

6. La tributación cooperativa en Venezuela

Yaika Weber

1. Introducción

La República Bolivariana de Venezuela es un estado federal en los términos que establece la Constitución Nacional, integrado por 23 estados, un Distrito Capital y las dependencias federales. Cada estado se divide a su vez en municipios autónomos.

Históricamente los ingresos públicos en Venezuela provenían esencialmente de la renta petrolera, del negocio de los hidrocarburos y de la explotación de nuestros recursos naturales no renovables, pero en los últimos treinta años esta situación ha empezado a cambiar.

Aunque nuestra economía continúa siendo altamente dependiente de los ingresos petroleros, los cambios de la sociedad venezolana de los últimos años, han traído como consecuencia la adopción de estrategias tributarias no petroleras, entre las que podemos resaltar, entre otros: la entrada en vigencia de una legislación que regula la materia, el Código Orgánico Tributario (1982); la aplicación de una administración especial para el Impuesto al Valor Agregado (1989); el establecimiento de un programa de reforma tributaria siguiendo una tendencia generalizada en América Latina como consecuencia de la crisis por deuda pública en la década de los 80 (1994); la creación de un ente especializado para la formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) (1994) hoy en día denominado Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributario (SENIAT).

No podemos afirmar que esté aún consolidado en el país el sistema tributario, entendido este como el conjunto de normas de contenido impositivo establecidas en armonía con los planes de financiamiento y objetivos del

Estado y en base a una clara delimitación de las potestades entre los entes con poder de exacción.¹

1.1. Sistema impositivo general y cooperativo del país

Con la reforma Constitucional de 1999, el sistema tributario nacional se comienza a fortalecer, ya que por mandato de la Carta Magna los ciudadanos deben coadyuvar con el gasto público mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

La cultura tributaria aún no se ha consolidado en nuestro país, no obstante, en las proyecciones oficiales del Presupuesto Nacional para el año 2009, los ingresos por tributos no petroleros alcanzan el 45% aproximadamente, siendo, de los impuestos vigentes en Venezuela, el Impuesto al Valor Agregado el principal tributo, seguido del Impuesto sobre la Renta y el Impuesto de Aduanas.

El sistema tributario venezolano está fundamentado en los principios constitucionales de legalidad, progresividad, equidad, justicia, capacidad contributiva, no retroactividad y no confiscación.

En función de estos principios el sistema tributario procura, la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, la efectiva igualdad del sujeto pasivo (el contribuyente); no puede establecer impuestos, tasas o contribuciones que no estén expresamente previstas como tales por la ley, ni otra forma de incentivos fiscales, tales como rebajas, exoneraciones ni exenciones. Busca igualmente la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida de la población.²

De acuerdo a lo consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Poder Público está distribuido entre el Poder Municipal, el Poder Estatal y el Poder Nacional. En materia tributaria las competencias se encuentran repartidas en los distintos niveles y por mandato constitucional, se generan una serie de rubros rentísticos.

¹ Rivas, Aurora de. El sistema Tributario Venezolano. Pág. 39 Tributum. Revista Venezolana de ciencias tributarias N° 1.1 Editorial Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal, 1996.

² Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela Art. 316

- Nivel Nacional: La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios; de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco; y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley.³
- Nivel Estatal: La organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estatales; los impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les asigne por ley nacional; el producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales; las tasas por el uso de sus bienes y servicios, el producto de multas y sanciones.⁴
- Nivel Municipal: Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística; impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos; el producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que les sean atribuidas.⁵

A los fines de garantizar la coherencia del Sistema Tributario como materia reservada a la Nación, el numeral 13 del artículo 156 de la nueva Constitución Nacional confiere al Poder Nacional la facultad de legislar “para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir

³ Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela Art. 156

⁴ Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela Art. 164

⁵ Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela Art. 179

principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales”.

La última reforma constitucional concibe al Sistema Tributario como un todo, y formula los principios de política tributaria que deberán seguir tanto el Poder Nacional como los estados y las municipalidades, lo que supone una coordinación y armonización entre los distintos niveles a los fines de evitar la doble imposición y el castigo a la capacidad contributiva del contribuyente.

La ampliación de las potestades tributarias de los estados y municipios, ha permitido la generación de recursos propios como una salida a la enorme dependencia del Presupuesto Nacional que tienen estos niveles de gobierno, pero esta situación ha afectado en algunos casos a los contribuyentes, en especial a las cooperativas, ya que ha faltado la armonización necesaria para evitar excesos tributarios.

En Venezuela, los tributos se encuentran sujetos a los mandatos Constitucionales; al Código Orgánico Tributario, salvo en algunas materias aduaneras específicas, que se aplica con carácter supletorio; a cada Ley nacional que regule la creación de un tributo nacional; a las leyes regionales que regulan la materia y a las ordenanzas del nivel local propias de la materia impositiva.

Los tributos, independientemente de su especie (impuestos, las tasas y las contribuciones especiales) son prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.⁶

El Código Orgánico Tributario establece la clasificación de los tributos aplicables en el país: los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales.⁷

Según Francisco Nitti “El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de

⁶ Villegas, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. P67. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1992

⁷ Código Orgánico Tributario artículo 12

las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.”

Los impuestos pueden ser directos: los que gravan las manifestaciones ciertas y seguras de riqueza, por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta, petróleo, hierro, impuesto sobre sucesiones, activos empresariales, ajustes por inflación; o impuestos indirectos que son los que gravan los signos mediatos de riquezas, como por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado, Renta aduanera, licores, cigarrillos, fósforos, gasolina, otros derivados del petróleo, a las Transacciones Financieras, timbre fiscal y modernamente el Impuesto al Débito Bancario. Esta clasificación retoma importancia para el caso cooperativo, ya que esta distinción es tratada por la Ley vigente de Asociaciones Cooperativas.

En la actualidad el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributario (SENIAT) en ejercicio de la competencia que le ha sido conferida sobre la potestad tributaria nacional, tiene bajo su jurisdicción los siguientes impuestos: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto de aduanas, impuesto sobre sucesiones, impuesto sobre donaciones, impuesto sobre cigarrillos y manufacturas del tabaco, el impuesto sobre licores y especies alcohólicas y el impuesto sobre actividades de juegos de envite y azar.

Las Tasas son consideradas contraprestación monetaria de carácter deficitario, exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de un servicio generalmente de carácter jurídico-administrativo, demandado por el obligado al pago, o provocado por una actividad de este.

Entre tanto, las contribuciones especiales son las debidas en razón de beneficios obtenidos por personas o por grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de actividades del Estado, generalmente de carácter económico-social, como por ejemplo INCES (porcentaje que aportan trabajadores y patronos para un sistema de formación) y el Seguro Social Obligatorio (Seguridad Social).

La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el presupuesto de hecho (hecho imponible) previsto en la ley.

En este orden de ideas, los sujetos pasivos (personas naturales, personas jurídicas, y demás entes que constituyan una unidad económica) respecto de los cuales se verifica el hecho imponible, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario.

Al analizar el pago como consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria, es necesario diferenciar los conceptos de exoneración, exención y el de no sujeción, para poder analizar el régimen tributario de las cooperativas en Venezuela. Estos conceptos provocan el mismo resultado: que no se pague el tributo, sin embargo jurídicamente son conceptos diferentes.

La exoneración es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley, quien especificará los tributos, los presupuestos necesarios para que proceda, y las condiciones a las cuales está sometido este beneficio fiscal.

Entre tanto que la exención supone:

- La existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible, que naturalmente al realizarse origina la obligación tributaria.
- Necesita la existencia de una norma de exención que por Ley establece que, en los casos previstos no se produzca la obligación tributaria, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición.

Por el contrario, la no sujeción implica que los supuestos por ella contemplados no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible, es decir, la no sujeción delimita negativamente el hecho imponible.

En la exoneración y exención el hecho imponible se ha producido y se evita que nazca la obligación tributaria, en la no sujeción se evita el nacimiento de la obligación ya que no puede realizarse el hecho imponible.

Las personas naturales y jurídicas deben contribuir a sufragar los gastos del Estado, mediante el pago de tributos cuando sean calificados como sujetos pasivos de la obligación tributaria y por lo tanto deben cumplir con

la obligación del pago, salvo que se encuentren eximidos por exoneración, exención o no sujeción como personas o por la actividad que realizan.

Tradicionalmente las cooperativas tenían un tratamiento tributario muy favorable por parte del Estado venezolano. La Ley de Asociaciones cooperativas de 1942, ya consagraba mecanismos para la promoción y protección por parte del Estado para el desarrollo y consolidación de la actividad cooperativa.

La Ley General de Asociaciones Cooperativas, vigente desde 1966 hasta el año 2001 contenía amplias disposiciones que regulaban la exoneración y exención de los tributos a las cooperativas por la compensación de utilidad pública y el interés social de las mismas.

Consagraba la referida Ley, que el Ejecutivo Nacional quedaba autorizado para exonerar a las cooperativas, previo informe favorable de la Superintendencia Nacional de Cooperativas en cada caso, de toda tributación debida conforme a lo consagrado en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Inclusive disponía que los excedentes que percibían los asociados de las cooperativas de consumo se encontraran exentos.

En este orden de ideas, vale la pena resaltar que el Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 1840, publicado en Gaceta Oficial No. 33.875, en fecha 13 de noviembre de 1987 reguló la exoneración en los siguientes casos:

1. A las cooperativas regularmente constituidas, el Impuesto sobre sus enriquecimientos, sujetos a las siguientes condiciones:
 - Los enriquecimientos derivados de la actividad de interés social, que le son propias. (Realización del objeto de la cooperativa).
 - Que los enriquecimientos sean invertidos totalmente en el país, excepto convenios inter cooperativas previamente autorizados por la Superintendencia Nacional de Cooperativas.
 - Que se presente ante la autoridad de control fiscal del Ministerio de Hacienda y ante Superintendencia Nacional de Cooperativas, en los 90 días siguientes al cierre del ejercicio fiscal, los estados financieros de la cooperativa.
2. Los excedentes que obtengan los asociados de las cooperativas de consumo, establecido así en la Ley vigente para la época.

Las cooperativas según la Ley derogada en el año 2001, podían estar beneficiadas por la exención o exoneración de todo tipo de tributos, por consiguiente todos los actos realizados por ellas o en los que formaran parte de la relación, no pagaban tributo. Inclusive el legislador reguló la exención del pago de patentes de Industria y Comercio, tributo municipal que se cobra por el desarrollo de actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar en el territorio local.

El acto cooperativo se encontraba exento o susceptible de ser exonerado en los términos previstos en la Ley General de Asociaciones Cooperativas (1966-2001) y en las diferentes leyes que creaban y regulaban cada tributo existían mecanismos para hacer valer tal beneficio.

La Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999), cambió el marco constitucional y legal que hacía posible esta protección por parte del Estado hacia las cooperativas, ya que se amplió el concepto tributario en la relación ciudadano – Estado. El nuevo texto constitucional consagra el deber que tienen los ciudadanos a contribuir con el gasto público en las condiciones y supuestos previstos en las leyes impositivas. Igualmente amplió las potestades tributarias en los diferentes niveles del Poder Público, lo que ha permitido que la norma se estire y moldee a los factores de poder para lograr una recaudación autónoma sin tomar en cuenta los efectos que esta práctica trae como consecuencia a la economía nacional.

Ante esta situación Constitucional las cooperativas han sido más susceptibles de ser sujetos pasivos de la relación tributaria sobre todo en el ámbito local. Sin embargo la propia Constitución Nacional dispone de un conjunto de artículos el 70, 118, 184 y 308, que propician el fortalecimiento y desarrollo de expresiones asociativas y la consolidación de una economía de participación. En dos artículos hay mención expresa acerca del deber que tiene el Estado para generar mecanismos de promoción y protección de este tipo de experiencias socioeconómica:

- Artículo 118. ... El Estado promoverá y protegerá estas asociaciones destinadas a mejorar la economía popular y alternativa.
- Artículo 308. El Estado protegerá y promoverá la pequeña y mediana industria, las cooperativas, las cajas de ahorro, así como también la em-

presa familiar, la microempresa y cualquier otra forma de asociación comunitaria, para el trabajo, el ahorro y el consumo, bajo el régimen de propiedad colectiva...

De igual manera y como expresión de las normas constitucionales citadas, la Exposición de motivos de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas expresa en su contenido y alcance lo siguiente:

“... Esta ley se dicta para desarrollar un derecho constitucional, establecido en los artículos 70 y 118 de la Constitución y para establecer las regulaciones que se derivan de los artículos 184 y 308 de la misma, relacionados con la promoción y protección del Estado y la transferencia de funciones hacia la comunidad organizada en cooperativas...”

“... En relación con la protección se establece la exención de todo impuesto, tasa o contribución, a las cooperativas, debidamente certificadas, por su cumplimiento con las disposiciones de la ley, con el objeto de estimular el desarrollo de un gran sector de economía cooperativa en el país...”

Nótese como la Constitución Nacional consagra que el Estado venezolano promoverá y protegerá a las cooperativas y la exposición de motivos desarrolla esta disposición cuando señala que como mecanismo de tal promoción y protección, las cooperativas están exentas de todo tipo de tributo. No obstante el régimen tributario aplicable a las cooperativas, que está previsto en la vigente Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (2001), en su artículo 89, expresa un alcance diferente.

Se conciben los beneficios fiscales o la política de estímulo como un mecanismo con los que el Estado promueve a las cooperativas, el numeral 11º reza: “...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”.

La Ley Especial de Asociaciones Cooperativas prevé la regulación tributaria en cuanto a las tasas y derechos de registro así como los impuestos nacionales directos. En lo que respecta a los tributos estatales y municipales, la

Ley en respeto a las potestades tributarias de estos niveles del poder público, hace un mandato general cuando establece "... Los estados y municipios, con el fin de contribuir con la promoción y protección que de las cooperativas hace el Estado, y, en consideración del carácter generador de beneficios colectivos de estas asociaciones, en sus leyes y ordenanzas, establecerán⁸ disposiciones para promover y proteger a las cooperativas en coherencia con lo establecido en esta Ley".

Nótese que no es un exhorto que hace el legislador, expresa que los estados y municipios "establecerán" disposiciones para promover y proteger a las cooperativas en coherencia con lo establecido en la Ley.

Esta disposición no ha se materializado efectivamente, ya que existe poca coordinación y armonización entre los mecanismos de promoción y protección que debe brindar el Estado a nivel nacional, y las acciones que deben garantizarse a nivel estatal y local. Cada región o localidad, ejerce su autonomía y potestad tributaria y cada vez mas surgen normas que independientemente del carácter generador de beneficios colectivos de las cooperativas, y su aporte a la transformación económica y social del país, aplican cargas tributarias de no aplicables por desarrollar actividades económicas en su jurisdicción (Ej. Patente de industria y comercio ahora llamado también impuesto sobre actividades económicas).

Vale destacar que en el caso específico del sistema tributario venezolano, la Constitución Nacional consagra la llamada competencia tributaria armonizadora de la Nación, asignándole la posibilidad de legislar para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias; para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales; así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad inter territorial⁹.

Las cooperativas de acuerdo a lo previsto en la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, en las leyes que crean y regulan los tributos y en reiterados

⁸ Destacado nuestro

⁹ Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. De las competencias del Poder Público Nacional, artículo 156 numeral 13°

dictámenes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributario (SENIAT) y de la Superintendencia Nacional de Cooperativas, pueden contar con los beneficios fiscales de exención, exoneración y no sujeción, en atención a las consideraciones de índole económico, fiscal y social, en los términos previstos legalmente.

En tal sentido como mecanismo de promoción y protección el Estado Venezolano otorga a las cooperativas en función de su naturaleza y función generadora de bienestar colectivo los siguientes beneficios fiscales:

1. Exención del pago de los derechos de registro, tasa o arancel por servicios de registro público del acta constitutiva y estatutos sociales, o cualquier documento o copia certificada de éstos, siempre y cuando sean otorgado por la cooperativa.
2. Exención de impuestos nacionales directos, es decir impuesto sobre la renta, impuestos sobre sucesiones, donaciones, entre otros, en los términos previstos en las leyes que regulan la materia.
3. No sujeción al Impuesto al Valor Agregado.
4. Posibilidad de solicitud de exoneración en función del carácter no lucrativo de su actividad económica y la generación de beneficios colectivos en compensación.

En el país se viene dando un auge de exacciones parafiscales, que aparentan ser obligaciones patrimoniales de derecho público no tributarias, por sus características atípicas de cumplimiento de la obligación, pero de acuerdo a las conclusiones de las VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario celebradas en Caracas en el año 2006, podemos señalar que estamos en presencia de tributos porque son: a) Prestaciones patrimoniales legales; b) Sometidas a un régimen de derecho público; c) Cifradas cuantitativamente conforme a la capacidad económica del deudor, y d) Destinadas a la satisfacción de una finalidad pública.

Esta visión tributaria de las contribuciones parafiscales también impacta en el que hacer cooperativo, ya que no existen disposiciones expresas en las leyes que las crean acerca de la exención o no sujeción del acto cooperativo,

salvo la prevista en la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista. En algunos casos se le da igual tratamiento a las cooperativas que a las empresas mercantil.

A continuación se presenta un resumen de las exacciones parafiscales vigentes y las disposiciones aplicables a las cooperativas:

1.2. Contribuciones en materia de ciencia y tecnología

La Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación tiene por objeto desarrollar los principios orientadores que en materia de ciencia, tecnología e innovación, establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

La Ley crea una contribución que toda gran empresa pública o privada constituida en el país deberá invertir en el respectivo ejercicio fiscal, cuyo límite inferior estará comprendido entre el medio por ciento (0,5%) y el veinte por ciento (20%) de la utilidad que le corresponda antes del impuesto, obtenida en o fuera del territorio nacional, en formación de talento humano, actividades de investigación y desarrollo a ser realizadas en el país, en áreas relacionadas con el objeto de su actividad.

El monto de los aportes anuales, cuyo rango establece la norma, los fijará el Ejecutivo Nacional. A los efectos de esta Ley se entiende por grandes empresas, aquellas que tengan ingresos brutos anuales superiores a cien mil (100.000) Unidades Tributarias, es decir las empresas que obtengan ingresos brutos de dos millones de dólares al año.

Es de hacer notar que la el único criterio que establece la norma para identificar al sujeto de esta obligación es el volumen económico de sus ingresos brutos anuales, no hay otra calificación al establecer el tipo de empresa que estará sujeta al pago de esta contribución, lo que nos hace concluir que las cooperativas son contribuyentes de este tributo, por lo tanto deben invertir el monto indicado en la formación de su talento humano, en actividades de investigación y desarrollo vinculadas con su objeto, en los términos previstos por el órgano competente o en su defecto enterarlos al fisco de acuerdo a lo previsto en la norma.

1.3. Contribuciones al Instituto Nacional de Cooperación Educativa ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista

Se trata de una contribución que equivale a:

1. El dos por ciento (2%) del total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie, pagados al personal que trabaja en los establecimientos industriales o comerciales no pertenecientes a la Nación, a los Estados ni a las Municipalidades.
2. El medio por ciento (1/2%) de las utilidades anuales, pagadas a los obreros y empleados y aportadas por estos. Tal cantidad será retenida por los respectivos patronos para ser depositada a la orden del Instituto, con la indicación de la procedencia.

La Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista expresamente consagra que las cooperativas están exceptuadas del pago de este aporte, salvo en los casos en que por vía de excepcional contrate trabajadores bajo relación de dependencia, la cual no podrá exceder de los seis (6) meses tal como lo establece la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas.

1.4. Contribuciones en materia de seguridad social y vivienda

En cuanto a la Seguridad Social el artículo 4 de la Ley del Seguro Social vigente, publicada en la Gaceta Oficial de la República N° 4.322 de fecha 3 de noviembre de 1991, reformada parcialmente según Ley de Reforma Parcial de la Ley del Seguro Social en fecha 31 de julio de 2008, dispone en su articulado que los miembros de las cooperativas de producción y de servicios estarán sujetas al régimen de la presente Ley.

El reglamento de la Ley del Seguro Social establece en el artículo 8 que las Asociaciones Cooperativas asumirán las obligaciones de patronos a los efectos de la aplicación del régimen del Seguro Social.

En Venezuela el Régimen de Seguridad Social está en un proceso de reforma, las disposiciones de la comentada Ley del Seguro Social recientemente reformada, será sustituida por las disposiciones que regulan esta materia

contenidas en la Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo, cuyo texto con relación a las cooperativas y demás formas asociativas comunitarias de carácter productivo o de servicio establece que deberán registrarse y afiliarse a sus asociados y asociadas y a los trabajadores y trabajadoras bajo su dependencia en la Tesorería de Seguridad Social y cotizar conforme a lo establecido en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, en esta Ley y su Reglamento, la cual entrará en vigencia una vez que se ponga en funcionamiento la Tesorería de Seguridad Social.

Esta nueva Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo dispone que cotizarán entre un cero coma setenta y cinco por ciento (0,75%) y el diez por ciento (10%) del salario de cada trabajador o trabajadora o del ingreso o renta de cada asociado o asociada a la organización cooperativa u otras formas asociativas comunitarias de carácter productivo o de servicio.

Llama la atención que no se emplean los términos propios del acto cooperativo como lo son anticipos de excedentes o excedentes, habrá que esperar la entrada en vigencia del nuevo régimen para conocer las adecuaciones a la especialidad del acto cooperativo.

En este sentido las cooperativas no están, ni se prevé en la reforma del sistema de seguridad social que las cooperativas estén exentas de las contribuciones en esta materia, lo que evidentemente existe es un pseudo régimen especial para este tipo de organizaciones, por cuanto el sistema está diseñado bajo el supuesto de la existencia de relaciones de trabajo de tipo dependiente, que suponen la existencia de un patrono y un trabajador, situación que no existe en el acto cooperativo. Esta situación limita en la mayoría de los casos, la aplicación de estándares propios creados por el sistema de seguridad social para este tipo de relaciones, en su mayoría contradictorios con las características propias del trabajo asociado, dejando además un vacío de cómo aplicar la norma en el caso de las cooperativas cuyo objeto es actividades de obtención.

En materia de viviendas la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat establece un ahorro obligatorio para los trabajadores en calidad de dependencia, es una norma de muy amplia aplicación, ya que escapa de la esfera laboral de otros tipos de relaciones como las que se dan entre

cooperativistas, los trabajadores informales, igualmente establece un régimen de ahorro voluntario.

La norma al consagrar la figura de “ahorro” despeja las dudas derivadas de la anterior Ley que abría espacio para su posible consideración como un tributo, lo cual establece un escenario claro para patronos y trabajadores en cuanto al cumplimiento de esta obligación, sin embargo especialistas en derecho tributario afirman que siguen estando presentes las características de tributo en esta figura.

1.5. Contribuciones en materia de telecomunicaciones

Quienes presten servicios de telecomunicaciones con fines de lucro y/o exploten o hagan uso del espectro radioeléctrico deberán pagar tasas y contribuciones especiales en función a lo dispuesto en los artículos 148, 149, 151 y 152 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.

Igualmente prevé la norma en su artículo 153 que los trámites previstos en esta Ley relativos a solicitudes en materia de otorgamiento, renovación, incorporación de atributos, sustitución, modificación o traspaso de habilitaciones administrativas o concesiones, de autorizaciones, de homologación de equipos, de inspecciones técnicas obligatorias y números geográficos o no geográficos, causará el pago de tasas.

De la interpretación de la norma se puede concluir que el ánimo de lucro define la calificación de sujeto para el pago de estos tributos cuando se presten servicios, exploten o haga uso del espacio radioeléctrico con fines mercantiles, sin embargo la tasa prevista en el artículo 153 en virtud de los trámites de solicitudes no se encuentra exentos para las cooperativas de acuerdo a dictamen del ente responsable de la recaudación, la Comisión Nacional de Telecomunicaciones

Precisa el dictamen que las cooperativas desarrollen este tipo de actividades están llamadas a contribuir ya que el texto de la norma en el artículo 150 contempló las exenciones y las cooperativas no fueron incluidas expresamente, razón por lo cual el órgano concluye que *“las asociaciones cooperativas que decidan obtener una habilitación para la prestación del servicio de televisión abierta, no están exentas del pago de las*

tasas previstas en el artículo 153 ejusdem y desarrolladas en los artículos 33 y 38 del Reglamento sobre los Tributos establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, pues dicha exención no fue contemplada en la Ley”. OFICIO N° GRF/004012 del 06/09/2004.

2. Impuestos de nivel nacional

En Venezuela la legislación cooperativa vigente define a las cooperativas como “... asociaciones abiertas y flexibles, de hecho y derecho cooperativo, de la Economía Social y Participativa, autónomas, de personas que se unen mediante un proceso y acuerdo voluntario, para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes, para generar bienestar integral, colectivo y personal, por medio de procesos y empresas de propiedad colectiva, gestionadas y controladas democráticamente”¹⁰, que nacen en virtud de “... un acuerdo libre e igualitario de personas que deciden constituir y mantener una empresa asociativa de Derecho Cooperativo, cuyas actividades deben cumplirse con fines de interés social y beneficio colectivo, sin privilegios para ninguno de sus miembros”¹¹.

Igualmente consagra la Ley que las cooperativas podrán “...desarrollar cualquier tipo de actividad lícita económica y social, salvo aquellas que el Estado se reserve en exclusividad según lo establecido en la Constitución, sin que se puedan establecer restricciones legales o de otra índole en relación con el objeto de su actividad”¹², como medio para hacer efectiva la participación y protagonismo del pueblo en lo social y económico.

Nuestra legislación cooperativa no establece tipos de cooperativas según las actividades que desarrollan, ni tratamiento especial para clases de cooperativas, sino que define al acto cooperativo como “...los realizados entre las cooperativas y sus asociados o por las cooperativas entre sí o con otros entes en cumplimiento de su objetivo social y quedan sometidos al Derecho Cooperativo, y en general al ordenamiento jurídico vigente”¹³.

¹⁰ Ley Especial de Asociaciones Cooperativas Artículo 2

¹¹ Ley Especial de Asociaciones Cooperativas Artículo 6

¹² Ley Especial de Asociaciones Cooperativas Artículo 86 numeral 1

¹³ Ley Especial de Asociaciones Cooperativas Artículo 7

En tal sentido no existen distinciones legales, ni tratamientos especiales para tipos de cooperativas en función de la actividad que realizan, sino que en cada caso se analiza el acto cooperativo, el acuerdo cooperativo y el cumplimiento del objeto social.

Para comprender el régimen impositivo nacional aplicable a las cooperativas, analicemos que establecen al respecto cada una de las leyes que crean y regulan los tributos, de acuerdo con la siguiente clasificación:

2.1. Impuestos sobre los bienes patrimoniales

2.1.1. Ley de impuestos sobre bienes y derechos patrimoniales

En la actualidad este impuesto no está vigente, sin embargo existe en la Asamblea Nacional un proyecto de Ley de Impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, que se estimó entraría en vigencia en el presente año (2008), sin embargo hasta ahora no se ha promulgado la citada ley ni ha sido incluido el monto previsto de recaudación por este concepto en la estimación presupuestaria.

Las disposiciones fundamentales de esta Ley son:

a) Objeto del impuesto

La titularidad de bienes patrimoniales por parte de las personas naturales, que al día 31 de diciembre de cada año estén situados en el país o en el exterior, siempre que no se encuentren incorporados a actividades económicas o profesionales del contribuyente, independientemente de que se haya pagado parcialmente el precio de adquisición.

b) Sujeto activo

Poder Nacional.

c) Sujetos pasivos

a) Las personas naturales y las sucesiones indivisas domiciliadas en el país, por los bienes situados en el país y en el exterior; b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas domiciliadas en el exterior, por los bienes situados en el país.

d) Bienes y derechos patrimoniales gravados

Los bienes inmuebles y los derechos reales constituidos sobre éstos; las naves y aeronaves de matrícula nacional, vehículos automotores embarcaciones, veleros y similares registrados en el país; el dinero y los depósitos en dinero; los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados domiciliados en el país; los créditos cuyos deudores se domicilien en el extranjero.

Bienes exentos: los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, así como su personal administrativo y técnico, y familiares, de acuerdo con los convenios internacionales aplicables, así como los bienes pertenecientes a miembros de las representaciones, agentes y de sus familiares, que actúen en organismos internacionales en los que la República sea parte, de acuerdo con los convenios internacionales respectivos; **las cuotas sociales de las cooperativas**¹⁴; el ajuar doméstico; los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor; el inmueble que sirva como vivienda principal del contribuyente, entre otros.

e) Mínimo tributable

No estarán obligadas al pago del impuesto las personas naturales domiciliadas en el país cuyos bienes y derechos patrimoniales al 31 de diciembre de cada año, valorado conforme con lo dispuesto en la ley, resulten iguales o inferiores al equivalente de quince mil unidades tributarias.

Alícuota impositiva: uno por ciento sobre el valor total de los bienes y derechos patrimoniales sujetos al impuesto.

Este proyecto de Ley prevé como bien exento a las cuotas sociales de las cooperativas, las aportaciones de los asociados, es decir las personas naturales asociadas a cooperativas no serán sujetos pasivos del referido impuesto con respecto a aportes que hagan a sus organizaciones.

2.1.2. Ley de activos empresariales

Venezuela al igual que muchos países de América Latina implementó en la década de los 90 el impuesto a los activos empresariales y el impuesto al Valor agregado como estrategias fiscales.

¹⁴ Resaltado nuestro

A partir de septiembre año 2004 de acuerdo con lo publicado en la Gaceta Oficial N° 38.002, de fecha 17 de agosto de 2004, se decide derogar el Decreto Ley N° 3.266 de fecha 26 de noviembre de 1993, mediante el cual se dicta la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N°. 4.654, Extraordinario, de fecha 01 de diciembre de 1993, y demás normas dictadas en desarrollo de esa Ley.

Es de hacer notar que las cooperativas no se encontraban referidas en el artículo 3 de la derogada Ley, el cual establecía supuestos de exención específicos. Esta situación trajo como consecuencia el nacimiento de esta obligación tributaria para las cooperativas después de la modificación de la ley cooperativa en el año 2001 hasta el momento de su eliminación.

2.1.3. Impuesto sobre tierras ociosas

El Título III del Decreto con Fuerza de Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, crea el denominado “Impuesto sobre Tierras Ociosas”, dirigido a gravar la infrautilización de las tierras rurales privadas y públicas.

Las disposiciones fundamentales que regulan esta materia en la Ley son:

a) Hecho Imponible

Constituye el hecho imponible de tributo, la propiedad o posesión de tierras rurales privadas o públicas, respectivamente, infrautilizadas u ociosas.

Se entiende por tierras infrautilizadas aquellas con vocación agrícola, pecuaria o forestal que no alcancen como mínimo un 80% del rendimiento idóneo calculado según el Decreto-Ley. Igualmente las tierras rurales que no estén en producción agrícola, pecuaria, acuícola ni forestal conforme al mejor uso según el potencial agroalimentario de la clasificación correspondiente a dichas tierras de acuerdo con la Ley de Tierras y Desarrollo Agrario o, a los planes nacionales de ordenación agroalimentaria.

No se consideran en el ejercicio fiscal respectivo como tierras ociosas y por ende estarán libres de gravamen, las tierras rurales que no estén en producción por haber sido necesario dejarlas en descanso con fines de rotación de cultivos, lo cual estará sujeto a la previa presentación por ante la autoridad competente de la solicitud e informe técnico correspondiente.

b) Sujeto activo:
Poder Nacional.

c) Sujetos Pasivos

Califican como contribuyentes los propietarios de tierras rurales privadas, así como los poseedores de tierras rurales públicas, distintos de los entes de la Administración Pública descentralizada funcionalmente.

En el caso de comunidades de bienes, como puede ser el de las comunidades sucesorales, los comuneros estarán solidariamente obligados al pago y al cumplimiento de las obligaciones derivadas del impuesto.

Se encuentran exentos del pago del impuesto, los propietarios de tierras rurales privadas o poseedores de tierras rurales públicas, cuya extensión no supere las quince (15) hectáreas; que además:

- no fueren propietarios o poseedores de otros inmuebles con excepción de sus casas de habitación ubicadas en poblados rurales que fueren sus hogares dentro del municipio respectivo,
- tuvieren domicilio civil y electoral en la jurisdicción del municipio donde estuvieren ubicadas las mismas,
- no utilicen mano de obra subordinada en el cultivo de dichas tierras,
- su ingreso bruto total anual sea inferior a 1.400 U.T,
- utilicen dichas tierras para fines propios de su vocación agropecuaria de conformidad con el Reglamento a ser dictado, y
- estuvieren inscritos en el Registro de sujetos pasivos del SENIAT.

De igual manera se encuentran exentos los propietarios de tierras rurales privadas o poseedores de tierras rurales públicas, ubicadas en zonas afectadas por catástrofes naturales, declaradas por el Presidente de la República en Consejo de Ministros, durante el período o períodos que dure dicha declaratoria.

d) Base Imponible

La base imponible del tributo será la diferencia entre el rendimiento idóneo de la tierra rural y el rendimiento real obtenido en el ejercicio fiscal correspondiente.

Las cooperativas que desarrollen actividades agrícolas o que tengan expresado en el objeto el desarrollo de actividades agrícolas, pudieran ser sujetos de esta obligación siempre y cuando los hechos se encuadren en la tipificación de tierra ociosa.

Pareciera poco viable su aplicación a las cooperativas por las siguientes razones:

- Es casi imposible que tengan tierras ociosas, un colectivo que ha decidido organizarse en forma cooperativa para el desarrollo de una actividad agrícola.
- En las cooperativas no se dan relaciones de trabajo de manera subordinada, no hay relación de dependencia. Al no existir este tipo de relaciones sino trabajo asociado, pueden las cooperativas estar sujetas a la exención prevista en la norma para estos casos.

2.2. Impuestos sobre la renta

El impuesto sobre la renta como su nombre lo indica, grava la renta, es decir la ganancia que produce una inversión o rentabilidad del capital.

La Ley Especial de Asociaciones Cooperativas establece la exención de impuestos nacionales directos en los términos previstos en la ley de la materia y en las disposiciones reglamentarias de la presente Ley.

Cuando la Ley expresa Impuestos Directos, se refiere entre otros al Impuesto Sobre la Renta, la Ley que regula a este tributo¹⁵, expresamente dispone en el artículo 14 quiénes están exentos del pago de este impuesto. El numeral 11 dispone: ”Las instituciones de ahorro y previsión social, los fondos de ahorros, de pensiones y de retiro por los enriquecimientos que obtengan en el desempeño de las actividades que les son propias. **Igualmente, las sociedades cooperativas cuando operen bajo las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional.**”¹⁶

El Código Orgánico Tributario dispone en el artículo 4^o “En materia de exenciones, exoneraciones, desgravameles, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia”.

El artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en su párrafo único, establece un procedimiento especial para alguna de las personas

¹⁵ Ley de Impuesto sobre la Renta

¹⁶ Resaltado nuestro

favorecidas con la exención, las cuales para hacer valer el beneficio deben demostrar su condición ante la administración tributaria, tal como es el caso de las Asociaciones Civiles. En ese parágrafo no se incluye al numeral 11, es decir a las Cooperativas.

No obstante, el artículo 90 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas establece que los organismos oficiales para otorgar la protección y preferencias deben exigir el certificado de cumplimiento de las disposiciones establecidas en la Ley en lo referido al trabajo asociado y el uso de los excedentes provenientes de actividades de obtención de bienes y servicios en operaciones con terceros.¹⁷

En tal sentido la Superintendencia Nacional de Cooperativas emitió una norma mediante la cual estableció el procedimiento para la obtención del Certificado de Cumplimiento, la Providencia Administrativa No. 187-7 de fecha 30 de mayo de 2007, publicada en la Gaceta Oficial de la República No. 38.718 de fecha 03 de julio de 2007. Igualmente existe un aviso oficial de SUNACOOOP y SENIAT, mediante el cual informan que las cooperativas deben remitir su documentación legal, RIF y Certificación de Cumplimiento emitida por SUNACOOOP, para que opere la exención.

Las condiciones que la Superintendencia Nacional Aduanera y Tributaria (SENIAT) establece son:

1. Que la cooperativa se encuentre legalmente registrada.
2. Que desarrolle una actividad lícita, que no se encuentre reservada con exclusividad para el Estado venezolano.
3. Que sus ingresos se correspondan con la actividad para la cual está autorizada.
4. Que cuenten con la certificación de cumplimiento emitida por la Superintendencia de Cooperativas.

La administración tributaria emite un pronunciamiento en cuanto a esta exención aplicable a las cooperativas, el cual deben solicitar las cooperativas

¹⁷ La Ley Especial de Asociaciones Cooperativas establece en el artículo 95 que cuando las cooperativas contraten en forma permanente los servicios de trabajadores no asociados, o distribuyan excedentes resultantes de operaciones con no asociados en actividades de obtención, se suspenderá la certificación, se aplicaran multas y se iniciará el trámite para su disolución.

dirigiéndose a la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT, acompañando de los siguientes recaudos:

- Copia simple del documento constitutivo
- Registro de información fiscal (RIF)
- Certificado de cumplimiento emitido por la Superintendencia de Cooperativas.

Se deben presentar los recaudos haciendo la salvedad de que se ha iniciado la solicitud de certificación de cumplimiento.

No obstante a que la Ley de Impuesto sobre la Renta establece la exención del pago del impuesto, no se exime a las cooperativas del cumplimiento de los deberes de forma, de acuerdo con el artículo 140 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, estas organizaciones deben llevar los libros y la contabilidad los cuales deben estar habilitados por la Administración tributaria con jurisdicción en el domicilio legal de la cooperativa y contener información acerca del origen, administración e inversión de los ingresos, así mismo se debe participar de toda modificación de los documentos constitutivo estatutario, sobre todo lo inherente a su constitución y funcionamiento.

Igualmente se debe presentar, con fines informativos la declaración del Impuesto sobre la Renta al finalizar el ejercicio fiscal, haciendo la mención de que se trata de una renta exenta.

Es criterio de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT que la exención del pago del impuesto sobre la renta está dirigida a las asociaciones cooperativas y no a sus asociados, los enriquecimientos que obtengan de su participación estarán gravados en los términos previstos en la Ley.

Sin embargo existen autores que sustentan que los asociados que sólo perciben ingresos por su trabajo en la cooperativa, no son sujetos pasivos o contribuyentes de este impuesto, ya que estos ingresos provienen de una utilidad sobre ganancias no gravadas. De allí, que se considere que los cooperativistas no deban realizar la declaración del ISR, si sólo perciben ingresos por la vía de anticipos societarios, es decir, adelantos sobre utilidades de la operación de la cooperativa.

2.3. Impuestos sobre las transacciones

2.3.1. Impuesto al Valor Agregado (I.V.A)

Las Asociaciones Cooperativas, no estarán sujetas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de acuerdo a lo establecido en el Artículo 16, Numeral 4, de la referida Ley.

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

(...) “ 4.- *Las operaciones y servicios en general realizadas por los bancos, institutos de crédito o empresas regidas por la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras, incluidas las empresas de arrendamiento financiero y los fondos del mercado monetario, sin perjuicio de lo establecido en el parágrafo segundo del artículo 5 de esta Ley, e igualmente las realizadas por instituciones bancarias de crédito o financieras regidas por leyes especiales, las instituciones y fondos de ahorro, los fondos de pensión, los fondos de retiro y previsión social, las sociedades cooperativas, las bolsas de valores y entidad de ahorro y préstamo ;(...)*”.¹⁸

De acuerdo al Artículo 8, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), son consideradas Contribuyentes Formales y están obligadas a cumplir con los deberes formales establecidos en la Providencia SNAT/2003/1677, publicada en la Gaceta Oficial, el 25 de Abril de 2003, tales como inscripción en el Registro de Información Fiscal, emitir documentos que soporten las ventas, relación de ventas y compras, presentar una Declaración Informativa, bien sea trimestral o semestral, dependiendo del monto de sus ingresos brutos anuales.

Las Asociaciones Cooperativas al facturar el IVA no son sujetas de la obligación tributaria al momento de realizar sus ventas de bienes o servicios, pero sí están obligadas a soportar el IVA que le facturen sus proveedores al momento en que ellas actúen como consumidor final.

Las personas que realicen operaciones no sujetas, aún cuando sea con carácter exclusivo, deberán soportar el traslado del impuesto con ocasión de la compra de bienes y la recepción de servicios gravados.

¹⁸ Resaltado nuestro

La Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado señala que ciertas actividades ejecutadas por parte de algunas instituciones, dentro de las cuales se encuentran las asociaciones de cooperativas, configuran el supuesto de no sujeción, es decir, la realización de actividades por parte de determinado grupo de entes, no van a generar el hecho imponible.

En el caso de la no sujeción las cooperativas se ven imposibilitadas de trasladar el impuesto, quienes realicen operaciones tienen como único mecanismo para recuperar el costo económico que representa el traslado del tributo por parte de sus proveedores, la inclusión de dichos montos en el precio de venta del bien o servicio que constituye su objeto o giro específico.

El sujeto pasivo o contribuyente de “iure”, es la persona jurídicamente obligada y señalada por la Ley para enterar el Impuesto al Fisco, la cual trasladará esa carga tributaria hacia un tercero denominado “contribuyente de facto”, quien en definitiva sufrirá efectivamente la incidencia del impuesto al soportarlo a sus expensas.

En consecuencia, cuando las Asociaciones Cooperativas se comportan como simples adquirentes de bienes o servicios gravados, están actuando como contribuyentes de facto o consumidores finales, y por ende deberán soportar la carga tributaria del impuesto, trasladada por los proveedores que sí son contribuyentes ordinarios, todas las veces que estos entes no tienen el derecho de usar lo pagado por impuesto como un crédito fiscal.

En el caso de importación de bienes, el aspecto de la no sujeción coloca a las cooperativas en una situación de desventaja con respecto a organizaciones de otra naturaleza jurídica, ya que según criterio reiterado del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) que:

“1.- Cuando las Asociaciones Cooperativas importen, adquieran bienes o reciban servicios deberán soportar el pago del Impuesto al Valor Agregado”

“2.- Cuando las Asociaciones Cooperativas vendan bienes o presten servicios como parte de las actividades propias de su objeto o giro específico para dar cumplimiento a los fines que le son propios, no deberán cobrar el Impuesto al Valor Agregado”¹⁹

¹⁹ Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria División de Doctrina Tributaria. Consulta DCR-24894

Esta situación en el caso de las importaciones no permite que el impuesto sea trasladado por parte de la cooperativa (sujeto pasivo) al Estado (sujeto activo) ya que lo que se ha producido es un pago no una traslación, debiendo asumir la cooperativa el monto y trasladarlo al precio lo cual va en contradicción con lo que busca el acto cooperativo.

2.3.2. Impuesto de aduana

La Ley Orgánica de Aduanas, Decreto N° 150 de fecha 25 DE MAYO DE 1999, publicada en la Gaceta Oficial N° 5.353 Extraordinario de fecha 17 de Junio de 1999, contiene las normas que regula el sistema aduanero de Venezuela.

Todo impuesto de aduana es causado por el paso de mercancías a través de las aduana nacionales habilitadas, pero no todo paso de mercancías es causa de impuesto de aduana, la regla principal para que nazca un impuesto aduanero es que la mercancía debe venir de otro territorio aduanero o ir al mismo cualquiera que sea; hay que señalar debe ser a título definitivo, es decir, que la misma debe estar destinada al consumo.

En conclusión, el impuesto de aduana supone:

- Paso de mercancías
- A través de aduanas habilitadas.
- Desde o para otros territorio aduaneros.
- A título definitivo (consumo).

Hecho imponible: Las mercancías causarán el impuesto aduanero y estarán sometidas al régimen vigente para la fecha de llegada o ingreso a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación. Para ser exigible el impuesto, se requiere la determinación y la liquidación, el cual se logra mediante el proceso de reconocimiento.

En el caso de las cooperativas el texto de la norma no establece una exención expresa, sin embargo cabe la posibilidad de presentar una solicitud para exoneración ante la Intendencia Nacional de Aduanas del Servicio Nacional Integrado de administración aduanera y tributaria (SENIAT) a la cual está

atribuida la competencia, para conocer sobre los trámites y solicitudes de exoneración de los gravámenes aduaneros que requieran autorización previa. En todo caso la administración aduanera puede requerir al solicitante un informe relacionado sobre la naturaleza de los bienes y la cantidad a importar.

2.3.3. Impuesto sobre sucesiones y donaciones

La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, regula las transmisiones gratuitas de derechos por causa de muerte o por actos entre vivos. El texto vigente fue publicado en la Gaceta Oficial N° 5.391 extraordinaria, del 22 de octubre de 1999.

El hecho imponible está constituido por la transmisión gratuita de bienes muebles o inmuebles, derechos o acciones situados en el país, incluyendo las acciones, obligaciones y títulos valores emitidos en el exterior por sociedades constituidas o domiciliadas en el país, así como los emitidos fuera de Venezuela por sociedades extranjeras cuando sean poseídos por personas domiciliadas en el país, los derechos o acciones que recaigan sobre bienes ubicados en Venezuela y los derechos personales o de obligación cuya fuente jurídica se hubiere realizado en Venezuela.

Los sujetos pasivos son los herederos, legatarios y donatarios. Específicamente, en materia de donaciones, el donante y el donatario son responsables solidariamente del impuesto que grave la donación.

La Ley en su articulado cuando hace referencia a las exenciones no hace mención a las cooperativas, sin embargo la legislación cooperativa establece la exención de impuestos nacionales directos.

En caso de que una cooperativa se convierta en donatario debe gestionar los trámites formales ante la administración tributaria para solicitar se reconozca la exención prevista en la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, por cuanto este tributo es un impuesto, nacional directo. Es evidente que el legislador en el 1999 no estableció beneficio fiscal alguno para las cooperativas.

3. Impuestos de nivel provincial o municipal sobre toda clase de cooperativas, indicando asimismo si hubiera tratamiento especial para alguna clase de cooperativas

La última reforma constitucional deslindó las competencias tributarias de los entes territoriales, esta situación ha venido acompañada por un conjunto de disposiciones constitucionales relativas a la creación de haciendas estatales para el manejo de tributos que tradicionalmente eran competencias delegadas mediante leyes y otros tributos que les pudieran ser asignados, delegados o autorizados mediante la aprobación de la Ley de Hacienda Pública Estatal, cuyo proyecto se encuentra en proceso de discusión y aún no ha sido aprobado.

Aún cuando existe intención de legislar en materia tributaria a nivel de todas las entidades federales en Venezuela, de forma independiente y autónoma respecto de la Nación y de los Municipios, esta no es muy próspera por cuanto en la actualidad está limitada la potestad tributaria de los estados.

Los tipos impositivos estatales originarios previstos en la Constitución son: timbre fiscal, papel sellado, estampillas, explotación de minerales no metálicos, las salinas y ostrales. Cada realidad tributaria estatal es diferente, lo que trae como consecuencia analizar cada región y su ordenamiento jurídico por separado.

Lamentablemente no ha funcionado el órgano previsto Constitucionalmente para garantizar la planificación y coordinación de las políticas y acciones para el desarrollo del proceso de descentralización y transferencia de competencias del Poder Nacional a los Estados y Municipios, como lo es el Consejo Federal de Gobierno, ente que debería estar presidido por el Vicepresidente Ejecutivo, los Ministros, los Gobernadores de estado, un Alcalde por cada Estado y representantes de la sociedad organizada.

Esta situación limita el establecimiento de políticas consensuadas y la aplicación de estrategias compartidas, dentro de los límites establecidos en la Carta Magna.

En materia tributaria la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, sólo establece que las cooperativas están exentas de impuestos nacionales

directos, en sujeción y reconocimiento a la autonomía y potestades tributarias de los estados y municipios. Sin embargo en el texto de la Ley se observa que la voluntad del legislador era señalarle a los Estados y Municipios que establecieran en sus leyes y ordenanzas disposiciones para promover y proteger a las cooperativas en coherencia con lo establecido en la referida Ley.

Esta disposición no ha tenido la eficacia jurídica esperada, es común ver como por ejemplo, que una región no establezca políticas de promoción y protección a las expresiones de Economía Solidaria y Cooperativas, tal como lo establece la Constitución Nacional y la Ley cooperativa, mientras que algún municipio de su jurisdicción si las establece y otros no. En la mayoría de los casos no hay coherencia entre las políticas establecidas por la Nación, el estado y el municipio en donde la cooperativa desarrolla regularmente su acto cooperativo.

Cada estado en función a su estrategia de desarrollo define que sectores de la economía estimular y que acciones tomar en materia fiscal, es por ello que dependiendo de la región se podrá observar mas o menor establecimiento de mecanismos para la promoción y protección del acto cooperativo.

En Venezuela existen actualmente 335 municipios, en función de su personería jurídica y ejercicio de la autonomía, también al igual que los estados definen sus tributos locales y establece las normas para su regulación mediante ordenanzas municipales, siempre creadas sobre la base de las disposiciones contenidas en la Constitución Nacional y en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en el caso local ya que la Ley de la Hacienda Pública Estatal, no ha sido promulgada.

De acuerdo a lo previsto en la Carta Magna, los ingresos municipales provienen esencialmente de la actividad tributaria, las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio y servicios; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, así como por propaganda y publicidad comercial, entre otros.

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal, vigente publicada en la Gaceta Oficial de la República número 38.204, de fecha ocho de junio de 2005, la cual deroga la Ley Orgánica del Régimen Municipal, contempla en el capítulo V los aspectos relacionados con la materia tributaria, ratificando la potestad tributaria de los municipios, principio según el cual, el municipio podrá crear, modificar o suprimir los tributos que le corresponden y establecer los supuestos de exoneración o rebajas de aquellos, de conformidad con lo establecido en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República.

La Ley prevé los requisitos para la validez de los tributos municipales, dejando claro que, ellos no podrán tener como base imponible el monto a ser pagado por concepto de otros tributos, ni efecto confiscatorio, ni permitir la múltiple imposición interjurisdiccional o convertirse en obstáculo para el normal desarrollo de las actividades económicas en la jurisdicción.

La mayor dificultad tributaria que enfrentan las cooperativas en la actualidad en Venezuela está relacionada con la tributación local, ya que dependiendo del territorio donde establezca sus operaciones tendrá un régimen tributario aplicable que la puede ser favorable o no.

Esta situación legal de la autonomía de los entes territoriales y la interpretación que cada uno de ellos hace del acto cooperativo y su valoración como estrategia para promover una economía solidaria propiciadora de transformaciones económicas y sociales en su jurisdicción o como contribuyentes ordinarios que aportan al cumplimiento de los fines del Municipios, traen como consecuencia que a igual acto distinto tratamiento imponible, los que nos lleva a concluir que las cooperativas a nivel local no son tratadas en condiciones de igualdad.

Analicemos en el caso de los impuestos locales cada uno de los tipos impositivos generalmente aplicados de acuerdo a la siguiente clasificación, haciendo la salvedad que en la Hacienda Municipal, los tributos de mayor impacto económico son el Impuesto sobre inmuebles urbanos, también conocido como Derecho de Frente y el impuesto sobre actividades económicas, igualmente llamado Patente de Industria y Comercio.

3.1. Impuestos sobre los bienes patrimoniales

3.1.1. Impuesto sobre inmuebles urbanos

Se entiende por Inmuebles Urbanos todos aquellos terrenos, edificaciones y en general cualquier construcción que se encuentre adherida en forma permanente e inseparable, ubicados en la jurisdicción del Municipio.

El contribuyente puede hacer el cálculo correspondiente al monto del impuesto por concepto del inmueble de su propiedad, determinado en Valor actual o presente.

Este tributo generalmente se calcula por anualidad y se debe cancelar su proporción mensualmente.

Cada municipalidad define si las cooperativas están exentas o si pueden solicitar la exoneración de este tributo, o si estarán sometidas al régimen de no sujeción.

3.1.2. Impuesto sobre vehículos

Toda persona natural o jurídica propietaria de uno o más vehículos, destinados al uso de transporte de personas o cosas, que este domiciliada o domiciliada dentro del territorio del Municipio debe pagar el impuesto que establece la ordenanza respectiva.

Generalmente de acuerdo con los fines de la ordenanza sobre vehículos, los mismos se clasifican en:

- Vehículos de tracción de sangre: humana - animal
- Vehículos de motor:
- Motocicletas
- Automóviles de uso particular
- Vehículos para transporte de pasajeros
- Vehículos para transporte de carga
- Especiales
- Otros no clasificados

Otros aparatos aptos para circular:

- Pala Mecánica
- Grúas
- Montacargas
- Mezcladores

Los vehículos de las cooperativas pagaran este tributo salvo que la norma local que lo crea, establezca algún beneficio o incentivo fiscal.

3.2. Impuestos sobre las transacciones

3.2.1. Patente de Industria y Comercio o impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar.

Es la autorización o permiso que otorga la municipalidad al contribuyente para la explotación de las actividades comerciales e industriales con fines de lucro que realizan en la jurisdicción del Municipio.

De acuerdo a lo establecido en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aún cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables.

Para que una actividad pueda ser considerada sin fines de lucro, el beneficio económico obtenido de la actividad deberá ser reinvertido en el objeto de asistencia social u otro similar en que consista la actividad y en el caso de tratarse de una persona jurídica, que ese beneficio no sea repartido entre asociados o socios.²⁰

Este tributo local ha generado un sin número de controversias legales, ya que de acuerdo a la doctrina y reiteradas decisiones de los órganos jurisdiccionales en Venezuela, este es un tributo que pecha la actividad mercantil, la norma señala que es aplicable sobre la base de una actividad económica lucrativa.

²⁰ Ley Orgánica del Poder Público Municipal Gaceta Oficial N° 38.204 del 8 de junio de 2005

El hecho generador o hecho imponible de este tributo lo constituye la realización de actividades comerciales, industriales y de servicio, este es un impuesto de carácter objetivo sobre el ejercicio de actos realizados de manera habitual y destinado a la consecución del lucro, la actividad desarrollada de carácter comercial, industrial o conexas es una actividad mercantil.²¹

De acuerdo con el criterio expresado por el Doctor Alejandro Ramírez van Der Velde son tres las condiciones que deben presentarse en forma coetánea para que se materialice el hecho imponible y nazca la obligación tributaria:

1. Ejercicio de una actividad: este no es un impuesto a las ventas, ni a los ingresos, sino un impuesto que grava la actividad lucrativa, actos realizados de manera habitual.
2. Actividad lucrativa: La actividad debe ser de naturaleza mercantil.
3. Sustento territorial: la realización de la actividad implica cierta habitualidad cuya consecución necesaria es la estabilidad; estabilidad esta que la doctrina y jurisprudencia han reconocido al exigir la existencia de un establecimiento los fines del nacimiento del gravamen.

Si bien es cierto que el hecho imponible debe encontrarse tipificado en la Ordenanza Municipal (norma local), su caracterización y elementos trascienden lo previsto en los cuerpos normativos locales, configurándose conforme a los criterios jurisprudenciales y doctrinales.

Las personas que realizan actividades lucrativas en la jurisdicción del Municipio deben cancelar de acuerdo a las normas locales, por una parte, una tasa de inscripción o la renovación del padrón de contribuyente llamado licencia, y por otra parte, un impuesto sobre la actividad lucrativa, el cual tiene generalmente como base imponible los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de la actividad.

Ahora bien, la recién modificada Ley Orgánica del Poder Público Municipal, antes Ley de Régimen Municipal incorpora un criterio para el análisis de la aplicación de este tributo a las organizaciones que realizan actividades económicas organizadas bajo la figura de cooperativas, como lo es la interpretación que hace de lucro.

²¹ Sentido expresado por Jurisprudencia de la Corte suprema de Justicia, hoy Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia de fecha 21-06-82 Sala político Administrativa.

El criterio incorporado por esta Ley establece que se considerará sin fines de lucro siempre y cuando, el beneficio económico obtenido de la actividad sea reinvertido en el objeto de asistencia social u otro similar en que consista la actividad y en el caso de tratarse de una persona jurídica, que el beneficio no sea repartido entre asociados o socios.

Evidentemente esta disposición ha sido utilizada textualmente por los municipios para considerar a las cooperativas sujetos pasivos de este tributo al analizar la información contable de las cooperativas, sin embargo, existen especificidades del acto cooperativo reconocidas por la Constitución Nacional, que al ser analizadas generan puntos de vista opuestos, en cuanto a si deben ser sujeto de este tributo las actividades económicas desarrolladas por las cooperativas.

Los excedentes que producen las cooperativas, como señala Esteller Ortega (2008), no pueden confundirse con la renta o la ganancia de las empresas Mercantiles.

Explica Esteller Ortega que si se reparte entre los asociados y entre los terceros, en alguna manera, cuando realizan operaciones con la cooperativa dentro del contenido del acto cooperativo, lo que se da es la figura del retorno.

Según Cracogna (1992) las cooperativas, ni los asociados persiguen, ni reciben rentas o ganancias cuando distribuyen bienes y servicios a sus asociados y, en algunos casos, a terceros o cuando producen esos bienes y servicios.

Las cooperativas actúan sin fines de lucro, el acuerdo cooperativo lo realizan para satisfacer necesidades comunes con fines de interés social y beneficio colectivo, sin privilegios para ninguno de sus miembros.

El retorno permite a los asociados obtener en el mismo momento de la utilización del servicio un ahorro cuando el objeto que se cooperativiza es el consumo de bienes o servicios, o una retribución más justa por el trabajo realizado o por los productos cedidos, en las cooperativas de trabajo asociado o de producción respectivamente, por lo que no puede confundirse esta figura con la repartición de beneficios de las empresas mercantiles.

La ausencia del lucro viene marcada por la esencia misma de la cooperativa, ya que no se produce una ganancia por la utilización del capital, existe un beneficio por la solidaridad y principios con los que se desarrollan las actividades de obtención o de producción de bienes y servicios.

Existen municipalidades que han asumido el rol de establecer políticas fiscales que fomenten, promuevan y protejan a las organizaciones de la Economía Solidaria, con especial énfasis a las cooperativas, en correspondencia con los principios constitucionales, otros gobiernos locales han visto en las cooperativas unos buenos sujetos pasivos de la relación tributaria que mediante el pago de sus obligaciones contribuye a la generación de recursos para el municipio.

Esta situación con respecto al pago o no pago del impuesto por actividad económica ha traído grandes consecuencias al movimiento cooperativo analicemos dos realidades:

- La Central Cooperativa del Estado Falcón (CECOFAL), ha sido conminada al pago del tributo por cuanto la Ordenanza sobre Patente de Actividades Económicas Industriales, Comerciales de Servicio o naturaleza similar, del Municipio Carirubana del estado Falcón, no contiene ninguna disposición de beneficio fiscal a las actividades económicas realizadas por las cooperativas y en consecuencia aplica el criterio expresado en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.
- La Central Cooperativa de Servicios Sociales Lara (CECOSESOLA), tiene su domicilio fiscal en la jurisdicción del Municipio Iribarren del Estado Lara, la Ordenanza de Impuesto a las Actividades Económicas de Industria y Comercio establece que están exentas de dicho impuesto las fundaciones, cooperativas y sociedades civiles sin fines de lucro exentas del impuesto sobre la renta.

Nótese que estamos hablando de dos de las experiencias cooperativas de mayor volumen de operaciones y asociados desarrolladas en el país, una con un régimen favorecedor de la actividad y otra de intenta recursos para hacer valer su condición.

3.2.2. Impuesto espectáculos públicos

A los efectos de este tipo de impuesto se entiende por espectáculo toda demostración, despliegue o, deporte u exhibición de arte, cultura otro que con habilidad, destreza o ingenio se ofrezca a los asistentes en lugares o locales abiertos o cerrados, públicos o privados, bien en forma directa o bien mediante sistemas mecánicos o eléctricos de difusión y transmisión.

3.2.3. Impuesto sobre juegos y apuestas lícitas

Son actividades reguladas que consisten en sorteos de cualquier clase de objeto por medio de cupones, vales, boletos, cédulas, máquinas de juegos, billetes, formularios o cualquier otro sistema similar a estos que sean ofrecidos en venta al público.

3.2.4 Impuesto propaganda y publicidad comercial

Son todos los anuncios o mensajes destinados a dar a conocer, informar, promover o divulgar productos, artículos, servicios que las empresas o establecimientos mercantiles y similares, con el fin de atraer de manera directa o indirecta a consumidores, usuarios o compradores de los mismos.

En el caso de los impuestos locales los 335 municipios definen sus estrategias de recaudación y establecen de acuerdo a lo previsto en la Constitución Nacional, en el Código Orgánico Tributario y en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal las normas tributarias locales que crean pertinentes.

4. Conclusiones

4.1. Contradicciones del régimen tributario

El régimen tributario aplicable a las cooperativas en Venezuela, se encuentra inmerso en conceptos y prácticas contradictorias.

Estas contradicciones se producen, en primer lugar, por la debilidad en el análisis del alcance del acto cooperativo y su valoración como elemento transformador de la sociedad y generador de beneficios colectivos.

En segundo lugar por la situación especial política y económica venezolana en relación con procesos de concentración o descentralización del poder político.

En relación con la debilidad del análisis del alcance del acto cooperativo es importante resaltar que la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, en los artículos 70, 118, 184 y 308, muestra claramente la intención del constituyente de fomentar, promover y proteger a las cooperativas y otras formas asociativas como medios para la participación del pueblo en lo económico y social. Se reconoce explícitamente la especificidad del acto cooperativo aunque en el texto constitucional, no existe una norma específica de protección de las Cooperativas a través de incentivos tributarios.

Sin embargo, la tradición de gran parte del siglo XX, de considerar que las cooperativas se regían por el derecho mercantil, ha generado prácticas, políticas, procedimientos y maneras de entender el hecho cooperativo con valoraciones propias del campo mercantil y por lo tanto sujetas a que se las equipare en términos empresariales con consecuencias tributarias.

El análisis del acto cooperativo hay que enmarcarlo en la visión de sociedad que plantea que no es sólo el Estado el responsable del bien común. Que los objetivos de bienestar social, equidad y justicia deben alcanzarse con el esfuerzo de la sociedad en su conjunto y que por lo tanto los recursos financieros que se apliquen a ese propósito deben surgir del conjunto de la sociedad. El Estado por el mecanismo de los tributos obtiene los recursos para el cumplimiento de sus fines. Siempre que otros sectores sociales también estén desarrollando esos procesos de interés colectivo, debe aplicarse otra relación de tipo tributario. Por esta razón cuando se realicen auténticos actos cooperativos no debería generarse obligación tributaria.

A esta realidad de no suficiente claridad y valoración de la autonomía del acto cooperativo, se le suman situaciones concretas derivadas del cambio del régimen tributario que ha sufrido Venezuela en las últimas décadas.

Este cambio estuvo signado por la incapacidad que ha tenido el Estado para desarrollar sus actividades sustentándolas solamente en los inmensos ingresos petroleros y por la “vocación” rentista y clientelar del Estado. Al no ser suficientes los ingresos tributarios derivados del petróleo, se inició un proceso

de búsqueda de recursos que ha llevado a tal nivel que representa casi el 50% de los ingresos reflejados en el presupuesto nacional, obtenido muchas veces con impuestos de carácter regresivo.

Es necesario resaltar que la Constitución Nacional tiene como un principio fundamental el desarrollo del poder popular, y en específico en que el protagonismo y la soberanía del pueblo, se ejercen, en lo económico y social mediante cooperativas (Artículo 70).

Sin embargo, en la práctica, en el poder central existen fuertes tendencias que pretenden que el Estado se convierta en el protagonista y rector de todos los procesos sociales.

Como evidencia de la fuerza de esas tendencias, recientemente se han generado acciones que debilitan la descentralización y autonomía Estatal y Municipal. Estas se manifiestan en la búsqueda de la reducción de las fuentes de ingresos de los municipios, especialmente por la subestimación del Presupuesto Nacional de los ingresos del país para así disminuir la base de cálculo para la asignación del Situado Constitucional para los Estados (provincias) y Municipios. También mediante la búsqueda de la aprobación de leyes que centralicen competencias y acciones que tradicionalmente venían desarrollándose a nivel local. Esta situación ha traído como consecuencia que los gobiernos regionales y sobre todo a los locales, en virtud de las potestades tributarias conferidas por la Constitución Nacional, busquen otras fuentes de ingresos.

Las cooperativas han resultado blanco de esta necesidad de ingresos de los municipios, ya que en los últimos siete (7) años se ha pasado de mil (1000) organizaciones constituidas a doscientas cincuenta mil (250.000), lo que las hace lucir como una apreciable fuente de ingresos adicionales. Por eso haciendo abstracción de las disposiciones nacionales, que aunque contradictorias, favorecen en cierto sentido a las cooperativas, los municipios aplican tributos, tales como los de patente de industria y comercio, este último claramente valorados por la doctrina y la jurisprudencia como aplicables a entes de carácter mercantil.

En resumen, en Venezuela las contradicciones en materia tributaria aplicable a las cooperativas son esencialmente:

- a) La Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, en los artículos 70, 118, 184 y 308, muestra claramente la intención del constituyente de fomentar, promover y proteger a las cooperativas y otras formas asociativas como medios para la participación del pueblo en lo económico y social, reconoce explícitamente el acto cooperativo, sin embargo el Estado tiende a procesos centralizadores y de protagonismo propio.
- b) Se reconoce Constitucionalmente la especificidad del acto cooperativo, la protección y promoción, fomento, financiamiento oportuno, asistencia técnica, interpretaciones legales, entre otras. Sin embargo, especialmente en el ámbito público se tratan de hecho como actos mercantiles en cuanto a su organización, modo de relacionamiento y sobre todo en las formalidades.
- c) Se declara en la exposición de motivos de la Ley de Cooperativas que estas se encuentran exentas de todo tipo de impuesto, tasa y contribuciones, sin embargo en el articulado se establecen condiciones distintas y remisiones a otras leyes.
- d) La norma constitucional pide coherencia del Estado en su conjunto, armonización tributaria, coordinación y planificación de políticas públicas, sin embargo los Municipios apelan a su autonomía para generar ingresos propios que le permitan atender sus políticas y fines, ignorando el carácter del acto cooperativo, y los planteamientos constitucionales y legales en relación con las cooperativas.

4.2. La situación tributaria local

En materia tributaria, la situación de los tributos locales son los que revisten actualmente mayor preocupación y atención por parte del movimiento cooperativo nacional, ya que en virtud de la autonomía, cada municipio define su política fiscal, lo que trae como consecuencia que cada territorio tenga una norma tributaria en función de sus planes y políticas. Es común ver como experiencias cooperativas de similares características con gran impacto comunitario dependiendo de su ubicación territorial tenga o no que pagar obligaciones tributarias.

El tratamiento tributario de las cooperativas a nivel local o municipal, no debe contravenir al principio de igualdad previsto en la Carta Magna. Es de vital importancia que el Poder Nacional garantice, por ser de su competencia, la armonización tributaria. Los distintos entes territoriales deben compartir una visión compartida acerca de la situación tributaria de las cooperativas y analizar y valorar cuáles son sus aportes a la transformación del modelo económico en el país.

Es incoherente que el artículo 184 de la Carta Magna disponga que los Estados y Municipios deberán establecer mecanismos abiertos y flexibles para descentralizar y transferir a la comunidad organizada la gestión de servicios, promoviendo la participación en los procesos económicos estimulando las expresiones de la Economía Social, tales como las cooperativas, y que luego le imponga cargas tributarias en igualdad de condiciones que las empresas de carácter mercantil.

Los Municipios y los Estados están en la obligación constitucional de establecer mecanismos para la promoción y protección de las expresiones de carácter económico y social generadoras de beneficio colectivo como es el caso de las cooperativas, no sólo porque contribuyen al establecimiento de un nuevo modelo socioeconómico, sino porque son medios para la participación y protagonismo del pueblo, para el ejercicio del poder popular.

La doctrina y jurisprudencia ha ratificado el criterio de que en el caso del impuesto local sobre actividades económicas, se pecha el establecimiento de una actividad con fines de lucro en la jurisdicción del local. Aunque el tema ha sido ampliamente debatido, y existen diversas posturas al respecto, las cooperativas a nuestro juicio no realizan actividades con ánimo de lucro, se organizan para obtener beneficios colectivos, en su operación no se produce renta, ni utilidad, buscan satisfacer necesidades comunes y la transformación de las relaciones económicas y sociales. Los excedentes producidos no deben ni pueden confundirse con la renta o las ganancias de relaciones propias de actos mercantiles.

Es necesaria la armonización de las políticas tributarias aplicables a las cooperativas a nivel local, respetando la autonomía del municipio y el principio constitucional de la promoción y protección de los medios de protagonismo y participación del pueblo en lo económico y social.

4.3. Exacciones parafiscales

Las cooperativas de acuerdo a lo establecido en la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas soportan cargas parafiscales propias del acto cooperativo como lo es destinar el uno por ciento de las operaciones total mas una alícuota del treinta por ciento (30%) de los excedentes finales para los fondos de emergencia, educación y protección social.

Ante el auge que ha tenido en el país la generación de tasas y contribuciones parafiscales, cabe la pregunta: si éstas contribuciones son de naturaleza semejante a la de algún fondo legal de la cooperativa ¿puede este hecho ser considerado doble tributación?

Se requiere un tratamiento tributario coherente por parte del Estado Nacional, que comprenda el acto cooperativo y valore las consecuencias jurídicas de su existencia. Las cooperativas no deben ni pueden tener el mismo tratamiento que las empresas mercantiles.

4.4. Del régimen tributario aplicable a las cooperativas

Existen diversas tendencias acerca de si debe aplicar beneficios o incentivos fiscales a las cooperativas. Hay autores que argumentan que no debe protegerse el acto cooperativo y que deben recibir el mismo tratamiento tributario que cualquier otro tipo de empresa.

Sin embargo otros argumentan que en función al rol que cumplen en la sociedad, por su naturaleza jurídica especialísima, la ausencia del ánimo de lucro y la no generación de renta, no deben ser sujetas de la obligación tributaria.

En el caso Venezolano, podemos señalar que la reforma Constitucional (1999) generó unas bases profundas para el desarrollo de expresiones asociativas y para la consolidación de un régimen socioeconómico que reconoce la participación y protagonismo bajo régimen de propiedad colectiva, con el fin de fortalecer el desarrollo económico del país. Como consecuencia de este proceso constituyente, en el año 2001 se reforma la Ley Cooperativa para crear mecanismos abiertos y flexibles que permitieran la realización de dichos preceptos constitucionales.

No obstante, este nuevo marco legal le significo al movimiento cooperativo un retroceso en materia tributaria, ya que el sector venía de un régimen de exención y exoneración total, tanto de las cooperativas como de sus asociados salvo alguna excepción. Actualmente uno de los principales problemas que enfrentan las cooperativas es la inconsistencia del tratamiento tributario.

Creemos que en coherencia con los principios y derechos constitucionales consagrados, las cooperativas deben ser consideradas como organizaciones sui generis, que realizan un acto especialísimo diferente al acto civil, laboral o mercantil como lo es el acto cooperativo y en función a sus consecuencias jurídicas, deben contar con una política tributaria nacional, estatal y local que armonice y consagre incentivos fiscales en función a su carácter generador de beneficios colectivos.