperativas y establecerán sistemas que permitan que los asociados, las instancias de coordinación y control definidas en los estatutos y el sector cooperativo cuenten con información oportuna y adecuada para la toma de decisiones. El régimen relativo al ejercicio económico se establecerá en el estatuto así como las disposiciones para el ejercicio irregular al inicio de la cooperativa.

A diferencia de una empresa no cooperativista, las asociaciones cooperativas al final de su ejercicio económico deberán determinar su utilidad, que en este caso se denomina excedente según lo prevé el artículo 54 de la Ley:

El excedente es el sobrante del producto de las operaciones totales de la cooperativa, deducidos los costos y los gastos generales, las depreciaciones y provisiones, después de deducir uno por ciento (1%) del producto de las operaciones totales que se destinará a los fondos de emergencia, educación y protección social por partes iguales.

De los excedentes, una vez deducidos los anticipos societarios, después de ajustarlos, si procediese, de acuerdo a los resultados económicos de la cooperativa, el treinta por ciento (30%) como mínimo se destinará:

1. Diez por ciento (10%) como mínimo, para el fondo de reserva de emergencia que se destinará a cubrir situaciones imprevistas y pérdidas.

2. Diez por ciento (10%) como mínimo, para el fondo de protección social que se utilizará para atender las situaciones especiales de los asociados trabajadores y de los asociados en general.

3. Diez por ciento (10%) como mínimo, para el fondo de educación, para ser utilizado en las actividades educativas y en el sistema de reconocimiento y acreditación.

La asamblea o reunión general de asociados podrá destinar el excedente restante a incrementar los recursos para el desarrollo de fondos y proyectos que redunden en beneficio de los asociados, la acción de la cooperativa y el sector cooperativo y podrán destinarlos para ser repartidos entre los asociados por partes iguales como reconocimiento al esfuerzo colectivo o en proporción a las operaciones efectuadas con la cooperativa, al trabajo realizado en ella y a sus aportaciones.

Cuando una cooperativa tenga pérdidas en su ejercicio económico éstas serán cubiertas con los recursos destinados al fondo de emergencia, si éste fuera insuficiente para enjugarlas, deberán cubrirse con las aportaciones de los asociados.

En atención a la investigación que se busca realizar, es conveniente mencionar que la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (2001) prevé para este tipo de asociaciones formas de promoción y protección por parte del Gobierno Nacional, esto está contemplado en el articulo 89 denominado Modos de Promoción y Protección del Estado en el cual señala que éste a través de organismos competentes, realizará la promoción de las cooperativas por medio de mecanismos como lo que establece en el numeral 11 del mismo artículo:

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.

**Proyecto de Reglamento Definitivo de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas**

El proyecto de reglamento definitivo de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas existente a la fecha en su artículo 1: “el presenteReglamento regulará la organización y funcionamiento de las asociaciones cooperativas y organismos de integración, así como la protección, supervisión y control por parte de los organismos competentes”.

## Ley del Impuesto sobre la Renta

Como ya se ha señalado a lo largo de la investigación, la misma pretende estudiar el impacto que la exención de Impuesto sobre la Renta de las cooperativas ha tenido sobre la recaudación de ingresos del Estado durante el periodo 2001-2006, es por ello que es de suma importancia establecer lo que esta Ley prevé en cuanto a la exención del impuesto. El artículo 14 denominado exenciones señala que estarán exentos de impuesto, y específicamente en el numeral 11:

Las instituciones de ahorro y previsión social, los fondos de ahorros, de pensiones y de retiro por los enriquecimientos que obtengan en el desarrollo de las actividades que les son propias. Igualmente, las sociedades cooperativas cuando operen bajo las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional. (p. 10)

**Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**

Por su parte el reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (2003) prevé en su artículo 20, del Capítulo IV De Las Rentas Exentas y sus Beneficiarios: “Se entenderá que una sociedad cooperativa opera bajo las condiciones fijadas por el Ejecutivo Nacional, cuando cumpla con las formalidades y requisitos establecidos en las leyes o reglamentos para su ejecución.”

**Aviso oficial SENIAT y SUNACOOP**

Como ya se ha señalado anteriormente, la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas y en el caso específico de esta investigación, la Ley del Impuesto sobre la Renta, prevén exenciones de impuestos a las cooperativas. Cabe destacar que la Administración Tributaria através de su aviso oficial denominado: Pasos a Seguir por Las Asociaciones Cooperativas ante el SENIAT para obtener la Exención del Pago de Tributos (ISLR-ID, publicado en Gaceta Oficial 38.347 de fecha 30 de diciembre del año 2005, establece que para que las asociaciones cooperativas puedan gozar de esta dispensa deben tener previa autorización del SENIAT.

De esta publicación se desprende que las Cooperativas deberán solicitar por escrito ante la Administración Tributaria la calificación de exención del pago del Impuesto sobre la Renta, como se indica a continuación:

Dirigir solicitud a la Gerencia General de servicios Jurídicos del SENIAT, la cual podrá ser entregada ante cualquier oficina del SENIAT a nivel nacional, o en la sede de la Gerencia antes mencionada, ubicada en la Avenida Libertador, Centro Comercial Libertador, nivel P-2, Local 33, Caracas, Distrito Capital, y deberá estar acompañada por los siguientes recaudos:

* Copia simple del documento constitutivo y estatutos de la asociación cooperativa.
* Registro de información Fiscal (RIF) de la asociación cooperativa.
* Certificado de cumplimiento dirigido al SENIAT, otorgado por la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOP).
* Timbre fiscal de 0.5 UT por la primera hoja y de 0.02 UT por hoja adicional.

En las solicitudes antes indicadas, deberá expresarse la dirección de su domicilio fiscal, debiendo estar firmada por el solicitante.

De igual manera, este Aviso Oficial prevé en su numeral cuarto:

Verificado el cumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT, emitirá un pronunciamiento calificando a la asociación solicitante como exenta y consecuencia la misma se encontrará libre del pago del tributo y no sujeta a retenciones, por los enriquecimientos que obtengan en el desempeño de sus actividades propias de su objeto, debiendo presentar las declaraciones correspondientes de cada ejercicio económico.

El único aparte del numeral cuarto de este Aviso Oficial de la SUNACOOP y el SENIAT, contempla:

Aunque sean calificados como exentas del pago del Impuesto sobre la Renta, las asociaciones cooperativas deben cumplir con los deberes formales establecidos en la Ley que regula éste tributo y su reglamento, y en la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, comprendiendo entre ellos, el llevar los libros de contabilidad y registros de sus operaciones tributarias por mes calendario, pudiendo ser objeto de fiscalizaciones por parte del SENIAT y la SUNACOOP, y en caso de comprobarse la simulación del acto cooperativo se perderá el beneficio de la exención.

De manera independiente del procedimiento antes senalado, se debe tener en cuenta que las disposiciones establecidas por la ley que rige la materia, en este caso la del Impuesto sobre la Renta, prevalecen legalmente. Por ello cabe mencionar que segun lo prevé el parágrafo unico del artículo 14 de la ley del Impuesto sobre la Renta, las asociaciones cooperativas no requieren de la calificación y registro de la exención para poder disfrutar de la misma, sin embargo el mencionado aviso oficial es un acto meramente administrativo y de caracter complementario emitido por la Administración Tributaria como medio de control y supervisión de este tipo de asociaciones.

**Sistema de Variables**

Partiendo de los objetivos específicos se elabora el cuadro de variables que contiene la variable nominal, los indicadores de la investigación, las dimensiones y los instrumentos a ser utilizados para obtener la información. Un sistema de variables, consiste en una serie de características por estudiar, definidas de manera operacional y en función de sus indicadores o unidades de medida.

Según Tamayo (2000) la variable es: “un aspecto o dimensión de un fenómeno que tiene como característica la capacidad de asumir distintos valores, ya sea cuantitativa o cualitativamente”. (p.109), la variable representa algún aspecto del problema a explicar para sustentar los objetivos de la investigación.

Por su parte Arias (2006) considera una variable como “una característica o cualidad, magnitud o cantidad que puede sufrir cambios y que es un objeto de análisis, medición o control en una investigación” (p.57). En toda variable, el factor que asume esta condición debe ser determinado mediante la observación y estará en condiciones de medirse para enunciar que de una entidad de observaciones a otra el factor varia, y por lo tanto, cumple con sus características.

Para Arias (2006), en el proceso de operacionalizacion de variables, se deben determinar los parámetros de medición, a partir de los cuales se establecerá la relación de las variables enunciadas. El sistema de variables del presente estudio se desarrollo mediante un cuadro, donde se especifican los indicadores y los instrumentos utilizados para efectuar la medición. A continuación se presenta el cuadro de operacionalizacion de las variables de estudio:

**Definición de Términos Básicos**

* ***Actividades exentas****:* actividades que en principio están sujetas a gravamen, pero que en virtud de su finalidad específica o de las circunstancias que concurren en el titular que las realiza, quedan excluidas del impuesto de que se trate.
* ***Actividades sujetas****:* actividades que inciden en el supuesto de hecho del respectivo impuesto.
* ***Alícuota****: c*antidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen. Cuota parte proporcional de un monto global que determina el impuesto a pagar.
* ***Base imponible****:* magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto. Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto. Cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas de impuesto.
* ***Beneficios fiscales****:* toda actividad desarrollada por el Estado para estimular o mejorar las condiciones económicas de personas o grupos en particular con el fin de favorecer algún sector productivo de intercambio de bienes o servicios.
* ***Capacidad contributiva****:* capacidad económica de pago público.
* ***Causación****: v*erificación integra de los elementos que constituyen el hecho imponible.
* ***Código Orgánico Tributario****:* fuente de derecho tributario en Venezuela. Norma jurídica rectora del ámbito tributario.
* ***Contribuyente****:* aquel sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho imponible. Dicha condición puede recaer en las personas naturales, personas jurídicas, demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho y entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y de autonomía funcional.
* ***Cuota tributaria****:* cantidad a satisfacer al Fisco Nacional por un tributo. Se obtiene aplicando la base liquidable a la alícuota tributaria correspondiente.
* ***Deberes formales****:* obligaciones impuestas por el Código Orgánico Tributario o por otras normas tributarias a los contribuyentes, responsables o determinados terceros.
* ***Disponibilidad de la renta****:* principio relacionado con en el Impuesto sobre la Renta, que se refiere a la oportunidad en la cual el titular de un enriquecimiento, puede hacer uso del mismo desde el punto de vista legal y económico.
* ***Disponibilidad del ingreso****:* relacionado con el Impuesto sobre la Renta, momento en que el ingresos se considera disponible a los efectos del gravamen; cuando se encuentra efectivamente en poder del contribuyente, de manera que éste lo pueda usar, gozar y disponer sin limitación alguna.
* ***Elusión tributaria****:* acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas. Medio que utiliza el deudor tributario para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla.
* ***Enriquecimiento neto****:* a los fines de la Ley del Impuesto sobre la Renta, monto que se obtiene después de hacer las deducciones permitidas a la renta bruta.
* ***Enterar****:* pagar, abonar dinero. Acción de pagar los tributos ante las oficinas receptoras de fondos nacionales.
* ***Exención****:* dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley.
* ***Fiscalización****:* servicio de la Hacienda Pública Nacional, que comprende todas las medidas adoptadas para hacer cumplir las leyes y los reglamentos fiscales por los contribuyentes. Proceso que comprende la revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria a los contribuyentes, respecto de los tributos que administra, para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones
* ***Hecho imponible****:* presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden; y 2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.
* ***Hacienda Pública Nacional****:* comprende los bienes, rentas y deudas que forman el activo y el pasivo de la Nación, y todos los demás bienes y rentas cuya administración corresponde al Poder Nacional.
* ***Impuesto directo****:* impuesto que grava manifestaciones de riqueza.
* ***Impuesto progresivo****: i*mpuesto que aumenta proporcionalmente más que la base imponible.
* ***Impuesto sobre la Renta****:* impuesto aplicado sobre los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie. Salvo disposición legal, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará este impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingreso esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela, estarán sujetas a este impuesto siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela, y en caso de poseerlos, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.
* ***Impuesto****:* perteneciente a la clasificación de los tributos. Obligación pecuniaria que el Estado, en virtud de su poder de imperio, exige a los ciudadanos para la satisfacción de sus necesidades. A diferencia de las tasas, el impuesto no implica una contraprestación directa de servicios.
* ***Incentivos fiscales****:* instrumentos a través de los cuales se pretende estimular, beneficiar, e incentivar a determinados agentes económicos con el fin de que realicen determinadas actividades orientadas a ordenar algún sector en específico o a sencillamente desarrollar todas aquellas actividades que contribuyan al mejoramiento de la estructura productiva del país.
* ***Ingreso bruto****:* a los fines de Impuesto sobre la Renta, ingreso constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general y de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo disposiciones expresas de la ley correspondiente.
* ***Obligación tributaria****:* obligación que surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.
* ***Recaudación****:* actividad desarrollada por la Administración Tributaria consistente en la percepción de las cantidades debidas por los contribuyentes, como consecuencia de la aplicación de las diferentes figuras impositivas vigentes en el país.
* ***Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT):*** Órgano de ejecución de la administración tributaria nacional. Es un servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional, técnica y financiera, adscrito al Ministerio de Finanzas, al cual corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributaria fijadas por el Ejecutivo Nacional.
* ***Tributo****:* prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público exige en ejercicio de su poder de imperio a los contribuyentes con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público. Se clasifican en impuestos, tasas, precios públicos, contribuciones especiales y exacciones parafiscales.