



Autor: Arqui Santos

Tutor: Raúl Márquez Barroso

**Gravabilidad de los Excedentes Financieros de las Asociaciones
Cooperativas al ser repartidos a los Asociados**

**Taxability of the financial surplus of Cooperative Associations to be
distributed to the partners**

Programa de Postgrado: Derecho Tributario

Caracas, abril de 2010

Caracas, 14 de abril de 2010

Ciudadano (a)
Profesor (a) Freddy Orlando
Coordinador (a) de la Especialización en
Derecho Tributario
Presente.-

Me dirijo a usted en la oportunidad de informarle que **ARQUI SANTOS DE SANTIAGO**, titular de la cédula de identidad N° **V-15.168.975**, ha concluido el Trabajo Especial denominado “**Gravabilidad de los Excedentes Financieros de las Asociaciones Cooperativas al ser repartidos a los Asociados**”, presentado para optar al título de Especialista en Derecho Tributario del Centro de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela; así, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a evaluación por parte del Jurado examinador que sea designado.

Asimismo, solicito que la Comisión de Estudios de Postgrado proponga al Consejo de Facultad la designación del Jurado para la respectiva defensa.

Sin otro particular, se despide,

Atentamente,

Doc. Raúl Gustavo Márquez Barroso

**CONSTANCIA DE PRESENTACION Y DEFENSA DEL TRABAJO
ESPECIAL DE GRADO**

Centro de Estudios de Postgrados de da Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, hace constar que la ciudadana **ARQUI SANTOS DE SANTIAGO**, titular de la cédula de identidad N° **V-15.168.975**, realizó la presentación del Trabajo Especial de Grado titulado: **Gravabilidad de los Excedentes Financieros de las Asociaciones Cooperativas al ser repartidos a los Asociados”**, aprobado con una calificación de ____ puntos, en la escala del 01 al 20.

Firma del Jurado:

C.I.

C.I.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo de investigación a:

A mi madre, luz de mi existencia, quien siempre han creído en mí.

A mi padre, quien es mi guía.

A mi querido esposo quien siempre me ha apoyado en todos mi proyectos de vida desde que estamos juntos, quien me impulsa a ser mejor cada día.

A mis suegros, especiales amigos.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco muy sinceramente:

Al Doc. Raúl Gustavo Márquez Barroso, mi tutor y una gran persona, por su incondicional apoyo en la realización de mi trabajo de investigación y quien considero un valioso interprete y operador de las normas tributarias.

A todos los profesores a los cuales tuve acceso durante mis estudios de postgrado.

Al valioso personal que labora en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública (ENAHP), por su colaboración en la búsqueda de información necesaria para el desarrollo del trabajo de investigación.

ÍNDICE

	pp.
APROBACION DEL TUTOR DE CONTENIDO.....	ii
CONSTANCIA DE PRESENTACION Y DEFENSA DEL TRABAJO ESPECIAL DE GRADO.....	iii
HOJA DE OBSERVACIONES.....	iv
DEDICATORIA.....	v
AGRADECIMIENTOS.....	vi
RESUMEN.....	ix, x
INTRODUCCION.....	1
CAPITULOS	
I EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema.....	5
Formulación del Problema.....	9
Objetivo de la Investigación.....	9
Justificación de la Investigación.....	10
Metodología de la Investigación.....	12
Marco Teórico:	
Antecedentes Históricos:	
Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 27 de junio de 1910.....	13
Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 29 de mayo de 1917.....	17
Código de Comercio de fecha 29 de junio de 1919.....	20
Decreto de Fomento y Constitución de Sociedades Cooperativas, publicado en la Gaceta Oficial N° 19.934 de fecha 22 de julio de 1939...21	
Código de Comercio de fecha 17 de agosto de 1942.....	24
Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 13 de agosto de 1942.....	24
Ley General de Asociaciones Cooperativas de fecha 11 de agosto de 1966.....	36

Ley General de Asociaciones Cooperativas de fecha 27 de mayo de 1975.....	45
II RÉGIMEN JURÍDICO ACTUAL DE LAS ASOCIACIONES COOPERATIVAS	
Cooperativa. Definición, Principios y Valores.....	50
Actividades a desarrollar por Cooperativas y su Clasificación.....	53
Formalidades Legales para constituir una sociedad cooperativa.....	60
Patrimonio Cooperativo.....	63
Excedentes Financieros.....	68
Régimen de los Asociados.....	72
Régimen Fiscal de las Sociedades Cooperativas.....	76
III JUSTIFICACIÓN DE LA CREACIÓN DE SOCIEDADES COOPERATIVAS. LAS COOPERATIVAS Y EL SISTEMA SOCIO ECONÓMICO VENEZOLANO.....	84
IV SOCIEDADES COOPERATIVAS Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA	
Principio de Igualdad e Igualdad Tributaria.....	89
Sociedades Cooperativas y la Igualdad Tributaria.....	92
V LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS Y TRIBUTACIÓN A LA RENTA	
Exención establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta.....	96
Gravabilidad de los Excedentes financieros de las sociedades cooperativas cuando son repartidos a los asociados	
Autonomía de las Sociedades Cooperativas.....	104
El Anticipo Societario en las Sociedades Cooperativas y su Gravabilidad.....	109
Los Excedentes Financieros en las Sociedades Cooperativas y su Gravabilidad.....	114
CONCLUSIONES.....	121
BIBLIOGRAFIA.....	122

Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario
Gravabilidad de los Excedentes Financieros de las Asociaciones
Cooperativas al ser repartidos a los Asociados

Autora: Arqui Santos De Santiago

Tutor: Dr. Raúl Gustavo Márquez Barroso

Fecha: Abril 2010

RESUMEN

El presente trabajo de investigación tiene como objeto fundamental, analizar sí los excedentes financieros generados en una sociedad cooperativa están sujetos a Impuesto sobre la Renta cuando son repartidos a los asociados, partiendo del presupuesto indispensable para que haya tributación a la renta, cual es: "enriquecimiento" y así, se supere el mínimo vital establecido en la Ley. Para el estudio y posterior examen se recurrió a una investigación de diseño documental de tipo descriptivo, utilizando la técnica de análisis documental mediante el uso de las fichas analíticas como instrumento de recolección de datos. Los resultados obtenidos permiten concluir que: los excedentes financieros repartidos y efectivamente pagados por una sociedad cooperativa a sus asociados o socios cooperadores, constituyen un ingreso bruto global sujeto a Impuesto sobre la Renta. La exención de Impuesto sobre la Renta otorgada a las cooperativas, se ha pretendido extender a los excedentes financieros y anticipos societarios pagados por esta particular forma asociativa a sus integrantes sin fundamento legal que soporte tal interpretación; igualmente, se ha pretendido extender la exención de Impuesto sobre la Renta a aquellas sociedades cooperativas que incumplen las normas generales o directrices establecida por el Ejecutivo Nacional a través de la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOO), alterándose los principios constitucionales de generalidad e igualdad tributaria.

The present research aims to fundamental financial analysis generated the surplus itself in a cooperative are subject to income tax when distributed to partners and assuming there is indispensable for income tax, which is: "enrichment" and thus exceeding the subsistence minimum established by

law for the study and further examination we used a design research descriptive documentary, using documentary analysis technique using analytical chips as an instrument of data collection. The results obtained indicate that: spread financial surpluses and actually paid by a cooperative to its members and cooperation partners, constitute an overall gross income subject to income tax. The exemption from income tax granted to cooperatives, it has sought to extend to corporate financial surpluses and advances paid for this particular form association to its members without any legal basis to support such an interpretation, too, has sought to extend the tax exemption Income cooperative societies those who break the general rules or guidelines established by the National Executive through the National Superintendence of Cooperatives (SUNACCOOP), altering the constitutional principles of universality and equality of taxation.

Descriptores: Cooperativa, Principios, Patrimonio, Excedentes, Anticipos, Tributación.

INTRODUCCION

Las cooperativas nacen en 1844 como un movimiento social, basadas en principios de solidaridad. Con el nacimiento de las sociedades cooperativas se cambió la premisa existente hasta ese entonces "lucro" por una noción de "servicio mutuo o cooperación". De allí que las sociedades cooperativas, sean una especial forma jurídica de asociación de personas en forma abierta, flexible, voluntaria y democráticamente contraladas con el objetivo de hacer frente a las necesidades económicas, sociales y culturales de sus asociados y de la colectividad.

Con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela el constituyente, sin duda alguna, reconoció la importancia para nuestro modelo social y económico de la existencia de sociedades cooperativas. En lo social, las cooperativas constituyen y representan instancias de solución de problemas locales. En lo económico, las cooperativas representan una forma de igualar a determinados grupos sociales marginados o vulnerables.

La Constitución de 1999 creó un nuevo modelo económico sin antecedente alguno en nuestra vida constitucional, dando paso a la denominada Economía Social y Participativa, Economía Social o Tercer Sector de la Economía, de las cual forman parte o son expresiones las cooperativas.

El desarrollo legislativo de las disposiciones constitucionales resultó en el Decreto con Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, cuyo contenido reimpulsa, promociona e incentiva a las sociedades cooperativas en Venezuela al definirse principios, valores, régimen jurídico general y, muy especialmente, preferencia a tales sociedades.

Las preferencias legales a las sociedades cooperativas hacen referencia, en lo económico, a escoger en primer lugar a dichas asociaciones en las contrataciones públicas.

Por otra parte, se han establecido incentivos, en especiales tributarios, eximiéndose de varios –la mayoría- tributos a las sociedades cooperativas. Incluso a la hora de escoger una determinar forma de asociación, desde un punto de vista estrictamente tributario, es económicamente más viable constituir una sociedad cooperativa que cualquier otro tipo de sociedad, en razón de estar exentas de derechos de Registro. En igual sentido, el legislador del Impuesto a la Renta eximió de impuesto sobre la renta a las sociedades cooperativas que operen bajo las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional, por solo nombrar puntuales incentivos.

El favorecimiento y dispensa otorgadas por el legislador nacional en diferentes ámbitos, ha propagado el nacimiento de sociedades cooperativas en toda actividad económica. Se han convertido en un instrumento de obtención de beneficios y no de igualdad social, como postulan los principios sobre los cuales descansa el cooperativismo.

Precisamente, como medio de creación de beneficios personales o de pequeños grupos, las sociedades cooperativas –erradamente- son constituidas como mecanismo de obtención de ingresos sin pago de impuestos. Nos permitimos decir "erradamente" porque en forma alguna las disposiciones legales establecen, ni han pretendido establecer, una dispensa total y absoluta de las sociedades cooperativas a la tributación en general, y mucho menos, una dispensa de los socios cooperadores a la obligación de contribuir a las cargas públicas.

A los fines de tratar el título propuesto y así, proporcionar lo que considero una correcta interpretación de las normas constitucionales y legales sobre la dispensa tributaria otorgadas a las sociedades cooperativas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y a las personas integrantes de tales asociaciones, se hizo uso de fuentes primarias y secundarias de tipo

bibliográficas, obedeciendo al tipo de investigación documental a nivel descriptivo, por lo que el presente trabajo especial de grado consta de cinco (5) capítulos, y está estructurado de la siguiente forma:

Capítulo I: El Problema. En él se encuentra el planteamiento del problema y con ello la situación objeto de estudio, planteándose cuatro preguntas que dan origen a los tres objetivos específicos que contribuirán al logro del objetivo general; en él se encuentra además del objetivo general ya mencionado, los específicos, los antecedentes históricos de la actual Ley Especial de Sociedades Cooperativas, con el objeto de situar al lector en el contexto legal histórico de las cooperativas en Venezuela, la justificación de la investigación y la metodología de investigación empleada.

Capítulo II: Régimen Jurídico actual de las Asociaciones Cooperativas. En él hacemos referencia a la definición del concepto cooperativa, principios y valores que rigen a una verdadera sociedad cooperativa y sus tipos. Igualmente, se desarrolla su régimen legal, específicamente: patrimonio cooperativo, excedentes financieros, asociados y sujeción, exención o exoneración a determinados impuestos nacionales y parafiscales.

Capítulo III: Justificación de la creación de Sociedades Cooperativas. Las Cooperativas y el Sistema Socio Económico Venezolano. En él se desarrolla la justificación legal y constitucional de las sociedades cooperativas. Las sociedades cooperativas como expresión de la Economía Social y Participativa.

Capítulo IV: Sociedades Cooperativas y el Principio de Igualdad Tributaria. Aquí se desarrollan dos puntos referentes al Principio de Igualdad e Igualdad Tributaria y la Igualdad Tributaria en las asociaciones cooperativas, a los fines de concluir si es o no vulnerada una disposición constitucional.

Capítulo V: Las Sociedades Cooperativas y Tributación a la Renta. Consta de dos partes esenciales referentes a: lo que fielmente consideramos debe ser la correcta interpretación de la exención de impuesto establecida en

el artículo 14.11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; y la gravabilidad de los excedentes financieros en cabeza de los socios cooperadores cuando son repartidos a estos. A su vez, el último punto da paso a tres temas importantes para el trabajo de investigación y que constituyen el tema central y que motivó el título propuesto, consistentes en: la autonomía de las sociedades cooperativas, gravabilidad del denominado anticipo societario y por último la gravabilidad de los excedentes financieros recibidos por los asociados.

Es importante destacar que son realmente pocas –por no decir, ninguna- las investigaciones encontradas sobre los puntos más relevantes de la presente investigación, referentes as: la debida interpretación de la dispensa de impuesto sobre la renta otorgada a las sociedades cooperativas en la Ley de Impuesto sobre la Renta; y la tributación de los excedentes financieros generados por la actividad económica de una cooperativa en cabeza de los integrantes de esta.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Históricamente, las sociedades cooperativas en Venezuela han tenido insuficiente desarrollo legislativo, o más bien, muy poco incentivo y promoción. La primera Ley de Sociedades Cooperativas fue publicada en fecha 27 de junio de 1910 para luego sucederle las leyes de 1917, 1919, 1939, 1942, 1966, 1975 y 1979. La Constitución de 1961 apenas las concebía de modo exiguo, lo que pudiese haber desincentivado su avance y evolución.

Se ha sostenido que el Estado Venezolano no le otorgó la importancia debida a esta forma de participación cultural, económica, de producción e incluso política, lo que pudo haber ocasionado su desconocimiento en todo ámbito, incluso, en el área académica, siendo inertes las Leyes de Asociaciones Cooperativas hasta entonces vigentes, ello sin adentrarnos a las limitaciones que tales asociaciones encontraban a la hora de escoger su actividad principal y las transacciones comerciales autorizadas a realizar, restringiéndose su desarrollo empresarial.

Sin embargo, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, propiciando esta asociación en un modelo de participación social, económico y cultural; como medio de participación y protagonismo del pueblo; para la descentralización de determinadas actividades de los Estados y Municipios a dichos entes; como derecho de todo ciudadano, protege, incentiva, desarrolla, flexibiliza, promueve y propaga el Concepto de las Asociaciones Cooperativas –artículos 70, 118, 184.3, 184.5, 308 Constitucional-.

En acato a las disposiciones constitucionales, se dictó el Decreto con Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas N° 1327 de fecha 1 de junio de 2001 publicado en la Gaceta Oficial N° 37.231 de fecha 2 de julio de 2001, modificado posteriormente mediante Decreto N° 1440 de fecha 30 de agosto de 2001, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001, naciendo casi inmediatamente esta diferenciada forma de asociación, aunque desvirtuándose en la mayoría de los casos sus objetivos, principios y finalidades.

En el Decreto de Asociaciones Cooperativas de 2001 se da una nueva visión de las sociedades cooperativas a los fines de la participación social, económica y cultural de todos los ciudadanos, regulando su funcionamiento, los órganos de control por parte del Estado y los principios, fundamentos y valores de este tipo de organización.

Es tanta la impresión, en el texto del Decreto N° 1440, de principios y valores que, en teoría, son una excelente forma jurídica de satisfacer innumerables necesidades sociales. Y quizá el legislador tuvo en mente al consagrar todos estos derechos, principios y garantías, que así fuese –que nacieran estas organizaciones participativas para la satisfacción de cualquier clase de necesidad- sin embargo, han servido a finalidades distintas de aquellas para las cuales fueron concebidas.

Es por ello que observamos cantidad de principios y valores hasta en la definición de "*cooperativa*" contenida en el artículo 2 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas de 2001, la cual nos parece prudente citar:

*"Artículo 2: Las cooperativas son 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"*¹ (cursivas de la Tesista).

De la trascrita definición, se puede deducir fácilmente hasta su forma de nacimiento a la vida jurídica. Pero más interesante aún, son los valores y principios consagrados en los artículos 3 y 4 del mencionado Decreto 1440 de 2001, entre ellos: valores de: ayuda mutua, esfuerzo propio, responsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad; valores éticos de: honestidad, transparencia, responsabilidad social y compromiso por los demás; principios de: asociación abierta y voluntaria, gestión democrática de los asociados, participación económica igualitaria de los asociados, autonomía e independencia, educación, entrenamiento e información, cooperación entre cooperativas y compromiso por la comunidad, tal vez definiendo los valores superiores propugnados por el artículo 2 de la Constitución de 1999, además del mandato constituyente de incentivo a las Asociaciones Cooperativas.

Es importante hacer observar que, en principio, estas formas jurídicas no persiguen fines de lucro, por el contrario, desde su origen, cuando se constituyó la primera cooperativa de consumo en 1844, su objetivo y finalidad fue implementar y cambiar la premisa existente hasta ese entonces "*lucro*" por una de noción de "*servicio mutuo o cooperación entre los consumidores*",

¹ Artículo 2 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001. Consultado en original.

es por esta razón que las asociaciones cooperativas son una forma de participación, y la Ley especial está minada de principios y valores.

Las Asociaciones Cooperativas al estar amparadas y protegidas por la vigente Constitución así como resguardadas por el marco especial regulatorio, aunado a la sencillez y simplicidad de su constitución, su propagación ha sido inmediata en todo campo, ello propiciado aún más por las exenciones de impuestos otorgadas en la Ley de Asociaciones Cooperativas y en leyes especiales.

Interpretadas extensivamente, tales dispensas no han escapado de la argucia humana, convirtiéndose en jugosas formas jurídicas de explotación económica a los fines de la obtención de ingresos por parte de los asociados, sin pago de impuesto sobre tales enriquecimientos.

Es evidente que la forma jurídica "*cooperativa*", está exenta del pago de impuesto desde su constitución o nacimiento, pues basta remitirnos al contenido del artículo 12 del Decreto 1440 referido a la exención de derechos de registro, o bien al artículo 14.11 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta referido a la exención del impuesto a la renta.

Sabido es, que la persona jurídica "*cooperativa*" es distinta y autónoma de sus asociados –artículo 11 de la Ley de Asociaciones Cooperativas- por ello el problema que se presenta en torno al presente proyecto de investigación consiste, en determinar sí el reparto de los anticipos societario o de los excedentes financieros generados en las Asociaciones Cooperativa están sujetos al pago de Impuesto sobre la Renta cuando son recibidos por los socios cooperadores.

Debido al auge y lo novedoso del tema, creemos que debe existir una interpretación clara, armónica y sistemática sobre el régimen jurídico tributario de los socios o asociado cooperadores en las Asociaciones

Cooperativa, requiriéndose una interpretación jurídica y pormenorizada del tema que pueda ser entendida por el derecho y por las personas comunes.

Formulación del Problema

Descrito el problema a resolver resulta razonable someter a análisis durante la investigación las siguientes interrogantes:

- a. ¿Qué son las Asociaciones Cooperativas y cuál es su régimen jurídico general?
- b. ¿Por qué de la creación de sociedades cooperativas?
- c. ¿Hasta donde alcanza la exención de Impuesto sobre la Renta otorgada a las Asociaciones Cooperativas?
- d. ¿En qué consisten los anticipos societarios, su naturaleza y régimen jurídico tributario?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General:

La meta que nos hemos fijado para afrontar el problema planteado se encuentra enmarcada dentro del análisis de la fórmula jurídica “*cooperativa*” y el régimen jurídico tributario nacional, para lograr la armonización del sistema tributario y la sujeción al poder tributario estatal de los anticipos societarios y excedentes financieros obtenidos por las personas naturales integrantes de esta particular forma asociativa, proporcionando elementos jurídicos sólidos para la solución de las interrogantes enunciadas y así llegar

a una conclusión lo más certera posible y otorgar un entendimiento de la Ley de Asociaciones Cooperativas y la Ley de Impuesto sobre la Renta, por lo que el Objetivo General queda formulado de la manera siguiente:

Analizar las disposiciones sobre la consagración de las Asociaciones Cooperativas y la Ley de Impuesto sobre la Renta en el marco de las disposiciones constitucionales y legales.

Asimismo, para poder lograr el Objetivo General planteado nos hemos fijado los Objetivos Específicos que de seguido procedemos a enunciar.

Objetivos Específicos:

- Analizar la situación legal en torno a las Asociaciones Cooperativas establecidas en la Ley especial.
- Analizar la situación legal de los asociados establecidas en la Ley de Asociaciones Cooperativas.
- Considerar las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta entorno a los asociados de las Cooperativas.

Justificación de la Investigación

La dinámica de los negocios aunado al auge y velocidad de las comunicaciones permite realizar cualquier tipo de operaciones para la obtención de bienes y servicios, desde cualquier parte del mundo. Existen numerosas formas jurídicas de conseguir este cometido.

Al integrarse las Asociaciones Cooperativas a este flujo de operaciones y transacciones, conforme sus lineamientos especiales y en

virtud de la protección, incentivo y garantía otorgada constitucional y legalmente, se desdibuja el real régimen jurídico tributario de la persona jurídica y sus participantes.

Por ello, la investigación se torna relevante al pretender esclarecer y diferenciar dos regímenes distintos, tales como el régimen jurídico tributario de las cooperativas y su exención en la Ley de Impuesto sobre la Renta y el régimen jurídico tributario de los asociados al recibir anticipos o excedentes financieros de las Cooperativas de las cuales forman parte, y que se encuentra huérfana de cualquier estudio, siendo considerado, hasta los momentos, más que suficiente la exención otorgada por la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Desde el punto de vista práctico esta investigación ofrece la oportunidad de dotar de herramientas, tanto a abogados como a no abogados, para que puedan entender la incursión en el Derecho Tributario de una de las expresiones de la denominada Economía Social y Participativa como es la sociedad cooperativa.

De igual forma bajo los esquemas metodológicos resulta importante acotar que el presente proyecto servirá de guía para que otros abogados que aspiran a obtener el título de especialista en Derecho Tributario, cuenten con una fuente documental, pues generalmente se presentan investigaciones que no se encuentran acorde con una metodología de investigación.

Metodología de la Investigación

Diseño y Tipo de Investigación:

De conformidad con las Normas para la Elaboración y Presentación del Trabajo Especial previsto en el Reglamento de Estudios de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela (artículo 22, literal d) como requisito para obtener el título de Especialista, aprobadas por la Comisión de Estudios de Postgrado el 31-1-1990 y modificadas por las Normas Internas de Permanencia aprobadas por el Consejo de Facultad el 17-05-2001 el presente trabajo será concebido principalmente mediante la investigación teórica y de campo.

El presente trabajo especial de grado se basa en el estudio y análisis de diversas fuentes de información, tales como: libros, doctrina, jurisprudencia, revistas, textos legales y cualquier otro material bibliográfico relacionado con el tema objeto de estudio.

El diseño utilizado es de tipo documental, el cual consiste en la obtención de datos primarios que permiten la recopilación de información a través de estudios realizados, entre ellos se encuentra: la Constitución de de la República Bolivariana de Venezuela, todas la Leyes de Sociedades Cooperativas existentes en Venezuela, la Ley de Impuesto sobre la Renta y demás leyes impositivas. Igualmente, sobre datos secundarios, que consisten en la información escrita que ha sido recopilada y transcrita por personas que han recibido la información a través de terceras fuentes escritas, todo lo cual permite partir del conocimiento general al específico del tema planteado.

Marco Teórico

Antecedentes Históricos:

i. Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 27 de junio de 1910:

La Ley de Sociedad Cooperativas de Venezuela de fecha 27 de junio de 1910, fue la primera Ley que rigió a las sociedades cooperativas en el país, constando de treinta (30) artículos y gobernando las relaciones jurídicas de las sociedades cooperativas hasta la promulgación y publicación de la Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 29 de mayo de 1917.

Estableció la Ley de Sociedades Cooperativas de 1910, que las sociedades cooperativas eran de capital variable y número de socios ilimitados, pudiendo adoptar cualquier de las formas establecidas en el artículo 204 del Código de Comercio de fecha 08 de abril de 1904, es decir, las sociedades cooperativas estaban autorizadas para organizarse en forma de compañías en nombre colectivo, en comandita y anónimas.

Los estatutos sociales de las sociedades cooperativas, debía especificar además de las exigencias establecidas en el artículo 302 y 303 del Código de Comercio de 1904, referentes a: nombre y domicilio de los socios, la firma o razón social de la compañía y su objeto, los representantes legales, la suma de valores entregados o por entregar en comandita para aquellas sociedades cooperativa organizadas con forma de sociedad comandita, tiempo de duración de la sociedad, y en el caso de sociedades cooperativas con forma de compañías en comanditas por acciones o/y compañías anónimas los administradores debían depositar en la caja social un número de acciones determinadas por los estatutos sociales; las siguientes referencias: las condiciones para la admisión, destitución y exclusión de los socios; el modo en que los socios podían aportar o retirar las

cuotas sociales; el mínimo de capital social, y en su caso, la forma en que había o podría ser aportado el capital social; la forma de convocatoria a la Asamblea General de Socios.

Así, el acta constitutiva de la sociedad cooperativa debía registrarse en el Tribunal de Comercio de la jurisdicción donde se encontraba la sociedad y publicarse un extracto firmado por los socios solidarios en el periódico de la jurisdicción del indicado Tribunal, o bien por carteles fijados en lugares públicos correspondientes al domicilio social. Una vez publicado el extracto del acta constitutiva de la sociedad cooperativa por medio impreso o por carteles, debía ser consignado en el Tribunal de Comercio correspondiente.

Se consideraba definitivamente constituida una sociedad cooperativa, cuando el capital social con que se iniciaban las operaciones estuviere suscrito, y consignada en caja la décima parte, por lo menos, de este. El aporte a capital de los socios podía verificarse por cuotas semanales, quincenales, mensuales, trimestrales o semestrales.

Las modificaciones realizadas al acta constitutiva de las sociedades cooperativas así como las obligaciones y responsabilidades de los administradores, las disposiciones relativas a las Asambleas o Juntas Generales y a la Liquidación de la sociedad, se regía por las disposiciones del Código de Comercio de 1904 relativas a las sociedades anónimas.

Podían las sociedades cooperativas bajo la vigencia de la Ley de Sociedades Cooperativas de 1910, estipular una cuota de admisión especial para ingresar a la sociedad, cuya variación anual tenía como destino el fondo de reserva de la sociedad.

Las sociedades cooperativas por acciones, estaban obligadas a emitir acciones nominativas por un monto no menor de diez bolívares (Bs. 10), ni mayor a cien bolívares (Bs. 100), las cuales podían ser transmisibles por declaración en el Libro de Accionistas previa autorización de la Asamblea General de Socios y demás disposiciones de los estatutos. No existían

acciones en copropiedad, pues en tal caso la sociedad no estaba obligada a reconocer la transmisión del título a sus copropietarios hasta tanto no hubiere sido designado un único propietario aceptado por la sociedad.

Las sociedades cooperativas estaban fuertemente limitadas a los fines de ejercer su objeto social, pues no podían emprender operaciones del comercio en general, so pena de perder el carácter de cooperativas, en cuyo caso debían regirse por las disposiciones del Código de Comercio de 1904.

Igualmente, estaban limitadas al contratar con terceras personas, ya que no podían suscribir contratos aleatorios ni comprometer sus depósitos en operaciones a plazo que excedieran de un año, ni adquirir inmuebles, salvo que fueran en pago o para establecer sus oficinas.

El legislador de la Ley de Sociedades Cooperativas de 1910, estableció la liquidación de la sociedad al reducirse su capital social en menos de mil bolívares (Bs. 1.000).

Los administradores de las sociedades cooperativas, debían ser elegidos por la Junta General y ser socios de la sociedad.

Los socios tenían un voto en la cooperativa, sin importar el número de acciones de las cuales eran titulares. En caso de representación de socios, estaba limitada la representación a una sexta parte de los votos presentes en la Asamblea General.

La admisión de un nuevo socio a la sociedad, se formalizaba mediante la firma en el Libro de Socios, personalmente o por medio de mandatario especial debidamente constituido, en presencia de dos testigos socios no administradores de la cooperativa, los cuales debían firma el mencionado Libro a los fines de la admisión

Los inhabilitados y entredichos por cualquier causa, estaban impedidos de ser socios de sociedades cooperativas, por lo que no le podían pertenecer acciones de la sociedad por cesión o traspaso, salvo las acciones adquiridas por herencia o adjudicación judicial, en cuyo caso debían ser vendidas por la cooperativa dentro del término de seis meses conforme las

disposiciones establecidas en los estatutos sociales, y entregado el producto de la venta al representante del inhabilitado o entredicho. En el lapso de la venta de las acciones, el poseedor adjudicatario o heredero no tenía otro derecho que el de participar en las ganancias sociales.

La Ley de Sociedades Cooperativas de 1910, estableció una limitante en cuanto al aporte social de cada socio, referente esta a que ningún socio podía tener en la sociedad cooperativa un capital mayor de cinco mil bolívares (Bs. 5.000), bien como aporte, o bien en acciones tomadas según valor nominal.

En aquellos casos en que la responsabilidad patrimonial de los socios por los actos sociales era limitada, tal limitación era hasta la concurrencia del valor de las acciones conforme lo dispusieran los estatutos sociales, pero dicha responsabilidad subsistía aún cuando, excluido o retirado el socio de la sociedad, no hubiera llegado a pagar su cuota social en cuyo caso respondía hasta dos años después de haber dejado la sociedad por los negocios concluidos. La responsabilidad patrimonial de los socios admitidos después del acto constitutivo de la sociedad, respondían por las operaciones sociales anteriores a su admisión de conformidad con lo dispuesto por los estatutos.

Los socios podían ser separados y excluidos de la sociedad. La separación del socio de la cooperativa, consistía en el derecho de los socios de salir o divorciarse de la cooperativa previa autorización de esta en la forma dispuesta en los estatutos sociales. Por su parte, la exclusión de un socio consistía en el derecho de la cooperativa a retirar uno cualquiera de sus socios por los motivos y en las condiciones establecidas en los estatutos sociales.

Así, los socios tenían en derecho de retirarse de la cooperativa siguiendo el procedimiento dispuesto por los estatutos sociales, y en caso de silencio de las disposiciones del acuerdo social, el socio tenía derecho a separarse al final de cada año, dando aviso a la Junta Directiva con tres meses de anticipación. La exclusión de socios solo podía acordarse por la

Junta General, siguiendo lo pautado por el acta constitutiva de la sociedad, debiendo formalizarse el acuerdo respectivo mediante su registro en el Libro de socios, debidamente firmado, bien por el socio que acordara separarse, o bien, por notificación judicial mediante el Juez de Comercio.

El socio separado o excluido, tenía derecho a retirar la parte de las utilidades que le correspondía según el último balance y con arreglo a su cuenta corriente, excluyendo su aporte a capital o al fondo de reservas, sin perjuicio de la responsabilidad que le correspondía por los actos sociales conforme precedentemente se analizó.

Régimen Fiscal:

Bajo la vigencia de la Ley de Sociedad Cooperativas de Venezuela de fecha 27 de junio de 1910, los documentos constitutivos de las sociedades cooperativas, así como los documentos de admisión y separación de socios estaban exentos de los derechos de sello, registro y estampillas. Igualmente, los títulos de acciones estaban exentos del impuesto de estampillas.

ii. Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 29 de mayo de 1917:

La Ley de Sociedades Cooperativas de 1917, aunque modificó muy pocos artículos de la Ley de Sociedades Cooperativas de 1910, introdujo cambios sustanciales al flexibilizar los aportes a capital para la constitución de las sociedades cooperativas así como su reducción, y aclara ciertos derechos de los socios. Igualmente, suprimió incentivos fiscales a este tipo de organizaciones, en el siguiente sentido:

Aumentó el aporte a capital para constituir este tipo de sociedades a dos mil bolívares (Bs. 2.000), con excepción de las cooperativas de producción, las cuales podían realizar dicho aporte con productos. Para las demás cooperativas, la constitución definitiva se lograba con la suscripción

total del capital con que se iniciaban y consignada en caja, la cuarta parte de los aportes sociales como mínimo.

En igual sentido, el legislador de 1917 limitó la reducción de capital, pues solo se permitía su disminución a la mitad de aquél con que se había constituido la sociedad cooperativa, pasado el cual se pondría en liquidación. Así, aumentando el mínimo de capital necesario para constituir una sociedad cooperativa organizada en cualquiera de las formas previstas en el artículo 204 del Código de Comercio de 1904, también aumentó el límite de reducción de capital por parte de los socios, aunque en una forma genérica y positiva, vale decir, estableció la Ley de Sociedades Cooperativas de 1917: *“Toda sociedad cooperativa se pondrá en liquidación al reducirse su capital a menos de la mitad del capital con que se ha constituido”*².

Lo anterior, tiene una significación mayor de lo que pudiera parecer si tomamos en cuenta que mediante el artículo 5 *ejusdem*, se estableció un mínimo para constituir una sociedad cooperativa, sin embargo el aporte a capital de la sociedad podría ser mayor al mínimo exigido y con ello el tope para el retiro de capital aumentaba en un cincuenta por ciento (50%) de ese aporte.

Se mantiene la restricción del derecho de asociación a cooperativas, de inhabilitados y entredichos así como la excepción en aquellos casos que las adquieran por adjudicación judicial o herencia y el deber de su posterior venta. Sin embargo, resalta la exigencia de la venta de las acciones propiedad del entredicho o inhabilitado aún *“(...) sin perjuicio del interesado (...)”*³.

Se flexibiliza la restricción contenida en la Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 27 de junio de 1910 referente a la copropiedad de acciones, al establecerse dicho derecho a condición de nombramiento de

² Artículo 8 de la Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 29 de mayo de 1917. Consultada en original en el Archivo Histórico de la Asamblea Nacional.

³ Artículo 15 de la Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 29 de mayo de 1917. Consultada en original en el Archivo Histórico de la Asamblea Nacional.

propietario único que represente a los demás copropietarios. El reconocimiento por parte de la sociedad, del derecho a la copropiedad de acciones por parte de los socios es un cambio relevante al permitir mayor participación de personas o socios.

En la Ley de sociedades cooperativa de 1917, se suprimieron los artículos de la Ley de 1910 referentes a la restricción de los socios de tener participación social mayor a cinco mil bolívares (Bs. 5.000), bien como aporte o acciones tomadas según valor nominal, y así, la obligación de vender el exceso cuando se era propietario por sucesión o adjudicación judicial de más del monto del capital mencionado, dentro del lapso de dos años siguientes a la herencia o adjudicación judicial.

Con la anterior supresión, la Ley de Sociedades Cooperativas de 1917 permitía la posibilidad de que cualquiera de los socios detentara dentro de la sociedad un capital mayor al de los demás socios. Sin embargo, se mantuvo el principio general de todas las sociedades cooperativas relativa a la participación igualitarias de los socios cooperadores, ya que sin importar la participación social, los socios tenían un solo voto dentro de la Asamblea General.

Igualmente, fue suprimido lo referente al valor nominal de las acciones en el caso de sociedades cooperativas por acciones, con lo cual se liberaba a los accionistas de emitir acciones nominativas dentro de dos límites –diez bolívares (Bs. 10) y cien bolívares (Bs. 100)- así como la respectiva autorización de la sociedad en el caso de transmisión de las acciones.

En la nueva ley especial, se estableció como requisito formal de las actas constitutivas de las sociedades cooperativas el que expresamente se indicara que *“(...) los socios admitidos después del acto constitutivo de la sociedad, responden por las operaciones sociales anteriores a su admisión”*⁴

⁴ Artículo 21 de la Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 29 de mayo de 1917. Consultada en original en el Archivo Histórico de la Asamblea Nacional.

Se limitó la responsabilidad social hasta la concurrencia del valor de las acciones, en los casos así indicados, al igual que la Ley de 1910. Sin embargo, en la reforma de la Ley de Sociedades Cooperativas de 1917 se realizó un delicado cambio de términos en el artículo 19 pues estableció: “*Cuando la responsabilidad de los socios fuera limitada (...)*”, entretanto la Ley de 1910 estableció: “*Cuando la responsabilidad de los socios fuere limitada (...)*”⁵.

Quizá, la mayor modificación realizada por el legislador de 1917 fue la establecida en el artículo 25, mediante el cual se garantizaba a los socios separados o excluidos de la sociedad el derecho de retirar lo que le pertenecía según el reflejo del último balance y la cuenta corriente de la sociedad excluyendo de ese capital el fondo de reservas.

Régimen Fiscal:

Por último, la Ley de fecha 29 de mayo de 1917 suprimió los incentivos fiscales referentes a los derechos de sello, registro y estampillas generados por las constituciones de este tipo de sociedades así como en el caso de admisión y separación de los socios. La exoneración fiscal referida al impuesto de estampillas por títulos de acciones, también fue suprimida.

iii. Código de Comercio de fecha 29 de junio de 1919:

La Ley de Sociedades Cooperativas de 29 de mayo de 1917, fue derogada por la modificación del Código de Comercio en fecha 29 de junio de 1919, momento en el cual pasó a formar parte del indicado Código en un capítulo especial denominado “*De las sociedades cooperativas*”, cuyo contenido era exacto a la Ley especial abolida.

⁵ Artículo 19 de la Ley de Sociedades Cooperativa de fecha 27 de junio de 1910. Consultada en original en el Archivo Histórico de la Asamblea Nacional.

iv. Decreto de Fomento y Constitución de Sociedades Cooperativas, publicado en la Gaceta Oficial N° 19.934 de fecha 22 de julio de 1939:

El Decreto de fomento y constitución de Sociedades Cooperativas que tuvieran por exclusiva finalidad mejorar las condiciones de vida de sus asociados de 1939, dictado por el Presidente Eleazar López Contreras, fue el primer conjunto de disposiciones de verdadero carácter cooperativo existente en el país, pues asumió como fundamento mejorar las condiciones de vida de la población de acuerdo con los postulados políticos del Libertador Simón Bolívar y así, producir la mayor felicidad social posible, seguridad social y estabilidad de los factores políticos.

Precisamente el Decreto de 1939, encargó a la Sociedad Bolivariana de Venezuela⁶ la promoción y constitución de aquellas sociedades cooperativas que tuvieran por propósito mejorar las condiciones de vida de sus asociados, previo el consentimiento de su Directiva.

Así el Decreto en referencia, distinguió entre dos tipos de cooperativas, a saber: aquellas sometidas al régimen del Decreto de 1939 y aquellas no sometidas al mencionado Decreto, pero que sin embargo, podían ingresar a la Federación de Cooperativas Venezolanas previo el cumplimiento de las formalidades exigidas por los estatutos.

Sociedades Cooperativas sometidas al Decreto de 1939:

Las sociedades cooperativas constituidas, con consentimiento y aporte de la Directiva de la Sociedad Bolivariana de Venezuela debían desarrollar las siguientes actividades: a) producción y compra-venta de

⁶ La Sociedad Bolivariana de Venezuela, sucesora de la Sociedad Bolivariana de Caracas fundada en 1.842, fue creada mediante Decreto dictado por el Presidente Eleazar López Contreras, publicado en Gaceta Oficial N° 19.526 de fecha 23 de marzo de 1.938, bajo la dirección del Dr. Vicente Lecuna, cuyo propósito era y sigue siendo la difusión del pensamiento del Libertador Simón Bolívar, a través de obras y la enseñanza del ideario bolivariano.

productos necesarios para la existencia humana de los asociados y terceras personas, a precios razonables; b) adquisición de vivienda para los asociados y los beneficios que reportan los aportes personales y familiares; c) establecimiento de escuelas, bibliotecas, centros de recreación e instrucción y obras sociales; d) adquisición de bienes para el desarrollo de sus actividades y el de sus fines. En el caso de cooperativas receptoras de cantidades por parte de los socios o terceras personas en calidad de ahorro, éstas debían pagar un interés definido por el Decreto como “*módico*”.

La Sociedad Bolivariana de Venezuela estaba autorizada para suscribir acciones por el monto mínimo, o por una cantidad mayor a la estipulada. En todo caso, las acciones suscritas por la Sociedad Bolivariana de Venezuela, y con ello su participación, iba desapareciendo e ingresando el valor de su aporte al fondo de reserva, el cual era de obligatoria preservación a medida que aumentaba el aporte social de los asociados hasta que alcanzara el mínimo de aporte a capital establecido. En aquellos casos, en que los asociados hubieran aportado el mínimo de capital previsto, el aporte realizado por la Sociedad Bolivariana de Venezuela pasaba a constituir el fondo de reserva.

Las utilidades líquidas tenían un destino especial, pues el veinticinco por ciento (25%) era para el fondo de reserva, veinticinco por ciento (25%) a obras sociales, y solo el cincuenta por ciento (50%) podía repartirse entre los asociados en proporción a las adquisiciones o compras realizadas a la sociedad. Sin embargo, la utilidad derivada de la venta de bienes a terceras personas debía pasar íntegramente al fondo de reserva.

Las cantidades destinadas a reservas y a obras sociales así como aquellas obras sociales que se fundaren, no podían ser repartidas entre los socios y constituían una propiedad colectiva sobre la cual tales socios no tenían individualmente ninguna clase de derecho. Por su parte, las cantidades destinadas a obras sociales podían utilizarse en la adquisición de vivienda para los socios cooperadores, previo acuerdo por la mayoría absoluta de los

asociados en sesión, conforme los dispusieran los estatutos sociales debiendo indicar el acuerdo, la cantidad destinada expresamente a tal fin.

En caso de disolución de la cooperativa, el fondo de reserva, las cantidades destinada a obras sociales y aquellas existentes a la fecha debían ser asignadas, necesariamente, a una institución u obra de beneficencia o previsión social que acordaran la mayoría de los socios en sesión celebrada conforme los estatutos sociales. De no haber acuerdo de los socios en el destino de los fondos de la cooperativa disuelta, el Ejecutivo tenía a cargo determinar el destino de los haberes colectivos e irrepartibles.

Sociedades Cooperativas no sujetas al Decreto de 1939:

Por disposición del artículo 10 del Decreto publicado en Gaceta Oficial Nº 19.934 de fecha 22 de julio de 1939, las sociedades cooperativas tenían la opción de sujetarse o no a sus disposiciones, y en este último caso, se regían por las disposiciones del Código de Comercio de 1919.

Las sociedades cooperativas no sujetas a las disposiciones del Decreto de incentivo a las Sociedades Cooperativas que tuvieran por exclusiva finalidad mejorar las condiciones de vida de sus asociados de 1939, tenían el derecho de ingresar a la Federación de Cooperativas Venezolanas que se creare previo el cumplimiento de las formalidades necesarias para ello.

Régimen Fiscal:

Es importante destacar, que el Decreto de fomento y constitución de Sociedades Cooperativas que tuvieran por exclusiva finalidad mejorar las condiciones de vida de sus asociados de 1939 no estableció exoneración de impuesto alguna a las sociedades cooperativas.

v. *Código de Comercio de fecha 17 de agosto de 1942:*

La Reforma del Código de Comercio de 1942, derogó la Sección IX del Título VII del Libro Primero denominado “*De las Sociedades Cooperativa*”, para establecer en el artículo 333 que todo lo relativo a las sociedades cooperativas se regirá por Leyes especiales y su Reglamentos.

vi. *Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 13 de agosto de 1942:*

La Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 13 de agosto de 1942, publicada en la Gaceta Oficial Nº 20.911 de fecha 26 de septiembre de 1942, colmó el vacío legal que dejó la reforma del Código de Comercio de 1942 al derogar la Sección IX del Título VII del Libro Primero.

La Ley de Sociedades Cooperativas de 1942, fue la primera Ley que estableció que debía entenderse por sociedad cooperativa, aún cuando no la definió expresamente. Estableció el legislador de 1942 que una sociedad cooperativa era aquella que cumplía con las siguientes exigencias: practicar el principio de igualdad de sus miembros, tanto en derecho como en obligaciones; número ilimitado de socios, siempre superior a diez (10); contar con recursos económicos variables; duración indefinida; un voto por cada socio, sea cual fuera su aporte; mejorar la condición social de sus asociados mediante la acción conjunta de estos en un obra colectiva; y reparto de rendimientos a prorrata de las operaciones efectuadas con la sociedad o del trabajo personal suministrado. De manera pues, que al llevar a cabo tales acciones, se estaba en presencia de una sociedad cooperativa.

Igualmente, la Ley de Sociedades Cooperativas de 1942 fue la primera Ley que diferenció las cooperativas de acuerdo al tipo de actividad o giro social y estableció condiciones especiales para cada una de ellas. Así, las cooperativas podían ser: cooperativas de consumidores; cooperativas de productores en general; cooperativas de crédito; cooperativas de seguros;

cooperativas de servicios públicos; cooperativas de participación estatal; y cooperativas de pequeños agricultores.

De las Cooperativas de Consumidores:

Se consideraba una cooperativa de consumidores, aquellas que tenían por objeto la provisión de cosas o servicios para el consumo, el uso o aprovechamiento de los asociados y sus familias, pudiendo realizar operaciones con terceras personas, es decir, con no asociados.

Tales cooperativas, solo podían realizar operaciones de venta al contado, o bien, vender a sus socios productos mediante giros o libranzas debidamente aceptados, por una cantidad que no excediera del cincuenta por ciento (50%) del sueldo o salario del asociado. Igualmente, en caso de vender bienes a terceras personas, estaban obligadas a entregar un comprobante por cada operación de venta que expresara el monto de la compra. El comprobante, al final del ejercicio de la sociedad permitía adquirir acciones de la cooperativa.

Es importante destacar, que los excedente proveniente de la venta de bienes o servicios a terceras personas no asociadas a la cooperativa, una vez descontado el porcentaje fijado para la entrega de bonos, debía destinarse al Fondo de Previsión Social de la sociedad.

De acuerdo al Reglamento de la Ley de Sociedades Cooperativas dictado mediante Decreto 106-6 de fecha 6 de mayo de 1944, publicado en la Gaceta Oficial N° 21.400 de la indicada fecha, las sociedades cooperativas estaban autorizadas a repartir los excedentes no provenientes de la venta de bienes y servicios al público, en proporción al monto de operaciones realizadas con la sociedad, sin perjuicio de la clase de bienes consumidos o tipo de servicios prestados.

De las Cooperativas de Productores en General:

Las cooperativas de productores en general, eran aquellas en las cuales los miembros se asociaban con el objeto de trabajar en común, en la producción de bienes o en la prestación de servicios al público, y que además podían tener secciones de consumo.

En las cooperativas de productores, debía existir una Comisión de Control Técnico integrada por personas especializadas en la producción de los bienes a vender o en los servicios a prestar.

La Comisión de Control Técnico, constituía un importante órgano consultivo de las sociedades cooperativas de producción pues aunado a las funciones de asesoramiento y control que le correspondía en razón de la actividad ejercida, era necesario contar con su opinión en caso de admitirse nuevos socios así como en los casos de aumento o disminución de capital social, destino de los fondos sociales y planificación de las actividades sociales.

Una importante tarea estaba asignada a la Comisión de Control Técnico, cual era fijar los anticipos a los rendimientos que periódicamente debían recibir los socios o asociados, teniendo como parámetros la calidad del trabajo, el tiempo y la preparación técnica requerida en el desempeño personal. La asignación de los excedentes por parte de la Comisión Técnica de las sociedades cooperativas de producción a los socios, solo estaba limitada por el concepto que *"a igual trabajo debe corresponder igual anticipo en igualdad de condiciones"*⁷.

Por disposición del Reglamento de la Ley de Sociedades Cooperativas, los excedentes fijados por la Comisión de Control Técnico debían entregarse a los socios con una periodicidad no mayor a quince (15) días.

⁷ Artículo 54 de la Ley de Sociedades Cooperativas de 1942. Consultada en original en el Archivo Histórico de la Asamblea Nacional.

Para las cooperativas de producción estaba prohibido usar la figura de asalariados, es decir, emplear a terceras personas, con excepción: de circunstancias extraordinarias o imprevistas de la producción que así lo exigiesen; para la ejecución de obras determinadas; y para trabajos eventuales o por tiempo fijo, en ambos casos, distintos de los desempeñados por el objeto social, debiendo preferirse a otras cooperativas.

Si las condiciones extraordinarias o imprevistas, exigían el ingreso de empleados para la realización de las actividades del objeto social durante seis (6) meses consecutivos, se consideraban socios sí así lo solicitasen y realizasen el respectivo aporte.

De las Cooperativas de Crédito:

Conforme el artículo 56 de la Ley de Sociedades Cooperativas de 1942, las cooperativas de crédito era aquellas sociedades que tuvieran por objeto recibir depósitos, hacer anticipos, préstamos y descuentos, cobros y pagos por cuenta de los asociados, así como también prestarle los servicios bancarios que los asociados requieran y realizar cualesquiera otras operaciones que sean complementarias de las precedentemente enumeradas y coadyuven a su mejor cumplimiento.

Es importante destacar, que las cooperativas de crédito estaban autorizadas a realizar las actividades indicadas en la Ley solo con respecto a los asociados, con excepción de recepción de depósitos caso en el cual podía provenir de terceras personas no socios de la sociedad. Igualmente, a los socios de cooperativas de créditos o secciones de créditos les estaba vedado ser socios de otras cooperativas de responsabilidad solidaria o ilimitada

En el ejercicio de las actividades de las sociedades cooperativas de crédito estaba limitado el interés, al dos por ciento (2%) anual sobre los intereses que a ellas –las cooperativas- les cobren otras entidades.

De las Cooperativas de Seguros:

El legislador de 1942 con respecto a lo que debía entenderse por cooperativas de seguros, omitió definición alguna. Simplemente estableció que las cooperativas de seguros o secciones de esta especie, podían adoptar el régimen de prima fija o de prima determinable a prorrata entre los asegurados.

Estaban autorizadas las cooperativas de seguros, a constituir un fondo inicial de garantía con aportes distintos de las primas así como admitir contribuciones de personas o entidades no aseguradas con el fin de constituir el mencionado fondo, a condición de que tales entidades no adquirieran derecho alguno a intervenir en el funcionamiento de la sociedad. En el último de los casos mencionados, debía determinarse la forma que las cantidades aportadas por terceras personas o entidades serían sustituidas con fondos propios de la sociedad.

En las cooperativas de seguros, los excedentes provenientes del ejercicio de la actividad de la cooperativa debían destinarse íntegramente a la formación de un Fondo de Garantía.

Cooperativas de Servicios Públicos:

Se consideraban sociedades cooperativas de servicios públicos, aquellas que explotaran concesiones, permisos, contratos o privilegios legalmente otorgados por las autoridades federales, estatales o municipales. Las cooperativas de servicios públicos, estaban sometidas al control de la autoridad pública conforme la Ley que rigiera el servicio público respectivo.

La contabilidad de las cooperativas de servicios públicos, se regía por las cláusulas establecidas en el contrato de concesión. Igualmente, la nulidad, rescisión y caducidad del permiso o contrato se consideraba causa suficiente para que el correspondiente Ministerio revocase la autorización

para funcionar y con ello, la cancelación de la inscripción y la consecuente liquidación de la sociedad.

De las Cooperativas de Participación Estatal:

Se consideraba cooperativa de participación Estatal, aquella que explotaba bienes que les hayan sido dados en administración o en calidad de aportaciones por el Ejecutivo Federal, los gobiernos Estadales, las Municipalidades o los institutos autónomos de carácter público. Así, las sociedades cooperativas de participación Estatal, como su nombre hace alusión, eran aquellas donde parte de los bienes societarios eran dados en administración o aportados por la República, los Estado o Municipios e Institutos Autónomos.

El legislador de 1942 dispuso una serie de formalidad especiales que debía contener el acta constitutiva de toda sociedad cooperativa en la que hubiere participación estatal, así como la constitución de un fondo especial destinado a la ampliación y mejoramiento de las actividades cooperativas, cuyo contenido era ilimitado e irrepartible a los socios o asociados.

De las Cooperativas de pequeños agricultores:

En lo que respecta a las cooperativas de pequeños agricultores, la Ley de 1942 omitió lo que debía entenderse por tales sociedades. Sin embargo, estableció cuales actividades debían realizar las cooperativas agrícolas, entre ellas: contratar préstamos con el otrora Banco Agrícola y Pecuario o cualquier otra entidad de fomento industrial con el objeto de invertirlo en fines de utilidad colectiva; dirigir la producción agrícola con arreglo a las exigencias de los mercados de consumo; organizar la venta de los productos de la agricultura; adquirir la maquinaria necesaria para arrendar sus servicios a los socios; prevenir y observar el tratamiento de las enfermedades de los

animales y plantas; contar con secciones de seguro para prevenir uno o más riesgos; y atender y representar a los socios que así lo necesiten en cuanto sea necesario a fin del ejercicio de las labores agrícolas; todo lo cual supone que las cooperativas de pequeños agricultores eran aquellas que tenían por objeto desplegar actividades agrícolas en general.

En tal contexto, las cooperativas de pequeños agricultores debían tener tanta secciones como actividades desarrolladas, considerándose cada una de tales secciones o partes como una entidad económica independiente a los fines de su contabilidad.

Para ser calificadas, o bien regirse por las disposiciones establecidas en la Ley de 1942 referente a las cooperativas de pequeños agricultores, los socios debían ser agricultores, criadores y demás personas vinculadas a la población rural.

Demás cooperativas:

Aún cuando la Ley de Sociedades Cooperativas del 13 de agosto de 1942, solo dedicó capítulos a las cooperativas enunciadas precedentemente, hizo mención a cooperativas que desarrollasen determinadas actividades tales como: las cooperativas escolares, con fines exclusivamente docentes, las cuales debían sujetarse al Reglamento especial que por órgano del Ministerio de Educación dictare el Ejecutivo Nacional, y que en tal caso debían observar los principios generales de la Ley; y las cooperativas de mano de obra, las que organizaran las penitenciarías, cárceles locales, cuarteles y demás institutos similares, y en general, las cooperativas no previstas especialmente debían regirse por la Ley de Sociedades Cooperativas en cuanto les fuera aplicable

Régimen General de las Sociedades Cooperativas bajo la vigencia de la Ley de 1942:

Para la constitución legal de una sociedad cooperativa, la Ley de Sociedades Cooperativas de 1942 estableció que debía hacerse mediante Asamblea que realizasen los interesados, reduciendo a escrito el acuerdo e indicando las bases constitutivas y los socios fundadores, cuyo contenido debía autenticarse ante el Juez de la localidad.

Cumplidas las exigencias requeridas para los estatutos sociales de la cooperativa y una vez autenticada el acta por el funcionario competente se debía remitir en un término no mayor de un mes, copia certificada del acta constitutiva al Ministerio del Trabajo y al Ministerio de Comunicaciones o de Agricultura y Cría, según el caso. Los Ministerios respectivos, evaluando en cada caso que la sociedad creada no estableciera una ruinoso competencia respecto de otras cooperativas establecidas y que dicha sociedad ofreciera perspectivas de viabilidad, *otorgaba autorización para funcionar* a la cooperativa, dentro de los treinta (30) días siguientes a la recepción de los estatutos sociales debidamente autenticados y certificados. Dentro de los diez (10) días siguientes de acordada la autorización, el Ministerio respectivo debía inscribir el acta constitutiva de la cooperativa en un Registro denominado Cooperativo, con lo cual la sociedad adquiría personalidad jurídica, y además, la autorización para operar de la sociedad surtía efectos.

Bajo la vigencia de la Ley de 1942, la dirección, administración y vigilancia de las sociedades cooperativas estaba principalmente encargada a la Junta General de Socios, al Consejo de Administración y al Consejo de Vigilancia –aunado a las demás comisiones establecidas en la Ley, como la Comisión Técnica, y en los estatutos o aquellos designados por la Junta General de Socios según las necesidades de la sociedad-.

Todas las sociedades cooperativas al constituirse, podían optar por los regímenes de responsabilidad limitada, ilimitada o suplementada de sus

socios, con la obligación adicional de expresar en su denominación social el régimen elegido. Se consideraba que una cooperativa estaba bajo el régimen de responsabilidad limitada cuando los socios respondían hasta por el monto de los certificados de aportación que hubieren suscritos. La responsabilidad era suplementada, cuando los socios respondían, además, a prorrata por las operaciones sociales hasta por una cantidad fija determinada en el acuerdo social. La responsabilidad de los socios era ilimitada cuando respondían con todos sus haberes particulares. Sin embargo, en todos los anteriores casos los socios respondían con sus bienes por las operaciones que ejecutaran con la sociedad.

Con respecto a los socios, en la Ley de Sociedades Cooperativas de 1942 se permitió la adhesión de cualquier persona que cumpliera las exigencias establecidas en los estatutos sociales –las cuales no podían contrariar los principios básicos del cooperativismo- y las disposiciones de la Ley. Igualmente, se permitió a las personas mayores de dieciséis (16) años ser miembros de tales sociedades sin necesidad de autorización especial. Por su parte, la mujer casada tenía legalmente el derecho de ser miembro de sociedades cooperativas sin necesidad de la autorización de su cónyuge, aunque no podía hacerlo con la desavenencia de este.

De acuerdo con el Reglamento de la Ley de 1942, en las sociedades cooperativas de responsabilidad ilimitada, solo podían ser socios personas mayores de veintiún años que pudieran administrar sus bienes y disponer de ellos libremente.

Estaba prohibido a las sociedades bajo forma cooperativa, establecer en sus bases sociales condiciones especiales para el ingreso de nuevos socios. En tales casos, el prominente socio solo debía dirigir un escrito firmado adicionalmente por dos socios de la sociedad al Consejo de Administración, quien debía decidir sobre la admisión del socio en un lapso de treinta (30) días, por mayoría de votos. En caso de negativa de la

admisión solicitada, se tenía el derecho de apelar por ante el Ministerio correspondiente.

Por disposición del artículo 21 de la Ley de Sociedades Cooperativas de 1942, se dejó al reglamentista la tarea de desarrollar todo lo referente a las causas que podían motivar la exclusión de los socios así como el procedimiento que debía seguirse en tal caso.

Ningún socio podía separarse de la sociedad antes de cumplirse dos años de su ingreso o admisión, a menos que probara el cambio de domicilio o residencia fuera de la jurisdicción del domicilio social o bien que los estatutos sociales establecieran un tiempo menor. Transcurrido el tiempo legal o estatutario, el socio tenía derecho a separarse de la sociedad con la sola exigencia de comunicarlo por escrito.

Los socios que dejaren de pertenecer a la cooperativa, tenían derecho a la devolución del valor de sus Certificados de Aportación o a la cuota que proporcionalmente corresponda, si el activo de acuerdo al último balance elaborado por la sociedad, deducido los fondos y demás cantidades irrepartibles, es insuficiente para realizar la devolución íntegra. También, el socio tenía derecho a que se le entregase la parte que le correspondía en los rendimientos repartibles obtenidos durante el o los ejercicios sociales, en los cuales había sido socio de la cooperativa.

El patrimonio de toda sociedad cooperativa bajo la vigencia de la Ley de 1942, estaba constituido por las aportaciones de los socios, las donaciones recibidas y los rendimientos destinados a incrementar tal patrimonio. En tal sentido, las aportaciones sociales podían hacerse en efectivo, bienes, derechos o trabajo, siendo representado por certificados nominativos, indivisibles, de igual valor y transferibles conforme las condiciones establecida en la Ley, el Reglamento y los estatutos.

Las sociedades cooperativas debían constituir, por lo menos, el Fondo de Reserva y el Fondo de Previsión Social –el cual por disposición reglamentaria, debía mantenerse siempre en efectivo-, con excepción de las

cooperativas de crédito las cuales debían constituir solamente Fondos de Reserva y de Garantía, a menos que tuvieran Secciones de Producción y Consumo, casos en los cuales, igualmente, estaban obligadas a constituir Fondos de Previsión Social.

Los Fondos de Reserva y Previsión Social así como las donaciones recibidas eran irrepartible. En caso de liquidación de la sociedad cooperativa, los Fondos que quedaren luego de realizadas las aplicaciones respectivas, era destinado al Fondo Nacional Cooperativo.

La Ley de Sociedades Cooperativas de 1942, creó las Federaciones Cooperativas a las cuales debían estar afiliadas las sociedades con tal forma. Igualmente, creó la Confederación Nacional de Cooperativas a la cual debían estar afiliadas las Federaciones Cooperativas. En uno y otro caso, con la sola autorización para operar por parte del Ministerio respectivo se ingresaba inmediatamente a la Federación Cooperativa o a la Confederación Nacional de Cooperativas, respectivamente. El legislador de 1942, dejó al Ejecutivo Nacional la organización y funcionamiento de las Federaciones Regionales y de la Confederación Nacional de Cooperativa.

Estableció el legislador de 1942, un régimen de protección de las sociedades cooperativas y con ello un régimen sancionatorio por incumplimiento de las disposiciones de su articulado. El régimen de protección tenía como objetivo, el amparo y estímulo del desarrollo de las sociedades cooperativas así como el ejercicio de la potestad sancionadora. La organización de los servicios especiales necesarios para cumplir con tal cometido, estaba a cargo de los Ministerios de Fomento, de Agricultura y Cría, del Trabajo y de Comunicaciones.

Régimen Fiscal:

Con la Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 13 de agosto de 1942, regresó la exención de impuestos establecida en las Leyes de 1910 y

1917 referida a los impuesto de papel sellado y estampillas, arancel judicial en el Distrito Capital y Territorios Federales, y derechos de Registro Público, ocasionados por los actos de constitución, autorización y registro de las cooperativas, federaciones y la Confederación Nacional de Cooperativas.

Igualmente, dispuso la Ley una especie de contribución de las sociedades cooperativas, conforme la capacidad económica, a la constitución del Fondo Nacional Cooperativo, el cual debía ser depositado en el Banco Central de Venezuela y era administrado por la Confederación Nacional Cooperativa. La constitución y administración del Fondo Nacional Cooperativo era determinado por las necesidades del fomento de la cooperación en la forma que indicare el Reglamento que al efecto debía dictarse.

Por disposición reglamentaria, se estableció que las herencias, legados y las donaciones podían ser exonerados del Impuesto sobre Sucesiones y otros ramos de la Renta Nacional, por el Ejecutivo Nacional. En igual sentido, el Reglamento dispuso que el Ejecutivo Nacional podía exonerar a las sociedades cooperativas del Impuesto sobre la Renta, conforme los términos establecidos en el artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1943, publicada en la Gaceta Oficial N° 29 Extraordinario de fecha 2 de febrero de 1943, vale decir, que el Ejecutivo Nacional podía *"exonerar del impuesto las utilidades de las instituciones de ahorro, crédito y previsión social, establecidas o patrocinadas por entidades públicas; las que obtengan las cooperativas de consumo y de crédito, en cuanto a las operaciones realizadas con sus socios, y todas las percibidas por las cooperativas de producción, cuando el aporte de los socios esté constituidos principalmente por su trabajo"*.

vii. *Ley General de Asociaciones Cooperativas de fecha 11 de agosto de 1966:*

Mediante la Ley General de Asociaciones Cooperativas, publicada en la Gaceta Oficial N° 1.036 de fecha 11 de agosto de 1966, se realizaron cambios no menos trascendentales establecidos en la Ley de Sociedades Cooperativas de 1942.

La Ley General de Asociaciones Cooperativas a diferencia de la anterior Ley especial, estableció su ámbito de aplicación indicando que regía todo el sistema de asociaciones cooperativas y sus asociados con ocasión de la actividad de trabajo y servicio en la producción, distribución y consumo cooperativo de bienes y servicios.

Al igual que la Ley de Sociedades Cooperativas de 1942, la Ley de 1966 omitió cualquier definición de sociedad cooperativa, limitándose a indicar que las sociedades que cumplieran ciertas condiciones se consideraban tales.

Se eliminó todo el articulado de la Ley anterior referente a los tipos de cooperativas, para solo establecer tres (3) de tales sociedades, a saber: las cooperativas de producción de bienes y servicios; las cooperativas de obtención de bienes y servicios; y las cooperativas mixtas. La Ley estableció ciertas exigencias para cada una de los tipos de cooperativa atendiendo a su objeto.

En ese contexto, a las cooperativas de producción de bienes y servicios les estaba prohibido contratar servicios de no asociados, con excepción de aquellas actividades que así lo exigieran, pero siempre por tiempo limitado.

Las cooperativas de obtención de bienes y servicios, solo podían realizar operaciones de contado, sin perjuicio de formas especiales de pago para los asociados, y además, tenían la obligación de emitir un comprobante

que expresara el monto de la compra cuando se vendieran bienes o se prestaran servicios al público.

Las cooperativas de ahorro y crédito, que tuvieran por objeto fomentar el ahorro, otorgar préstamos a sus asociados y proporcionales una mayor capacitación económica y social a estos, estaban limitadas a realizar tales operaciones solo con los asociados y en créditos de previsión o inversión a corto plazo. Igualmente, debían estar integradas por un número de asociados no menor a cincuenta (50) que tuvieran un vínculo común, ya de trabajo, asociaciones o residencia geográfica, salvo en cooperativas dedicadas a la agricultura, a la cría o a la pesca, las cuales aún cuando los asociados debían tener un vínculo común, podían ser inferior a cincuenta (50) asociados.

Se estableció la cooperativa escolar, constituidas entre alumnos de cualquier nivel, por sí mismos o con el concurso de sus profesores, las cuales debían tener por objeto la realización de labores docentes mediante el desarrollo de los hábitos de asociación, de solidaridad y ayuda mutua.

La Ley de Sociedades Cooperativas de 1966, fue la primera Ley cooperativa que estableció que en igualdad de condiciones, debía ser preferida este tipo de sociedades por los institutos financieros y crediticios del Estado. Igualmente, dispuso la preferencia de cooperativas en la adquisición y prestación de servicios, por parte de la Nación, los Estados y Municipios e Institutos Autónomos.

De la Constitución Legal de las Cooperativas:

Con la Ley de 1966, se eliminó la posibilidad de que las sociedades cooperativas fueran de responsabilidad ilimitada tal como estaba previsto en la Ley de Sociedades Cooperativas de 1942. La denominada responsabilidad suplementa tuvo un ligero cambio, al establecer que debía entenderse por cooperativas de responsabilidad suplementada, aquellas en las que los

asociados asumieran el compromiso de respaldar dichas obligaciones hasta por una cantidad adicional al valor de sus certificados de aportes, determinado en el acta constitutiva.

Para la constitución de una sociedad cooperativa, con la Ley General de Asociaciones Cooperativas ya no era necesario enviar una copia certificada del acta constitutiva y estatutos sociales, expedida por la autoridad judicial, a los Ministerios del Trabajo y de Comunicación o Agricultura y Cría, pues una vez autenticada por la Oficina de Registro o Notaría Pública, el Consejo de Administración debía solicitar a la Superintendencia Nacional de Cooperativas la autorización para su funcionamiento.

Por su parte, cuando se trataba de sociedades cooperativas que prestaban servicios públicos, se debía acompañar, a los fines del otorgamiento de la autorización para operar por parte del Organismo competente, la constancia de que tal autoridad había llegado formalmente a un acuerdo con el Consejo de Administración de la sociedad, para conceder el derecho de explotación o bien prueba fehaciente de que los beneficiarios de una concesión han cedido sus derechos a la cooperativa en calidad de aporte social.

Una vez otorgada la autorización se debía publicar un extracto, contentivo de la denominación, objeto y régimen de responsabilidad de la cooperativa a crear, las atribuciones de los órganos autorizados para obrar por ella y obligarla, así como quienes integraban el Consejo de Administración, en la Gaceta Oficial, sin lo cual no surtía efectos el registro y autorización para el ejercicio de la actividad. Cumplidos tales extremos, la sociedad adquiría personalidad jurídica y, en consecuencia, era capaz de adquirir, enajenar, poseer y administrar bienes a cualquier título, es decir, la cooperativa adquiría capacidad para obligarse.

Bajo la vigencia de la Ley de 1966, el *quórum* para considerar la Asamblea válidamente constituida cambió en su totalidad, pues solo era

necesario la concurrencia de la mitad más uno de los asociados en caso de una cooperativa de hasta cincuenta (50) socios, el veinte por ciento (20%) en cooperativas hasta de doscientos (200) asociados, y el quince por ciento (15%) cuando haya más de doscientos (200) socios cooperadores.

En igual sentido, solo se previó dos convocatorias para la constitución de la Asamblea de la sociedad, siendo que en a la segunda convocatoria se entendía válidamente constituida con el número de asociados que concurriesen, con la sola exigencia de hacerlo constar en tal convocatoria.

Las decisiones adoptadas en la última de las circunstancias anotadas, referentes a la designación de los integrantes del Consejo de Administración, Vigilancia y otros órganos de la sociedad; autorización para emitir y rescatar títulos valores de la sociedad así como el aumento y disminución de los recursos económicos; la responsabilidad de los asociados integrantes de los Consejos y comités; la modificación de los estatutos; y la disolución de la cooperativa; debían ser sometidas a la Superintendencia Nacional de Cooperativas, y en caso de no ser objetadas, se consideraban definitivas a partir de su publicación en la Gaceta Oficial.

La Ley General de Asociaciones Cooperativas de 1966, se creó todo un régimen de títulos valores que podían generar tales sociedades. Así el patrimonio de toda sociedad cooperativa estaba integrado por los certificados de asociación, aportación, rotativos y los de inversión; y además, con los donativos y auxilio que recibiesen y los fondos provenientes de los porcentajes que se destinaran a su incremento.

Los Certificados de Asociación, constituían los títulos representativos del aporte mínimo para ser asociado. Los Certificados de Aportación, constituían los títulos que representaban la cuota parte de los fondos requeridos para las operaciones normales de la cooperativa. Los Certificados Rotativos, constituían títulos con iguales características que los Certificados de Aportación pero con la particularidad que podían ser de valor desigual, eran redimibles en el término fijado por la Asamblea, y podían devengar un

tipo de interés. Los Certificados de Inversión eran aquellos títulos de rendimiento y plazo fijo, emitidos para reforzar los activos de la cooperativa, y así eran transferibles.

Con la nueva Ley, se estableció que los certificados, excedentes y derechos de cualquier clase que pertenezcan al asociado por razón de su vinculación con la cooperativa, quedaban preferentemente afectados desde su origen a favor de la sociedad cooperativa como garantía de las obligaciones que el socio contrajera con esta.

En caso de reducción de los recursos económicos disponibles, por exceder estos la cantidad necesaria para el normal desarrollo de las operaciones de la sociedad, el monto a reducir acordado debía ser repartido, a elección del Consejo de Administración y previa notificación a la Superintendencia Nacional Cooperativa, mediante la devolución de los pagos hechos por las series anuales de certificados rotativos en el orden de su fecha de emisión, comenzando por los más antiguos, o bien por el reintegro a los asociados del valor nominal de los certificados de aportación suscritos y pagados.

Los activos con carácter de patrimonio familiar, que tuviera un socio en la sociedad cooperativa, eran inembargables.

A diferencia de la Ley de 1942, la Ley de 1966 incluyó un capítulo denominado "De los asociados" en el cual se reguló todo lo referente a los cooperadores socios de las sociedades de tal carácter.

Así, con la Ley General de Asociaciones Cooperativas de 1966, se limitó el derecho de asociación a cooperativas, pues para asociarse en tales tipos de sociedades era necesario ser persona natural –con autorización del representante legal, en caso de menores de dieciséis (16) años- que tuviera el carácter de productor o consumidor primario, para el caso de personas naturales; o personas jurídicas sin fines de lucro.

Se estableció expresa prohibición para constituir cooperativas entre comerciantes, cuando la actividad a desarrollar por la cooperativa se identificaba con la actividad mercantil de los asociados.

En igual sentido, la Ley prohibió la afiliación a más de una cooperativa con iguales fines, cuando la asociación resultare perjudicial a los objetivos perseguidos por la cooperativa inicial, caso en el cual la última asociación no otorgaba ningún derecho u obligación al socio.

Otro derecho expresamente establecido por la Ley de 1966, fue el de retiro de la sociedad cuando el asociado así lo estimase. Sin embargo, el derecho de retiro no podía ejercerse cuando había sido acordada la disolución de la cooperativa; mientras la sociedad estuviera sujeta a intervención o cesación de pagos; y cuando los estatutos sociales establecieran lapsos o condiciones especiales.

A juzgar por el contenido del artículo 24 de la Ley, se restringió el derecho de retirar los excedentes financieros de las cooperativas para los asociados, ya que solo podían reclamar tales excedentes solo dentro del año, contado a partir del cierre del ejercicio en que se hubieren producido.

Los certificados de los asociados, con excepción de los de inversión y los rotativos, eran intransferibles. En caso de fallecimiento, cesión de bienes o quiebra los herederos tenían derecho de exigir el valor de los certificados a la cooperativa, en la forma pautada en la Ley, el Reglamento y los estatutos sociales.

Con la Ley de 1966, se creó todo un régimen de integración cooperativa, vale decir, la creación de organizaciones cooperativas que tenían por objeto la promoción, educación, desarrollo y fortalecimiento económico de las actividades cooperativas.

Así, la Ley estableció que las sociedades cooperativas tenían el derecho a integrarse en dos o más grados, constituyendo Centros de Educación Cooperativa y el Consejo Nacional Educativo; por el carácter gremial, Uniones de Fomento Cooperativo, Federaciones y la Confederación

Nacional de Cooperativas; y según las necesidades económicas, Centrales Cooperativas, Uniones de Centrales Cooperativas y la Central Nacional de Cooperativas.

Se permitió bajo la vigencia de la Ley de 1966, el funcionamiento en el país de Organizaciones Cooperativas de carácter Internacional que propendieran al desarrollo, expansión y fomento del cooperativismo, siempre que cumplieran las prescripciones reglamentarias al respecto.

Se creó el Consejo Nacional Cooperativo, el cual estaba integrado por siete miembros, así: el Superintendente Nacional de Cooperativas; dos representantes de la Confederación Nacional de Cooperativas; un representante del Consejo Nacional de Educación Cooperativa; un representante de las Federaciones de Cooperativas; un representante de la Central sindical más representativa; y un representante de la Central campesina más representativa; y constituía un órgano de asesoramiento del movimiento cooperativo.

Se Creó la Superintendencia Nacional de Cooperativas, la cual estaba adscrita al Ministerio de Fomento y era la institución encargada de la legalización, registro, inspección y vigilancia de las cooperativas rurales y urbanas, de las Cajas de Ahorro, Fomento y similares así como la supervisión de su funcionamiento y desarrollo.

De los Fondos, Reservas y Excedentes Cooperativos:

De los Fondos Cooperativos:

Con la Ley de 1966, las sociedades cooperativas debían destinar anualmente, como mínimo, dos y medio por ciento (2.5%) de sus excedentes brutos más el cinco por ciento (5%) de los excedentes netos al fondo de promoción y educación cooperativista, cuya forma y distribución eran

establecidas por la Asamblea General de la Confederación Nacional de Cooperativas.

De las Reservas Cooperativas:

Se estableció una reserva denominada de “emergencia”, la cual debía ser constituida por un porcentaje no menor del diez por ciento (10%) de los excedentes netos del ejercicio, hasta llegar al veinticinco por ciento (25%), por lo menos, del total de los recursos económicos de la cooperativa.

Igualmente, se estableció la posibilidad que la Asamblea General de Socios de la sociedad cooperativa, destinase un porcentaje de los excedentes financieros a otros fines o reservas, pero previa autorización de la Superintendencia Nacional de Cooperativas.

La Reserva de Emergencia así como los Fondos de Fomento y Educación Cooperativa y las donaciones recibidas por la sociedad, eran irrepartibles. En caso de liquidación de la sociedad, el sobrante de los fondos y reservas legales, pasaba a la Asamblea General de la Confederación Nacional de Cooperativas para que los destinara a su propio fondo de educación y promoción en pro del movimiento cooperativo.

En caso que la sociedad cooperativa en liquidación, no estuviera asociada a federación alguna, los fondos y reservas irrepartibles se destinaban a incrementar la Confederación Nacional de Cooperativas.

La Reserva de Emergencia podía ser afectada por la Asamblea General de Socios de la cooperativa, para afrontar las pérdidas líquidas existentes al cierre del ejercicio social.

De los Excedentes Cooperativos:

Los excedentes netos de las sociedades cooperativas bajo la vigencia de la Ley General de Sociedades Cooperativas de 1966, debían ser

distribuidos de la siguiente forma: 1.-al pago del interés limitado sobre los certificados rotativos, según lo establecido por la Asamblea General de Socios; 2.-un porcentaje para la constitución de la Reserva de Emergencia; 3.-a otros fines o reservas, indicados por la Asamblea General de Socios, previa aprobación de la Superintendencia Nacional de Cooperativas; y el restante debían ser distribuidos entre los asociados, proporcionalmente al patrocinio de estos en la cooperativa, pudiendo ser en especie, efectivo o en certificados rotativos, según lo dispuesto por la Asamblea General de Socios de la sociedad cooperativa.

De existir, aún, algún remanente por concepto de excedentes no retirados por asociados o no asociados de la cooperativa pasaban a los fondos sociales de promoción y educación cooperativista, según lo indicado por la Asamblea General de Socios de la sociedad.

La mitad de los excedentes correspondientes a operaciones con personas que no eran asociados de la cooperativa, debían ser asignados a estos a prorratas de sus patrocinios, y siempre con el compromiso de estos de adquirir certificados de la sociedad, los cuales no podían ser retirados antes de dos años contados a partir de dos años de la fecha de admisión.

A los fines de los fondos, reserva y excedentes, era lógico que la Ley de 1966 estableciera la obligatoriedad para las cooperativas de la realización de estados financieros, por lo menos una vez a año.

Régimen Fiscal:

Mediante la Ley publicada en la Gaceta Oficial N° 1.036 de fecha 11 de agosto de 1966 se autorizó al Ejecutivo Nacional para exonerar a las cooperativas, previo informe favorable de la Superintendencia Nacional de Cooperativas, de toda la tributación establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La Ley de Sociedades Cooperativas de 1966, fue la primera que estableció la exención de Impuesto sobre la Renta de los excedentes financieros de las sociedades cooperativas de consumo, percibidos por sus asociados.

Igualmente, las donaciones recibidas por una cooperativa estaban exentas del pago de Impuesto sobre Donaciones.

Se estableció, la exención de impuesto de las sociedades cooperativas, con ocasión de la celebración de actos jurídicos que implicasen el pago de impuesto de papel sellado, estampillas, registro, anotación de todos los documentos, y en general de todo derecho de arancel judicial, bien que se otorgase por cooperativas o por terceros a favor de estas.

Se eximieron a las sociedades cooperativas, del pago de patente de industria y comercio.

viii. Ley General de Asociaciones Cooperativas de fecha 27 de mayo de 1975:

Mediante Decreto N° 922, de fecha 16 de mayo de 1975, publicado en la Gaceta Oficial N° 1750 Extraordinario de fecha 27 de mayo de 1975, se realizó la Reforma parcial de la Ley General de Asociaciones Cooperativas.

Se realizó la reforma de veintiocho (28) artículos, entre los cambios se cuentan:

Los Certificados Rotativos de las sociedades cooperativas pasaron a ser transferibles.

Ampliaron las facultades de la Asamblea de Socios de la cooperativa, al establecer que era decisión de esta, la aprobación o desaprobación del plan anual de actividades de la cooperativa y su respectivo presupuestos.

El criterio económico de integración cooperativa, fue reemplazado por un criterio de necesidad regional formando así Centrales Cooperativas –

entidades cooperativas de integración regional- las cuales formaban la Central Cooperativa Regional.

Fueron eliminadas las Uniones de Centrales Cooperativas establecidas en la Ley General de Asociaciones Cooperativas de 1966. En ese contexto, se ampliaron las competencias y atribuciones de las Centrales Cooperativas.

A la Superintendencia Nacional de Cooperativas, se le atribuyó expresamente la tarea de revisar los documentos y libros de las cooperativas a los fines de ejercer la inspección, vigilancia y fiscalización de las sociedades cooperativas. Sin embargo, la anterior atribución de la Superintendencia Nacional de Cooperativas no eximía a los organismos de integración cooperativa a inspeccionar y revisar las actividades de sus afiliadas.

Fue eliminada la prohibición de ser miembro de Consejos de Administración y Vigilancia de cooperativas, por parte de familiares y parientes hasta el segundo grado de consanguinidad y afinidad del Superintendente Nacional Cooperativo y funcionarios de la Oficina a su cargo.

Se amplió la constitución del patrimonio de las cooperativas, al establecer expresamente la posibilidad de recibir legados.

Se estableció que los Certificados de Asociación debían ser nominativos, de igual valor y sin devengar interés alguno. Igual regla se dispuso para los Certificados de Aportación, y se modificó la definición de tales títulos en el siguiente sentido: *“son los títulos que representan la cuota parte de los fondos mínimos requeridos para las operaciones iniciales normales de la cooperativa; guardarán estricta relación proporcional con el capital cooperativo que cada proyecto requiera para su viabilidad económica”*.⁸

⁸ Artículo 77 de la Ley General de Asociaciones Cooperativas de 1975. Consultada en original en el Archivo Histórico de la Asamblea Nacional.

Se modificó totalmente lo que debía entenderse por Certificados Rotativos, constituyendo títulos de valor desigual que debían guardar una estricta relación con los servicios, funciones y volumen de las operaciones que la cooperativa realice en beneficio de cada uno de sus asociados, de manera tal que garantizara un autofinanciamiento directo para el desarrollo y protección de la sociedad, sin devengar ningún interés y redimibles en los términos dispuesto por la Asamblea de Socios.

La reducción de recursos económicos disponibles de las sociedades cooperativas, paso a ser solamente mediante la devolución de los Certificados Rotativos, en el orden de su fecha de emisión comenzando por los más antiguos, previa notificación razonada de la reducción a la Superintendencia Nacional de Cooperativas.

Los excedentes provenientes de operaciones con terceras personas no asociados a la cooperativa así como los excedentes no retirados por los socios, pasaron a formar, totalmente, los fondos sociales de promoción y educación cooperativa, salvo las excepciones previstas en el Reglamento.

Se creó un sistema de financiamiento y fomento cooperativo en la Corporación de Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria, por medio del cual se atendió a la promoción y desarrollo del movimiento cooperativo en el país. En tal sentido, se dispuso que en la Ley de Presupuesto se asignara una partida para las necesidades de financiamiento y fomento cooperativo.

Se dispuso que los fondos asignados al financiamiento cooperativo, pasaran a la Corporación de Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria, con lo cual el Instituto de Crédito Cooperativo (INSCOOP) debía rendir cuenta de la administración del Fondo de Crédito Cooperativo ante la Superintendencia Nacional de Cooperativas antes de dicha entrega.

Por último, se amplió los incentivos fiscales dispuestos en la Ley de General de Asociaciones Cooperativas de 1966, referentes a registro, timbres y estampillas pues con la reforma de 1975 se dispuso que *“todos los actos jurídicos que conlleven el pago de arancel judicial y pago de impuestos*

*en cualquier forma, en el cual sea parte una entidad cooperativa quedarán
exento de este pago⁹.*

⁹ Artículo 94 de la Ley General de Asociaciones Cooperativas de 1975. Consultada en original en el Archivo Histórico de la Asamblea Nacional.

CAPITULO II

Régimen Jurídico actual de las Asociaciones Cooperativas Decreto con Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas N° 1440 de fecha 30 de agosto de 2001

La Constitución de 1999 establece como uno de sus principios fundamentales, erigirse en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, promoviendo y defendiendo la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia y la responsabilidad social. En el marco de tales principios fundamentales, el constituyente consagró el derecho de los trabajadores y comunidades a asociarse en sociedades de carácter social y participativo.

Igualmente, el constituyente consagró el derecho de las asociaciones de la economía social y participativa, a realizar cualquier tipo de actividad económica, relegando a la Ley su regulación especial.

El constituyente, le otorgó singular relevancia a las asociaciones cooperativas al reconocer las especificidades de este tipo de comunidad, "*en especial, las relativas a acto cooperativo, al trabajo asociado y su carácter generador de beneficios colectivos*"¹⁰.

En el marco del mandato constituyente, se dictó el Decreto con Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas N° 1327 de fecha 1 de junio de 2001 publicado en la Gaceta Oficial N° 37.231 de fecha 2 de julio de 2001, modificado posteriormente mediante Decreto N° 1440 de fecha 30 de agosto de 2001, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001, cuyo contenido no se asimila a ninguna Ley anterior,

¹⁰ Artículo 118 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela publicada en la Gaceta Oficial N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999. Consultada en original.

estableciendo los valores y principios del trabajo asociado así como el régimen jurídico de las asociaciones cooperativas.

i. Cooperativa. Definición, Principios y Valores:

Según la Asociación Cooperativa Internacional reunida en París en 1937, se considera *"como sociedad cooperativa, cualquiera que sea su constitución legal, toda asociación de personas que tenga por finalidad el mejoramiento económico y social de sus miembros, y que esté de acuerdo con los principios de Rochdale, y más especialmente en lo que se refiere a: La adhesión voluntaria, el control democrático asegurado por los miembros que eligen libremente y sobre un plano de igualdad a los administradores de la sociedad; la distribución a los miembros del excedente en proporción a su participación en las transacciones sociales o en los servicios sociales; el interés limitado al capital"*¹¹.

Posteriormente, la Alianza Cooperativa Internacional concretó la definición de cooperativa en el siguiente sentido: una cooperativa, *"es una asociación autónoma de personas unidas voluntariamente para satisfacer sus necesidades económicas, sociales y culturales, y sus aspiraciones mediante una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada"*¹²

De acuerdo con la Ley especial, las cooperativas *"son 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,*

¹¹ David Esteller. Democracia y Cooperativismo. Editorial Panapo. Caracas, 2007, p 25.

¹² Yair Levi. "Cooperativas: principios "internos" y "externos"; orientación hacia adentro versus hacia afuera". Revista de la Cooperación Internacional. Vol 34 N° 1/2001 publicada en la Página Web: http://www.ica.coop/publications/review/documents/2001_issue1_es.pdf. <http://www.ica.coop/al-ica/>.

colectivo y personal, por medio de procesos y empresas de propiedad colectiva, gestionadas y controladas democráticamente"¹³.

Según la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOO), tales asociaciones son empresas *"de producción, obtención, consumo o crédito de participación libre y democrática, conformada por personas que persiguen un objetivo en común económico y social en donde la participación de cada socio, en el beneficio, es determinado por el trabajo incorporado al objetivo común y no por la cantidad de dinero que haya aportado"*¹⁴

Las anteriores definiciones, denotan las características esenciales de una cooperativa, a saber: asociación voluntaria; satisfacción de necesidades comunes de los asociados; democráticas, libres y productoras de bienestar social.

Así, podemos sostener que las asociaciones cooperativas, son personas jurídicas mediante las cuales un grupo de individuos se asocia voluntariamente a fin de satisfacer sus necesidades económicas, sociales y culturales, cuya propiedad conjunta y democráticamente controlada debe generar bienestar integral, colectivo y personal.

En definitiva, las asociaciones cooperativas son sociedades inspiradas en el principio del cooperativismo, *"sistema de organización económica dirigida a sustituir la intermediación capitalista –individualista y lucrativa por naturaleza- por un modelo basado en principios de solidaridad"*¹⁵

¹³ Artículo 2 del Decreto con Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001. Consultado en original.

¹⁴ Tomado de la página Web: <http://www.sunacoop.gob.ve/> perteneciente a la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOO).

¹⁵ Alfredo Morales H. Curso de Derecho Mercantil. Las Sociedades Mercantiles. Cuarta Edición. Tomo II. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas 1999, p 743.

De la definición de “cooperativa” se desprenden los valores sobre los cuales deben operar, entre ellos: *“los valores de ayuda mutua, esfuerzo propio, responsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad”*¹⁶.

Los valores cooperativos son puestos en práctica mediante los principios cooperativos, entre ellos: **1º) asociación abierta y voluntaria.** Mediante el principio de asociación abierta y voluntaria, también denominado principio de puerta abierta, se garantiza la posibilidad de que cualquier persona pueda asumir la responsabilidad de ser asociado, sin discriminación económica, política, racial o de otro contenido. *“La cooperativa debe mantener sus puertas abiertas a todas las personas que cumpliendo con los requisitos exigidos soliciten la admisión, siempre y cuando la cooperativa esté en posibilidad material de admitirlos y de prestarles sus servicios”*¹⁷. Igualmente, implica la posibilidad de que los asociados puedan retirarse cuando así lo deseen.

2º) gestión democrática de los asociados. Las cooperativas son organizaciones gestionadas democráticamente por los socios, los cuales participan activamente en la fijación de sus políticas y en la toma de decisiones. El principio de gestión democrática de las asociaciones cooperativas, garantiza la igualdad de los asociados en la administración de la cooperativa. Todos los socios tienen iguales derechos y obligaciones en la gestión y administración de la asociación.

3º) participación económica igualitaria de los asociados. A través del principio de participación económica igualitaria de los asociados –o bien el principio de igualdad económica de los asociados, como preferimos denominarlo- se garantiza la simetría de los asociados con respecto a los excedentes generados por las asociaciones cooperativas.

¹⁶ Artículo 3 del Decreto con Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001. Consultado en original.

¹⁷ Alberto García Muller. Tipología de las Cooperativas. Única edición. Editorial Panapo. Caracas, 2007, p. 10.

4º) autonomía e independencia. Este principio tiene dos aristas. La primera de ellas hace referencia a la autodeterminación de la sociedad, es decir, la toma democrática de decisiones por parte de los integrantes de la sociedad. Igualmente, el principio de autonomía e independencia de la cooperativa, dice relación con la forma jurídica cooperativa permitiendo el ejercicio de actos de comercio para la prosecución de los objetivos trazados.

5º) educación, entrenamiento e información. Las cooperativas deben promover e incentivar la educación de sus asociados a fin de elevar el nivel y condición humana de los mismos y, con ello generar progreso social.

6º) cooperación entre cooperativas. Mediante este postulado se permite el fortalecimiento del movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, regionales, nacionales e internacionales.

7º) compromiso con la comunidad. Es un principio que garantiza que las asociaciones cooperativas desarrollen sus actividades teniendo en cuenta a las comunidades, desarrollando la solidaridad y el interés colectivo por sobre el de los asociados. Precisamente, mediante el principio de compromiso por la comunidad, se asegura que las asociaciones cooperativas no se transformen en sociedades capitalistas, sino por el contrario, sirvan a fines sociales, generando bienestar colectivo.

ii. Actividades a desarrollar por Cooperativas y su Clasificación:

El artículo 118 de la Constitución de 1999, establece que las sociedades cooperativas pueden realizar o desarrollar cualquier actividad económica de conformidad con la Ley.

Tal circunstancia fue reafirmado por el legislador en la exposición de motivos del Decreto N° 1327 al indicar que son infinitas las *“(...) actividades tan variadas y disímiles que pueden realizar las cooperativas, como son las de carácter financiero, de seguros, de producción, de distribución de*

alimentos, educativas, de atención a la salud, de seguridad social (...)”, y así, fue ratificado en el artículo 5 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas el derecho de las sociedades cooperativas a desarrollar cualquier actividad económica y social de carácter lícito, en condiciones de igualdad con respecto a las demás empresas.

Pese al mandato Constitucional y legal precedentemente enunciado, la explotación de determinadas actividades están limitadas para las sociedades cooperativas por actos de rango legal, tales como: las actividades que se reserve en exclusividad el Estado –artículo 85 de la Ley de Asociaciones Cooperativas-; y recibir dinero en fideicomiso o manejar las prestaciones sociales de sus asociados o público; prestar servicios bancarios o actuar como banco o instituciones financieras; prestar servicios de seguros, aunque pueden contratar seguros para su asociados y prestar servicios semejantes en forma directa; actuar como sociedades inversoras privadas bajo el régimen de concesiones ni como promotoras de zonas francas; y explorar o explotar minas, conforme la Ley de Fideicomiso, Ley General de Banco y Otras Instituciones Financieras, Ley de Empresas de Seguros y Reaseguros, Ley sobre la Promoción de la Inversión Privada bajo el Régimen de Concesiones, Ley de Zonas Francas y Ley de Minas, respectivamente, por estar reservadas exclusivamente a sociedades mercantiles.

Abstracción hecha de cualquier actividad lícita a desarrollar por las entidades cooperativas o de las posibles limitaciones a estas, comúnmente se les clasifica en: 1.-según el tipo de empresa; 2.-según los miembros; 3.-según las relaciones con el Estado y 4.- según el tipo de actividad económica desarrollada.

Tipos de Cooperativas según la empresa:

Por su grado: *el grado de una cooperativa es “el lugar que ocupa una cooperativa dentro del sistema organizativo del movimiento cooperativo”*¹⁸. Así, *las sociedades cooperativas pueden ser de base o de primer grado, de segundo grado (centrales, ligas, asociaciones y federaciones), de tercer grado (confederaciones) o de más grados.*

Por su objeto: cooperativas de producción de bienes y servicios; b) cooperativas de consumo de bienes y servicios; cooperativas de ahorro y crédito; y cooperativas mixtas. Las cooperativas de producción de bienes y servicios, o bien cooperativas de producción, tal como hace alusión su denominación, son asociaciones autónomas de personas unidas voluntariamente para producir bienes o bien prestar servicios a terceras personas.

Las cooperativas de consumo de bienes y servicios, o bien cooperativas de obtención, son asociaciones autónomas de personas unidas voluntariamente con el fin de obtener bienes y servicios para los asociados y así, autoabastecerse de bienes o servicios en las mejores condiciones posibles de calidad y precio.

Las cooperativas de ahorro y crédito, son asociaciones autónomas de personas unidas voluntariamente, cuyo objetivo es incentivar el ahorro de sus asociados así como otorgar préstamos a estos a un interés mucho menor que los usualmente establecidos por las instituciones financieras. Las cooperativas de ahorro y crédito están limitadas a satisfacer las necesidades de ahorro y crédito de sus asociados, en consecuencia, no pueden realizar actividades de intermediación financiera conforme la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras.

Las cooperativas mixtas, son asociaciones autónomas de personas unidas voluntariamente, cuya actividad se refiere a la posibilidad de producir

¹⁸ A. García M. Tipología de las Cooperativas... op. cit., p. 12.

bienes o prestar servicios para terceros, y producir bienes y prestar servicios a los asociados. Las denominadas cooperativas mixtas tienen la característica de realizar dos o más actividades económicas de las señaladas anteriormente.

Por la naturaleza de las actividades o de las funciones que realizan: este tipo de sociedades pueden ser “*cooperativas de distribución, cuyo objeto es brindar a sus miembros bienes y servicios que necesitan para su uso personal o para la actividad que realizan, y son las cooperativas de consumo y de provisión. Cooperativas de colocación de la producción individual de los asociados y que comercializan en común, y cooperativas de trabajo o producción*”¹⁹.

Por el régimen de responsabilidad: las cooperativas pueden ser, según su régimen de responsabilidad: cooperativas de responsabilidad limitada: en ellas los socios responden hasta por el monto de su aporte; cooperativas de responsabilidad suplementada: en este tipo de cooperativas los socios cooperadores responden, además, por un monto superior determinado en los estatutos sociales; cooperativas de responsabilidad ilimitada y solidaria: en esta clase de entidades, los socios responden con la totalidad de su patrimonio. Estas últimas responsabilidad social es muy poco implementada, aunado a que la Ley Especial de Sociedades Cooperativas venezolanas no contempla dicha responsabilidad.

Por el ámbito de su actividad: las sociedades cooperativas pueden ser: “*especializadas o uniactivas, las que tienen un solo y exclusivo objeto; multiactivas o de servicios múltiples, las que desarrollan varios objetos de obtención; y cooperativas integrales o mixtas, las que realizan al mismo tiempo actividades de producción de bienes y de obtención de servicios*”²⁰.

Por el radio que abarcan: se les clasifica en: de alcance nacional, de alcance regional, estatal y local.

¹⁹ A. García M. Tipología de las Cooperativas... op. cit., p. 12.

²⁰ A. García M. Tipología de las Cooperativas... op. cit., p.13.

Tipos de Cooperativas según sus miembros:

Por la titularidad de los bienes cooperativos: las sociedades cooperativas pueden ser: cooperativas de usuarios, “en las que los consumidores del servicio son los propietarios de la empresa que los suministran; de los trabajadores asociados, quienes son los propietarios de la empresa; cooperativas de soporte de los productores; quienes producen bienes o prestan servicios crean una cooperativa por motivo de marketing o para ulteriores transformaciones de los productos o servicios, o para adquirir conjuntamente materia prima y/o medios de producción”²¹

Por la naturaleza de sus miembros: las cooperativas pueden ser: cooperativas de personas naturales exclusivamente; de personas jurídicas (en el caso venezolano, de personas jurídicas de carácter civil sin fines de lucro) exclusivamente, y de ambos tipos de personas.

Por las actividades que ejercen sus miembros: las cooperativas pueden ser: “solo de productores primarios; cooperativas de consumidores de bienes y servicios en cuanto tales; y cooperativas mixtas”²²; y cooperativas de diversos tipos de miembros.

Por el número de sus miembros: las entidades cooperativas pueden ser: cooperativas “ordinarias, esto es, de número regular o corriente para todo tipo de cooperativa; cooperativas especiales según la actividad que desarrollan, por ejemplo las de ahorro y crédito o de consumo, a las que siempre se exige mayor número; y cooperativas simplificadas, entidades más pequeñas, de menor número de miembros”²³.

Según los intereses de los miembros: las sociedades cooperativas pueden ser: de intereses únicos o predeterminados, son aquellas “que sirven

²¹ A. García M. Tipología de las Cooperativas... op. cit., p. 14.

²² A. García M. Tipología de las Cooperativas... op. cit., p. 14.

²³ A. García M. Tipología de las Cooperativas... op. cit., p. 14.

*a una sola categoría de participantes y en la que los miembros tienen la doble condición de socios y de usuarios, trabajadores o clientes*²⁴.

Cooperativas de intereses variados o múltiples, son aquellas “*que sirven a diversas categorías de personas con intereses diferentes (los portadores de intereses) a través de prestaciones especiales para cada uno, siempre que las mismas sean afines*”²⁵.

Tipos de Cooperativas según las relaciones con el Estado:

Por el tratamiento fiscal: en base al incentivo fiscal otorgados a las cooperativas, se les puede clasificar en: protegidas, especialmente protegidas y no protegidas fiscalmente. En el caso de las sociedades cooperativas venezolanas, están exentas de casi todos los impuestos, tasas y contribuciones.

Por el control por parte del Estado: en cooperativas controladas, especialmente controladas y no controladas.

Por el apoyo por parte del Estado: en cooperativas fomentadas, especialmente fomentadas y no fomentadas. Por disposición de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, todas las cooperativas en Venezuela son fomentadas por el Estado.

Tipos de Cooperativas según su actividad:

Cooperativas Agrarias: todas aquellas cooperativas que se dedican a esta actividad, tales como: de comercialización; de compras en común; de inseminación; de crédito ordinario y supervisado; agroindustriales; de integración vertical; de producción agropecuaria; de explotación comunitaria

²⁴ A. García M. Tipología de las Cooperativas... op. cit., p. 14.

²⁵ A. García M. Tipología de las Cooperativas... op. cit., p. 14.

de la tierra; de pesca; de acuicultura; de riego; agroforestales; de selvicultura, etc.

Cooperativas Extractivas: tales como las cooperativas mineras; de recolección de frutos etc.

Cooperativas de Industria: tales como las cooperativas: “de servicios de alta tecnología; de recuperación de empresas en dificultades; cooperativas obreras de producción; de profesionales; de artesanos; cooperativas de reinserción de empleo; de pequeños empresarios; de destaque de trabajadores; de mantenimiento vial rutinario; de tercerización; de trabajo temporal y, o especializado; de construcción, de mantenimiento, reparación y de inspección de obras”²⁶.

Cooperativas de Vivienda y Hábitat: las cuales pueden ser: de previsión de vivienda sociales; de construcción; de alquiler; de centros recreativos, deportivos y vacacionales, etc.

Cooperativas de Consumo: tales como: “cooperativas de consumo familiar; de aprovisionamiento profesional; mercados minoristas y mayoristas cooperativos; centros comerciales; de minoristas independientes”²⁷ etc.

Cooperativas de Comunicaciones: tales como: telefonía, Internet, de correo, etc.

Cooperativas de transporte: tales como: cooperativas de transporte aéreo, terrestre y acuático, de pasajeros o de cargas; de reparación de cualquier tipo de transporte; de gestión de puertos, aeropuertos y terminales de pasajeros, etc.

Cooperativas Financieras: tales como: cooperativas de ahorro y créditos, bancos, etc.

Cooperativas de Servicios Públicos: tales como: cooperativas de suministro de agua, electricidad, aseo, etc.

²⁶ A. García M. Tipología de las Cooperativas... op. cit., p.16.

²⁷ A. García M. Tipología de las Cooperativas... op. cit., p. 17.

Cooperativas de Educación: tales como: cooperativas escolares, juveniles, estudiantiles.

Cooperativas de Salud: tales como: cooperativa de servicios medico asistenciales; laboratorios, hospitales, etc.

iii. Formalidades Legales para constituir una sociedad cooperativa:

Para el nacimiento a la vida jurídica de una asociación cooperativa es necesario un acto formal, cual es: la reunión de un mínimo de cinco (5) personas decididas a asociarse, que aprueben los estatutos o parámetros que los regirá, y elijan a los integrantes de las instancias organizativas y las personas que certificarán las formalidades cumplidas así como aquellas que llevarán a cabo los trámites necesarios para la obtención de la personalidad jurídica.

Los estatutos sociales de las asociaciones cooperativas, como documento de cualquier persona jurídica, debe contener ciertas especificaciones, ente ellas: denominación, duración y domicilio; determinación del objeto social; régimen de responsabilidad, es decir, sí limitado o suplementado; ingreso de los asociados así como sus derechos y obligaciones, pérdida del carácter de asociado, suspensión y exclusiones de los mismos; organización de la cooperativa y normas para la reunión general de los asociados; normas para establecer la representación legal; formas y desarrollo de la actividad educativa; su régimen económico: actividad económica, modalidades de aporte y capitalización, reservas, ejercicio económico y distribución de excedentes; normas para la integración de las cooperativas; modificación de los estatutos sociales; transformación, fusión, escisión, segregación, disolución y liquidación de la cooperativa; y régimen disciplinario.

El documento así redactado, deberá presentarse ante la Oficina de Registro Público de la circunscripción judicial del domicilio de la cooperativa,

indicando los aportes sucritos y pagados por cada uno de los asociados debidamente identificados.

Sin observaciones de ninguna naturaleza por parte del Registro pertinente, o bien realizados los cambio a que haya lugar, deberá aceptarse el otorgamiento del documento contentivo de los estatutos sociales y realizarse el registro correspondiente, en cuyo momento la cooperativa se considera legalmente constituida y con personalidad jurídica. A partir de su constitución legal, la cooperativa tiene un plazo legal de quince (15) hábiles días para enviar su acta constitutiva y estatutos sociales a la Superintendencia Nacional de Cooperativas.

Constituida la sociedad, está obligada a incluir la palabra “cooperativa” con el agregado de la palabra que corresponda a su responsabilidad.

En tal sentido, es importante destacar que la Ley Especial de Sociedades Cooperativas establece en su artículo 13 que las sociedades cooperativas al constituirse deben indicar su régimen de responsabilidad, es decir, si son de responsabilidad limitada o suplementada.

La responsabilidad limitada de las sociedades cooperativa, dice relación con las obligaciones de los socios por la cooperativa, en cuyo caso, los asociados responden por las deudas y obligaciones hasta por el monto de su aporte o compromiso de aporte.

La responsabilidad de las sociedades cooperativas es suplementada, cuando los asociados responden, además de las deudas y obligaciones hasta por el monto de su aporte o compromiso de aporte, por una cantidad complementaria o adicional determinada en los estatutos sociales.

Una vez constituida la sociedad cooperativa, es jurídicamente apta para adquirir derecho y obligaciones, siempre en beneficio de sus asociados y de la colectividad. Sin embargo, en resguardo de derechos de terceros, la Ley especial establece la responsabilidad solidaria de las personas que celebren actos a nombre de la cooperativa antes de su constitución legal.

Los actos ejecutados por las entidades cooperativas en el ejercicio de sus actividades y en pro de la consecución de sus fines, bien entre cooperativas o entre la cooperativa y sus asociados u otros entes, son actos cooperativos, y como tales quedan sometidos al Derecho Cooperativo y a la Ley Especial de Sociedades Cooperativas.

En razón de lo anterior, las sociedades cooperativas no realizan actos de comercio de aquellos indicados en los artículos 2 y 3 del Código de Comercio, si no actos cooperativos.

Las posteriores reformas estatutarias, deben ser aprobadas por el setenta y cinco por ciento (75%) por lo menos de los socios presente en la reunión general de asociados o asamblea, y protocolizarse en la Oficina de Registro Público pertinente, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes al acuerdo, el acta en la que conste la modificación estatutaria, la certificación de los asociados que aprobaron tal modificación y el nuevo estatuto societario. Entrará en vigencia el nuevo estatuto, una vez otorgado y registrado.

La modificación estatutaria realizada, debe ser enviada en copia simple a la Superintendencia Nacional de Cooperativas, dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes.

La Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, deja a los asociados a través de los estatutos sociales establecer la organización de la sociedad, con el solo mandato que las formas dispuestas por los asociados sean flexibles y abiertas a los procesos de cambio y adaptadas a los valores culturales y a las necesidades de los asociados.

El mandato legal, garantiza que el acuerdo social debe establecer la organización de la cooperativa en forma dinámica adaptándose a los cambios sociales y a las necesidades del momento conforme sus fines económicos, sociales y educativos, pero sobre todo, propiciando la participación plena de todos los asociados de manera tal que las responsabilidades en el desarrollo de las actividades cooperativas sean

compartidas, haciendo efectivo y pragmático el principio de gestión democrática de la sociedad.

Es por tal razón, que los estatutos sociales de las sociedades cooperativas deben contemplar, a los fines de la coordinación de sus actividades, asambleas de asociados o reuniones generales así como instancias para la armonización de tales procesos.

La toma de decisiones en tales instancias, debe ser en forma democrática y participativa, pero siempre será potestad de los socios mediante el acuerdo social establecer las formas de consensos, ya por votación o mixtas.

iv. Patrimonio Cooperativo:

El Decreto N° 1440 establece como principio general, que el patrimonio social cooperativo debe estar destinado a buscar el bienestar integral personal y colectivo de sus asociados, ello mediante la puesta en práctica de la participación social en la gestión de la actividad económica de la cooperativa.

Tal cometido se logra, principal o inicialmente, de los aportes de cada uno de los cooperadores en dinero o trabajo, así como por la reinversión de los excedentes provenientes de la generación de recursos en la sociedad.

Así, el patrimonio de tales sociedades está constituido por las aportaciones sociales, los excedentes acumulados en las reservas y fondos, y las donaciones y legados destinados a integrar el patrimonio social.

Adicionalmente, las entidades cooperativas pueden obtener los siguientes recursos económicos: préstamos de los asociados, *“mediante contratos individuales entre las partes, en los plazos y condiciones*

*establecidas*²⁸ en el estatuto societario; por reinversión de total o parte de los excedentes financieros obtenidos en el ejercicio, luego de las deducciones legales; pasivos asumidos y obligaciones emitidas *“a suscribir por parte de los asociados o terceros para el funcionamiento ordinario o para el crecimiento de la cooperativa*²⁹”. Tales pasivos y obligaciones deberán ser sustituidas en el tiempo con los aportes propios de los asociados y con parte de los excedentes.

Las aportaciones, como en cualquier sociedad, pueden ser en dinero, bienes o trabajo, siempre individuales y valuadas convencionalmente, para su enteramiento en la forma, plazo y condiciones que establezcan los estatutos sociales.

Los aportes sociales deben estar respaldados por títulos, los cuales pueden ser: de aporte a capital, rotativos, de inversión u otras modalidades.

El Certificado de Aportación o de Aporte, *“es el documento que comprueba los aportes económicos que los asociados hacen para que la cooperativa pueda efectuar las operaciones que constituyen su objeto social”*³⁰. El Certificado de Aporte o Aportación es pues, el documento que da fe del aporte a capital realizado por el socio o asociado para iniciar las operaciones de la entidad cooperativa, o bien para hacerse parte de ella.

Por su parte, los Certificados Rotativos, *“son los documentos que demuestran las aportaciones adicionales de capital que hacen los asociados para autofinanciar las operaciones y servicios de la cooperativa”*³¹. Son pues, títulos emitidos por la cooperativa cuando los socios realizan un aporte adicional al patrimonio cooperativo, con el objetivo de ampliar las

²⁸ Carlos J Molina Camacho y Alberto García Muller. Cooperativas. Principios Valores Organización y Manejo. 2ª Edición Abril 2006 impresa en 2007. Editorial Panapo. Caracas, 2007, p. 124.

²⁹ C. Molina C. y A. García M. Cooperativas. Principios Valores Organización... op. cit., p. 124.

³⁰ C. Molina C. y A. García M. Cooperativas. Principios Valores Organización... op. cit., p. 122.

³¹ C. Molina C. y A. García M. Cooperativas. Principios Valores Organización... op. cit., p. 123

operaciones comerciales de la sociedad y guardan relación con el volumen de las operaciones, funciones y servicios que los asociados realizan con la cooperativa.

Los Certificados de Inversión, *“son bonos u obligaciones que emiten las cooperativas para reforzar sus activos fijos. Se utilizan para financiar inversiones reproductivas y duraderas, y o para enfrentar situaciones coyunturales o transitorias”*³².

El legislador nacional dejó al acuerdo social, el establecimiento de las disposiciones a seguir para cada tipo de aportación así como cuales de ellas –las aportaciones- podrán recibir interés y el límite del mismo, ello a fin de garantizar los recursos mínimos para el ejercicio de las actividades económicas de la cooperativa.

El capital de las sociedades cooperativas es ilimitado y variable, lo que garantiza el principio cooperativo de no sujeción a recursos económicos fijos, íntimamente relacionado con el principio de libre adhesión, de manera tal que podrán ingresar a la cooperativa cuantos socios puedan y quieran integrarse a la cooperativa haciendo el aporte a capital necesario, y como contrapartida, egresar cuando así lo deseen, llevándose lo que hubieren aportado siempre que no perjudique a la sociedad.

La enunciación expresa del anterior principio en el artículo 47 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, de aparente formulación sencilla, es una de las bases sobre las cuales se erigen las sociedades cooperativas ya que garantiza –como se dijo previamente- la libre adhesión a la sociedad así como el desarrollo económico sustentable de la cooperativa.

Lo anterior, trae como consecuencia que las sociedades cooperativas emitan distintos tipos de certificados o títulos. Los títulos o aportaciones obligatorias para ser socios tienen un valor fijo *“por lo que no pueden ser objeto de especulación de ninguna índole ni de negocio en la bolsa de*

³² C. Molina C. y A. García M. Cooperativas. Principios Valores Organización... op. cit., p. 124.

valores”³³; pero también en resguardo de la expansión o viabilidad de las cooperativas, pueden emitirse otros tipos de certificados –la Ley los denomina rotativos, de inversión u otros- los cuales pueden colocarse entre lo asociados o terceras personas, y por ello ser objeto de transacciones económicas. En todo caso, las aportaciones para la formación o incremento del capital, deben ser emitidos en proporción con el uso, trabajo y producción real o potencial de los bienes y servicios y de los excedentes obtenidos, tal como anteriormente se enunció.

A fin de proteger el patrimonio cooperativo, las sociedades cooperativas podrán constituir reservas especiales con cargo a los excedentes financieros generados en el ejercicio. En todo caso, las reservas de emergencia que se hubieren constituido así como el fondo de educación, los fondos permanentes, los legados y donaciones son irrepartibles, de manera tal que no podrán distribuirse entre los asociados a ningún título y menos aún acrecentar las aportaciones de los socios cooperadores.

Los Fondos y Reservas, como puede deducirse, también forman parte del patrimonio cooperativo y constituyen *“la parte de los recursos económicos de la cooperativa, deducidos de los excedentes de cada ejercicio anual, destinados a financiar actividades específicas, cubrir eventuales pérdidas, establecer sistemas de protección social, u otras que determine la asamblea”*³⁴.

La Ley de Asociaciones Cooperativas, establece tres (3) tipos de fondos o reservas específicas, a saber: El Fondo o Reserva de Educación, el Fondo o Reserva de Emergencia y el Fondo o Reserva de Protección Social.

El Fondo o Reserva para Educación *“es la parte de los excedentes que se utiliza para financiar las actividades de formación y educación de la*

³³ D. Esteller O. Democracia y Cooperativismo...op. cit., p. 38.

³⁴ C. Molina C. y A. García M. Cooperativas. Principios Valores Organización... op. cit., p. 128.

*cooperativa, y en el sistema de reconocimiento y acreditación de la experticia de los asociados*³⁵”.

El Fondo Educativo debe ser destinado al financiamiento de proyectos educativos para los socios cooperadores. Tales proyectos pueden ser establecidos coordinadamente con los organismos de integración a los fines de la formación de los socios en materias propias del cooperativismo, pudiendo incluso el sistema educativo, validar la experticia de los asociados adquirida en tales procesos y así, podrá ser convalidada por las instituciones educativas del país, en los términos establecidos por el Ejecutivo Nacional.

La Reserva o Fondo de Emergencia *“es aquella parte de los excedentes que cada año se guarda para cubrir o afrontar las posibles pérdidas que tuviera la cooperativa en ejercicios posteriores*”³⁶.

El Fondo de Emergencia, constituye pues, un apartado especial de los ingresos totales de la cooperativa para afrontar las posibles dificultades económicas que pudieran presentarse en un ejercicio determinado. Así, aumenta la estabilidad económica de la cooperativa con respecto a terceros; puede ser destinada totalmente a cubrir las pérdidas del ejercicio económico en que estas se causen y pueden ser utilizadas para cubrir situaciones imprevistas.

El Fondo o Reserva de Protección Social, constituye *“la parte de los excedentes que tiene por finalidad situaciones especiales de los asociados trabajadores y de los asociados en general. Sirve para financiar un sistema de protección social de los asociados que sólo puede ser complementario al Sistema Nacional de Seguridad Social*”³⁷.

Las sociedades cooperativas pueden, adicionalmente, crear fondos especiales, bien mediante los estatutos societarios o por acuerdo de la

³⁵ C. Molina C. y A. García M. Cooperativas. Principios Valores Organización y Manejo.... op. cit., p. 130.

³⁶ C. Molina C. y A. García M. Cooperativas. Principios Valores Organización y Manejo.... op. cit., p. 130.

³⁷ C. Molina C. y A. García M. Cooperativas. Principios Valores Organización y Manejo... op. cit., p. 130.

Asamblea General de Asociados, para consolidar el patrimonio cooperativo o para el desarrollo de proyectos especiales que redunden en beneficio de los cooperadores y pueden ser repartibles o irrepartibles.

Es necesario resaltar, que según 48 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas las sociedades cooperativas podrán revalorizar sus activos de conformidad con las disposiciones especiales que regulen la materia, es decir, la revalorización de activos deberá hacerse de conformidad con los principios generales de contabilidad aplicables a las cooperativas o conforme las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

v. Excedentes Financieros:

Según el artículo 54 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, el excedente financiero constituye:

“el sobrante del producto de las operaciones totales de la cooperativa, deducidos los costos y los gastos generales, las depreciaciones y las provisiones, después de deducir uno por ciento (1%) del producto de las operaciones totales que se destinarán 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 (...)”³⁸.

Por su parte, la Providencia Administrativa 186-7 de fecha 30 de mayo de 2007, emanada de la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOOP) establece en su artículo 6 lo siguiente:

“ARTÍCULO 6: Conforme a lo establecido en el artículo 54 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, las Asociaciones Cooperativas y los Organismos de Integración deberán efectuar los cálculos de los Fondos de Reserva de Emergencia, Protección Social y Educación, **en base al producto de las operaciones totales y la generación de excedentes si lo hubiere, de la siguiente manera:**
1°. De los ingresos totales del ejercicio económico se deducirá el uno por ciento (1%), cuyo resultado se dividirá en partes iguales para el Fondo de Reserva de Emergencia, Protección Social y Educación.

³⁸ Artículo 54 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001. Consultado en original.

A tales efectos se entenderá por Ingresos Totales la sumatoria de los recursos obtenidos con ocasión de la venta del bien o servicio prestado, así como los provenientes por otros ingresos extraordinarios.

2°. Deducido el uno por ciento (1%) a que se hace referencia en el literal anterior, y a los fines de determinar el excedente neto, las Cooperativas y Organismos de integración deberán deducir los montos de los costos de venta o producción del bien o del servicio prestado, de los Gastos, de cualquier otros Egresos, así como el monto de los Anticipos Societarios, correspondientes al ejercicio económico.

3°. Obtenido el Excedente Neto, se aplicará el treinta por ciento (30%) a dicho monto. La cantidad resultante de esta aplicación se dividirá en partes iguales para los Fondos de Reserva de Emergencia, Protección Social y Educación.

4°. En caso de pérdida o Déficit en el ejercicio, sólo se determinará el monto correspondiente al uno por ciento (1%) y, se procederá a cubrir el monto del déficit con lo acumulado a la fecha de cierre del ejercicio económico con el Fondo de Reserva de Emergencia, de ser insuficiente dicho monto, deberá cubrirse el restante de la pérdida, con las aportaciones de los asociados.³⁹ (Negritas de la tesista).

De manera tal, que el excedente financiero de las sociedades cooperativas es el remanente de los ingresos totales por venta de bienes o prestación de servicios, deducidos, en orden de prelación, los siguientes conceptos: el uno por ciento (1%) para los Fondos de Emergencia, Educación y Protección Social por partes iguales; el costo de los bienes vendidos o los servicios prestado; los gastos generados para tales fines; las depreciaciones y provisiones pertinentes; los anticipos societarios; y el treinta por ciento (30%) para los Fondos de Emergencia, Educación y Protección Social, también por partes iguales.

Es de suma importancia destacar el concepto de ingresos totales establecido en el recién transcrito artículo 6 de la Providencia Administrativa 186-7, los cuales comprenden: los recursos por la venta de bienes o servicios prestados por la sociedad cooperativa así como los provenientes por otros ingresos extraordinarios obtenidos en el ejercicio económico, ya que se fija la base para las deducciones legales.

Determinada la base y realizada las deducciones establecidas en el artículo 54 del Decreto Ley especial de Asociaciones Cooperativas en concordancia con el artículo de la Providencia Administrativa 186-7, podemos indicar con propiedad que los "excedentes financieros" son *“por tanto, el monto de las ganancias o de los beneficios económicos obtenidos*

³⁹ Artículo 6 de la Providencia Administrativa 186-7 de fecha 30 de mayo de 2007, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.718 de fecha 3 de julio de 2007. Consultada en original.

por la cooperativa en las actividades y operaciones realizadas durante el ejercicio⁴⁰ económico.

Lo anterior, puede ejemplificarse en el siguiente sentido:

Ingresos Brutos de la Cooperativa. Ejercicio 2009:	Bs. 100
1% Ingresos Brutos (Bs 100 x 1%)	Bs. -1
a) Fondo o Reserva de Emergencia: (1/3) = 0,33	
b) Fondo o Reserva de Protección Social: (1/3) = 0,33	
c) Fondo o Reserva de Educación: (1/3) = 0,33	
Menos Costo de Venta	Bs. -20,25
Menos Gastos Operacionales	Bs. -35,60
Menos Depreciaciones y Amortizaciones	Bs. -3,00
Manos Anticipos Societarios	Bs. -30,00
Excedentes del Ejercicio 2009:	Bs. 10,15
30% para Fondos (10,15 x 30%)	Bs. -3,04
a) Fondo o Reserva de Emergencia: (3,04/3) = 1,01	
b) Fondo o Reserva de Protección Social: (3,04/3) = 1,01	
c) Fondo o Reserva de Educación: (3,04/3) = 1,01	
Excedente Neto del Ejercicio:	<u>Bs. 7,11</u>

Los excedentes financieros son, pues, las utilidades netas del ejercicio, luego de las deducciones establecidas en la Ley especial. Tales excedentes, pueden ser destinados a: incrementar los recursos para el desarrollo de los Fondos y Proyectos en beneficio de los asociados. En tales casos, los excedentes llegarán igualmente a los asociados, pero a través de la realización de proyectos o de la ejecución de fondos especiales como podría ser, en una cooperativa de producción, la realización de un proyecto para asegurar a los asociados la obtención de una vivienda digna; o bien, ser repartidos entre los asociados por partes iguales, en proporción a las operaciones efectuadas con la sociedad, al trabajo o a sus aportaciones.

En el último caso, se presentan tres (3) modalidades de reparto de los excedentes financieros, a saber: repartido por partes iguales; en proporción a

⁴⁰ C. Molina C. y A. García M. Cooperativas. Principios Valores Organización y Manejo... op. cit., p. 125.

las operaciones efectuadas en la cooperativa; y proporción al trabajo realizado por el asociado.

Bajo la modalidad de reparto de los excedentes por partes iguales, los asociados disfrutarán de la cantidad resultante de dividir el excedente neto entre el número de asociados.

En el reparto de los excedentes en proporción a las operaciones efectuadas en la cooperativa, se requerirá de minuciosos registros contables a fin de identificar las asignaciones acordadas por la Asamblea de Socios o Asociados y plasmadas en el Libro de Actas de Asamblea. *"A estas operaciones realizadas por asignación especial, se suman los anticipos societarios si los hubiere por parte del asociado"*⁴¹

Cuando los excedentes son repartidos tomando en consideración el trabajo realizado por el asociado, se requerirá de buenos registros contables *"ya que cuando el asociado trabaja para producir el ingreso de la cooperativa, el monto recibido por éste, se registrará contablemente en una cuenta que se denomina: Anticipos Societario, la cual reflejará los montos en dinero recibidos por cada asociado, por su trabajo societario"*⁴².

Los excedentes resultantes del ejercicio que pueden ser destinados a los asociados, es el equivalente a las ganancias netas obtenidas en las empresas capitalistas pero de distinta naturaleza pues las últimas nombradas *"envuelve la plusvalía del trabajo realizado por lo obreros y empleados, además del producto de la especulación propia del mercado"*,⁴³ mientras que el excedente producto de las operaciones de la cooperativa, luego de realizadas las deducciones de Ley, constituye *"parte de la remuneración al trabajo asociado"*⁴⁴.

⁴¹ J. Morgado C. Contabilidad para Cooperativas. 3a Edición Actualizada. Editorial Vadell Hermanos. 2009. p. 147 y 148.

⁴² J. Morgado C. Contabilidad para Cooperativas... op. cit., p. 149.

⁴³ J. Morgado C. Contabilidad para Cooperativas... op. cit., p. 153.

⁴⁴ J. Morgado C. Contabilidad para Cooperativas... op. cit., p. 153.

Es importante resaltar, que según la disposición contenida en el artículo 95 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, los excedentes producidos por las sociedades cooperativas de producción de bienes y servicios y las cooperativas mixtas en operaciones con terceras personas no socios, no podrán ser distribuidos entre los asociados, so pena de la suspensión de la Certificación de Cumplimiento emitida por la Superintendencia Nacional de Cooperativas, y concurrentemente, imposición de multa entre ciento cincuenta y un (151) y trescientas cincuentas (350) Unidades Tributarias a los socios, y disolución y liquidación de la cooperativa.

Por disposición de la Resolución N° 0007 de fecha 13 de enero de 2005, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.106 de igual fecha, las sociedades cooperativas que obtengan excedentes producto de la realización de actividades de obtención de bienes y servicios con terceras personas no asociadas a la sociedad cooperativa, deberán distribuir la totalidad de tales excedentes, por parte iguales, a los Fondos o Reservas de Emergencia, Protección Social y Educación.

En tal sentido, es necesario separar contablemente los excedentes financieros obtenidos en operaciones con terceras personas no asociadas a la cooperativa, si se quiere gozar de los beneficios que concede el Estado a las entidades cooperativas.

vi. Régimen de los Asociados:

Pueden ser socios de una sociedad cooperativa, las personas naturales que sean trabajadores o productores primarios de bienes y servicios, o consumidores primarios; y las personas jurídicas de carácter civil sin fines de lucro.

Por productor primario de bienes y servicios, debe entenderse *“quien trabaja en forma personal y directa en la cooperativa”*⁴⁵. Por consumidor primario de bienes y servicios debe entenderse aquella persona que *“utiliza los bienes y servicios para sí, para su familia o para el ejercicio de su actividad profesional”*⁴⁶.

Según el artículo 18.4 del Decreto N° 1440, los menores de edad pueden ser socios de cooperativas, siempre que cuenten con la autorización de sus representantes legales, de acuerdo con la legislación especial aplicable. Sin embargo, el artículo 84 de la Ley Orgánica de Protección del Niño y del Adolescente establece el derecho de los niños y adolescentes a asociarse libremente con otras personas, con fines sociales, culturales, deportivos, recreativos, religiosos, políticos, económicos, laborales o de cualquier otra índole, siempre que sean de carácter lícito.

El carácter de asociado se adquiere mediante la participación y manifestación de adhesión en la reunión o Asamblea constitutiva de la sociedad en creación, o ante la instancia que prevea el estatuto social de la sociedad creada. Ante la negativa de la solicitud de ingreso a la sociedad, el prominente socio puede recurrir ante la Asamblea, la cual debe considerar el tema en la próxima reunión.

Constituyen derechos y deberes de los asociados: concurrir y participar en la toma de decisiones de la asamblea, sobre bases de igualdad; cumplir y hacer cumplir las obligaciones sociales y económicas de la sociedad; desempeñar los cargos que se les encomienden, dentro de los objetivos de la cooperativa; utilizar los servicios de la cooperativa en las condiciones establecidas; estar informados sobre la marcha de la sociedad; participar en la toma de decisiones sobre el destino de los excedentes financieros de la cooperativa; velar y exigir el cumplimiento de los derechos

⁴⁵ C. Molina C. y A. García M. Cooperativas. Principios Valores Organización y Manejo... op. cit., p. 56.

⁴⁶ C. Molina C. y A. García M. Cooperativas. Principios Valores Organización y Manejo... op. cit., p. 56.

humanos en general, y en especial los derivados de la seguridad social, en el desarrollo del trabajo cooperativo.

Los anteriores derechos y obligaciones, están regidos por un principio fundamental, cual es la igualdad de los asociados y en razón de ello está prohibido conceder ventajas a cualquier de los asociados, sean ellos fundadores, directivos, ostenten una mayor calificación técnica, antigüedad en la cooperativa o hayan realizado mayores aportes a la entidad.

Son causas de la pérdida de la condición de asociado: la muerte del asociado; la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad cooperativa; la renuncia; la pérdida de las condiciones necesarias para ser socio establecida en el Decreto con Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas y su Reglamento, y los estatutos sociales, con excepción de aquellos asociados que no puedan prestar sus servicios a la entidad cooperativa por incapacidad, fuerza mayor y cualquier otra causa grave que imposibilite la prestación del servicio; y exclusión acordada por la Asamblea de la sociedad.

Los socios cooperadores, tienen dos derechos expresamente previsto en el Decreto N° 1440, cuales son: el derecho a continuar siendo asociado, aún cuando no preste sus servicios a la cooperativa; y el derecho al reintegro o devolución de los préstamos, aportes y excedentes que le correspondan en la cooperativa, al perder su condición de asociado.

El primero de los derechos, hace patente el fin altruista de las sociedades cooperativas y hace efectivo el principio de solidaridad que debe reinar en tales sociedades, ello al establecer que los socios cooperadores, que por razones de edad, incapacidad, fuerza mayor o cualquier otra causa, tienen derecho a continuar siendo socios de la entidad cooperativa, y en consecuencia, podrán beneficiarse de su condición de asociados.

El segundo de los derechos, referidos a la devolución de los préstamos, aportes y excedentes que le correspondan en la cooperativa, dentro del lapso máximo de seis (6) meses, al socio que perdió su condición

de tal, garantiza el principio de adhesión libre y voluntaria ya que el socio que por cualquier causa deje de pertenecer a la cooperativa obtendrá lo que aportó a ella, de manera tal que su albedrío no será coartado por tal motivo. Por otra parte, garantiza el principio de retorno de los excedentes, al tratar por iguales a los socios cooperadores que por cualquier causa hayan dejado de serlo, cumpliéndose el fin de las sociedades en estudio, cual es generar bienestar personal y colectivo.

El trabajo desempeñado por los socios en las sociedades cooperativas, es un acto cooperativo, y en consecuencia, no existe vínculo laboral entre la cooperativa y sus asociados, es por ello que no hay lugar al conocido salario y consecuentemente, la relación de los socios o asociados con la cooperativa no está sujeta a la Ley Orgánica del Trabajo.

El trabajo en las cooperativas es responsabilidad y deber de todos y cada uno de los asociados, debiendo desarrollarse en equipo, con igualdad, disciplina y autogestión, es decir, en forma coordinada a los objetivos trazados por la cooperativa, sin distinciones entre los socios de ninguna naturaleza, con observancia de las normas sociales y de los fines propuestos y con la participación de todos los socios o asociados en la toma de decisiones.

De allí, que el régimen de la prestación de servicios de los socios en las cooperativas, o más bien el trabajo cooperativo, las normas disciplinarias, de previsión y protección social, regímenes especiales, anticipos societarios, compensaciones, entre otros deben establecerse en los estatutos sociales tomando como parámetros para el establecimiento de tales disposiciones, la equidad, la participación, la democracia, la solidaridad y la igualdad.

En las sociedades cooperativas, los asociados que aportan sus servicios o trabajo tienen derecho a percibir los denominados "anticipos societarios" a cuenta de los excedentes de la entidad cooperativa.

Es importante destacar, que la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas prevé, excepcionalmente, la prestación de servicios personales

dependientes de personas no asociadas a la entidad siempre que sea por tiempo determinado y para servicios que no puedan ser realizados por los socios, en cuyo caso la relación es propiamente laboral y por tanto se rige por las disposiciones de la Ley Orgánica del Trabajo.

vii. Régimen Fiscal de las Sociedades Cooperativas:

Derechos de Registro y Notaría:

Conforme el artículo 12 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas la inscripción en el Registro Público del acta constitutiva y estatutos sociales así como cualquier otra tasa o arancel que se pueda causar por el servicio público que prestan las Oficinas Públicas de Registro y Notarías, están exentas para las sociedades cooperativas.

Derechos de Arancel Judicial:

Conforme la letra e) del artículo 10 de la Ley de Arancel Judicial, no causarán arancel judicial ni emolumentos, los siguientes actos:

“Las diligencias concernientes al servicio militar, a la constitución y funcionamiento de sociedades cooperativas, asociaciones y fundaciones culturales o benéficas, las autorizaciones a que se contrae el Artículo 267 del Código Civil, y las justificaciones promovidas para obtener dotaciones o adjudicaciones gratuitas de tierras afectadas a la reforma agraria, baldías o municipales, o para asegurar derechos de posesión o propiedad de viviendas populares”⁴⁷. (Negritas de la ponente).

Impuesto al Valor Agregado:

Conforme el artículo 16.4 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no están sujetos a dicho impuesto:

⁴⁷ Artículo 10 de la Ley de Arancel Judicial publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 Extraordinario de fecha 22 de octubre de 1.999.

“Las operaciones y servicios en general realizadas por los bancos, institutos de créditos o empresas regidas por el Decreto N° 5.555 con Fuerza de Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras, incluidas las empresas de arrendamiento financiero y los fondos del mercado monetario, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo segundo del artículo 5 de esta Ley, e igualmente las realizadas por las instituciones bancarias de crédito o financieras regidas por leyes especiales, las instituciones y fondos de ahorro, los fondos de pensión, los fondos de retiro y previsión social, las sociedades cooperativas, las bolsas de valores y las entidades de ahorro y préstamo, las bolsas agrícolas, así como la comisión que los puestos de bolsas agrícolas cobren a sus clientes por el servicio prestado por la compra de productos y títulos de origen o destino agropecuario”⁴⁸.

Contribuciones Parafiscales:

Cotización al Régimen Prestacional de Seguridad y Salud en el Trabajo:

El artículo 6 de la Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo establece lo siguiente:

“Todos los empleadores o empleadoras están en la obligación de registrarse en la Tesorería de Seguridad Social en la forma que dispone la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social y su Reglamento.

Los empleadores o empleadoras que contraten uno o más trabajadores o trabajadoras bajo su dependencia, independientemente de la forma o términos del contrato de trabajo, están obligados a afiliarlos, dentro de los primeros tres (3) días hábiles siguientes al inicio de la relación laboral, en el Sistema de Seguridad Social y a cotizar al Régimen Prestacional de Seguridad y Salud en el Trabajo, de conformidad con lo establecido en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social y en esta Ley. Igualmente, los empleadores o empleadoras deben informar la suspensión y terminación de la relación laboral dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la suspensión o terminación de la relación de trabajo.

***Las cooperativas y demás formas asociativas comunitarias de carácter productivo o de servicio deberán igualmente registrarse y afiliar a sus asociados y asociadas y a los trabajadores y trabajadoras bajo su dependencia en la Tesorería de Seguridad Social y a cotizar conforme a lo establecido en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, en esta Ley y su Reglamento.”⁴⁹** (Negritas de la ponente).*

Cotización al Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat:

El artículo 38 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda Hábitat establece que el Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat está compuesto por

⁴⁸ Artículo 16.4 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial N° 38.632 de fecha 26 de febrero de 2.007. Consultada en original.

⁴⁹ Artículo 6 de la Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo publicada en la Gaceta Oficial N° 38.236 de fecha 26 de julio de 2005. Consultada en original

tres sectores, a saber: el sector público, el sector privado y el sector de los usuarios.

A tales fines, el artículo 41 *ejusdem* define lo que debe entenderse por sector privado, en el siguiente sentido:

“A los efectos de esta Ley, se entiende por sector privado, toda forma de organización mercantil, cooperativa, civil o profesional, debidamente registrada, orientada a la promoción, construcción, producción, educación privada, investigación, intermediación financiera, comercialización, distribución y demás actividades relacionadas con la planificación, producción y financiamiento de vivienda y hábitat. El Ejecutivo Nacional, en atención al artículo 299 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, promoverá el desarrollo y consolidación de organizaciones privadas no tradicionales, que favorezcan la participación de los usuarios y el desarrollo de la economía social.”⁵⁰ (Negritas de la Tesista).

Por lo que, las sociedades cooperativas forman parte del Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat. Sin embargo, a los fines de los aportes parafiscales denominados *“Aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda”* es necesario remitirse al artículo 173 de la Ley *in comento*, el cual prescribe:

*“La cuenta de ahorro obligatorio para la vivienda de cada trabajador estará integrada por el ahorro de los trabajadores con relación de dependencia, el cual comprende los ahorros obligatorios que éstos realicen equivalentes a un tercio (1/3) del aporte mensual y los aportes obligatorios de los empleadores, tanto del sector público como del sector privado, a la cuenta de cada trabajador, equivalente a dos tercios (2/3) del aporte mensual. Los empleadores deberán retener las cantidades a los trabajadores, efectuar sus propios aportes y depositar dichos recursos en la cuenta de cada uno de los trabajadores en el Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda, dentro de los primeros cinco días hábiles de cada mes, a través del ente operador calificado y seleccionado por el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat, en atención a lo establecido en esta Ley y su Reglamento. El porcentaje aportado por el empleador previsto en este artículo no formará parte de la remuneración que sirva de base para el cálculo de las prestaciones e indemnizaciones sociales contempladas en las leyes que rigen la materia.”*⁵¹

A los efectos del artículo anteriormente transcrito, debemos recordar la disposición contenida en el artículo 34 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, la cual establece que los asociados que aportan su trabajo a la cooperativa no tienen vínculo de dependencia con la cooperativa y los

⁵⁰ Artículo 38 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda Hábitat publicada en la Gaceta Oficial N° 38.182 de fecha 9 de mayo de 2.005. Consultada en original.

⁵¹ Artículo 173 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda Hábitat publicada en la Gaceta Oficial N° 38.182 de fecha 9 de mayo de 2.005. Consultada en original.

anticipos societarios recibidos por los asociados trabajadores no tienen la condición de salario, por lo que tales entidades así como los asociados, no estarán sujetos al aporte al Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda establecido en el artículo 173 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat.

Sin embargo, de conformidad con el artículo 36 de la Ley de Asociaciones Cooperativas las entidades cooperativas podrán, excepcionalmente, contratar los servicios de personas no asociadas a la entidad, por un lapso máximo de seis (6) meses, para la realización de trabajos que no pueden ser desempeñados por los asociados, en cuyo caso las relaciones derivadas de tales trabajadores se rige por la Ley Orgánica del Trabajo, es decir, es una relación de prestación de servicios dependientes y, consecuentemente, los trabajadores en tales condiciones y las asociaciones cooperativas como patronos deberán hacer el aporte parafiscal al Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda establecido en el artículo 173 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat.

Es importante destacar, que la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat establece una serie de disposiciones relativas a las cooperativas de ahorro para vivienda y hábitat, las cuales según la mencionada Ley son *“una forma de asociación de usuarios del Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat a través de la cual sus asociados consolidan los recursos provenientes del ahorro, tienen acceso a servicios financieros y obtienen créditos hipotecarios para la producción o adquisición de sus viviendas”*⁵², formando parte del Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat.

Tales cooperativas, a los fines previstos en la Ley, deberán enterar el aporte voluntario de los asociados al Fondo de Ahorro Voluntario para la Vivienda y Hábitat.

⁵² Artículo 85 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.204 de fecha 8 de junio de 2005. Consultada en original.

Ley del Régimen Prestacional de Empleo:

Los artículos 29 y 46 de la Ley del Régimen Prestacional de Empleo establecen lo que de seguidas se transcriben:

“Artículo 29.-Los empleadores y empleadoras que contraten uno o más trabajadores, trabajadoras o aprendices, independientemente de la forma o términos del contrato o relación de trabajo, están obligados a afiliarlos dentro de los primeros tres días hábiles siguientes al inicio de la relación laboral, en el Sistema de Seguridad Social y a cotizar al Régimen Prestacional de Empleo, conforme con lo establecido en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social y en esta Ley. Esta obligación es extensiva a las relaciones de empleo público.

Las cooperativas y otras formas asociativas comunitarias de carácter productivo o de servicio deberán igualmente registrarse y afiliar a sus asociados y asociadas y a los trabajadores y trabajadoras bajo su dependencia en la Tesorería de Seguridad Social y a cotizar conforme con lo establecido en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, en esta Ley y su Reglamento.

Los trabajadores o trabajadoras no dependientes podrán afiliarse y cotizar ante la Tesorería de Seguridad Social, de conformidad con lo previsto en esta Ley.

Los trabajadores y trabajadoras tienen derecho a informar o denunciar ante las autoridades competentes el incumplimiento por parte de los empleadores y empleadoras de las obligaciones previstas en este Capítulo, así como solicitar que se proceda al registro y afiliación correspondiente.

El Instituto Nacional de Empleo determinará de oficio la responsabilidad en el incumplimiento de los deberes establecidos en este Capítulo del empleador o empleadora.”⁵³

“Artículo 46 Tasa de cotización La cotización al Régimen Prestacional de Empleo será del dos coma cincuenta por ciento (2,50%) del salario normal devengado por el trabajador, trabajadora o aprendiz en el mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó correspondiéndole al empleador o empleadora el pago del ochenta por ciento (80%) de la misma, y al trabajador o trabajadora el pago del veinte por ciento (20%) restante.

***Los trabajadores y trabajadoras no dependientes, autónomos o asociados a cooperativas u otras formas asociativas comunitarias de carácter productivo o de servicio, deberán pagar el monto íntegro de la cotización prevista en este artículo. En estos casos, el Estado podrá subsidiar hasta el cincuenta por ciento (50%) de esta cotización, en los casos de trabajadores o trabajadoras de bajos ingresos económicos. Mediante Resolución Especial se establecerá la forma de determinación del ingreso, cálculo de la cotización, condiciones para percibir las prestaciones dinerarias contempladas en esta Ley de los trabajadores y trabajadoras no dependientes, así como la procedencia, el porcentaje y las condiciones de este subsidio.”⁵⁴** (Negritas de la Tesista).*

Cotización al Instituto Venezolano de los Seguros Sociales:

El artículo 4 de la Ley del Instituto Venezolano de los Seguros Sociales, establece lo que de seguidas se transcribe:

⁵³ Artículos 29 de la Ley del Régimen Prestacional de Empleo, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.281 de fecha 27 de septiembre de 2.005. Consultada en original.

⁵⁴ Artículos 46 de la Ley del Régimen Prestacional de Empleo, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.281 de fecha 27 de septiembre de 2.005. Consultada en original.

“Las y los miembros de las cooperativas de producción y de servicios y las administraciones obreras estarán sujetas al régimen de la presente Ley.

El Ejecutivo Nacional dictará las condiciones y requisitos para la aplicación del Seguro Social Obligatorio a las cooperativas y administraciones mencionadas⁵⁵. (Negritas de la Tesista).

Aportes al Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista:

El artículo 17 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista, establece lo que de seguidas se transcribe:

“Quedan exceptuados de los aportes establecidos en el artículo 15 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley los órganos y entes del Estado, los medios de producción de propiedad colectiva, cooperativas, fundaciones, unidades económicas asociativas, cajas rurales y mutuales, unidades productivas familiares, empresas de producción social, empresas de cogestión, bancos comunales, unidades comunales de producción y cualquier otro tipo de asociación sin fines de lucro y que desarrolle los principios y valores de la economía social, solidaria, participativa y comunal⁵⁶. (Negritas de la ponente).

Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos:

La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos establece en su artículo 9, lo que de seguidas se transcribe:

“El Ejecutivo Nacional podrá exonerar del impuesto a:

- 1. Las entidades y establecimientos públicos cuyo objeto primordial sea de carácter científico, docente, artístico deportivo, recreacional o de índole similar.*
- 2. Los establecimientos privados sin fines de lucro, que se dediquen principalmente a realizar actos benéficos asistenciales, de protección social o con destino a la fundación de establecimientos de la misma índole o de culto religioso de acceso al público o a las actividades referidas en el ordinal anterior⁵⁷.*

⁵⁵ Artículo 4 de la Ley del Instituto Venezolano de los Seguros Sociales publicada en la Gaceta Oficial N° 5.891, de fecha 31 de julio de 2.008. Consultada en original.

⁵⁶ Artículo 17 de la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista publicada en la Gaceta Oficial N°

⁵⁷ Artículo 9 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 Extraordinario de fecha 22 de octubre de 1999. Consultada en original.

Por su parte, el Decreto N° 2001 de fecha 20 de agosto de 1997, publicado en la Gaceta Oficial N° 36.287 de fecha 9 de septiembre de 1997, otorgó la exoneración en los siguientes términos:

"Artículo 1°: Se exonera del Impuesto sobre Donaciones establecido en el Artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos a:

1. Las entidades públicas cuyo objeto primordial sea de carácter científico, docente, artístico, cultural, deportivo, recreacional o de índole similar.

2. Los establecimientos privados sin fines de lucro que se dediquen principalmente a realizar actividades de carácter científico, docente, artístico, cultural, deportivo, recreacional o de índole similar así como los que se dediquen a realizar actividades benéficas, asistenciales, de protección social o con destino a la fundación de establecimientos de la misma índole o de culto religioso debidamente inscritos por ante la Dirección de Cultos del Ministerio de Justicia".

Para tener derechos a la exoneración prevista en este artículo, los cultos religiosos deberán estar acreditados ante el Ministerio de Justicia⁵⁸.

"Artículo 2°: Se exonera del Impuesto sobre Sucesiones y Legados establecido en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, a los establecimientos privados sin fines de lucro que se dediquen principalmente a realizar actividades benéficas asistenciales o religiosas⁵⁹.

La Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) ha interpretado con respecto a la exoneración de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones establecidos mediante el Decreto N° 2001 de fecha 20 de agosto de 1997, lo que de seguidas se transcribe:

"(...) en cuanto a la exoneración del Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos, se observa que en concordancia con lo establecido en el artículo 9 de la Ley que rige la materia, cuando el fin de la asociación cooperativa, este dirigido principalmente a la protección social entre los miembros de la colectividad en la cual se haya creado el consejo comunal, resultará procedente la exoneración del Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos⁶⁰.

Impuesto sobre la Renta:

Conforme el artículo 14.11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, están exentas de impuesto, las siguientes entidades:

⁵⁸ Artículo 1 del Decreto N° 2001 de fecha 20 de agosto de 1997, publicado en la Gaceta Oficial N° 36.287 de fecha 9 de septiembre de 1997. Consultada en original.

⁵⁹ Artículo 2 del Decreto N° 2001 de fecha 20 de agosto de 1997, publicado en la Gaceta Oficial N° 36.287 de fecha 9 de septiembre de 1997. Consultada en original

⁶⁰ Consulta emanada de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) s/n. Tomada de la sede de la Gerencia de Servicios Jurídicos de la Administración Tributaria.

*“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**”⁶¹. (Negritas agregadas).*

Por su parte, el artículo 90 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas tipifica lo siguiente:

*“**Artículo 90.** Los organismos oficiales, para otorgar la protección y preferencias establecidas en el presente capítulo a favor de las cooperativas, deberán exigirles la presentación de una certificación de cumplimiento de las disposiciones establecidas en esta Ley en lo referente al trabajo asociado y del uso de los excedentes provenientes de actividades de obtención de bienes y servicios en operaciones con terceros. Las cooperativas solicitarán a la Superintendencia Nacional de Cooperativas la emisión de estas certificaciones”⁶².*

En tal sentido, la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Autónomo de Administración Fiscal ha establecido con respecto a los enriquecimientos sujetos a retención de Impuesto sobre la Renta, lo siguiente:

“En lo atinente a las retenciones del impuesto sobre la renta, la Gerencia General de los Servicios Jurídicos considera que las mismas serán procedentes hasta tanto la cooperativa anexe a la solicitud del beneficio de exención, la referida certificación de cumplimiento emitida por la Superintendencia Nacional de Cooperativas”⁶³.

La Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Autónomo de Administración Fiscal, ha sujetado la procedencia de la exención de impuesto sobre la renta establecida en el numeral 11 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, a la emisión por parte de la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOOP) de la certificación de cumplimiento de la Ley de Sociedades Cooperativas a tales sociedades.

⁶¹ Artículo 14.11 de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 26 de febrero de 2007. Consultada en original.

⁶² Artículo 90 de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas publicada en la Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001. Consultado en original.

⁶³ Consulta emanada de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) s/n. Tomada de la sede de la Gerencia de Servicios Jurídicos de la Administración Tributaria.

CAPITULO III

Justificación de la creación de Sociedades Cooperativas Las Cooperativas y el Sistema Socio Económico Venezolano

A los fines de desarrollar el título propuesto, se hace necesario citar el artículo 299 Constitucional, contentivo de los principios que rigen el sistema socio económico venezolano, cual es del siguiente tenor:

“El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democratización, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para garantizar una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta”⁶⁴. (Negritas agregadas).

La economía nacional, o más propiamente dicho, el sistema socio económico venezolano debe descansar sobre la base de la justicia social; la democratización o inclusión de todos los niveles sociales en la economía; disponer de todos los elementos para conseguir el efecto social querido; que existan condiciones de igualdad para que cualquier sujeto económico sea oferente y demandante, dicho de otro modo, libre competencia de los actores económicos; la protección del medio ambiente a fin de establecer el equilibrio entre la acción del hombre y la producción de bienes y servicios y el ambiente; la productividad, entendida como el mayor rendimiento de los factores de producción; y la solidaridad económica o esfuerzo mancomunado de todos los actores económicos, con el propósito de generar un desarrollo

⁶⁴ Artículo 299 de la Constitución de 1999, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1.999. Consultada en original.

humano integral y una existencia digna y provechosa para el colectivo y así lograr justicia social.

El sistema socio económico nacional está al servicio del hombre como ser humano, por lo que la política económica debe propender al desarrollo de este en todos los niveles, matizándose y humanizándose el sistema capitalista o economía de mercado. Así, parece ser la visión del sistema socio económico venezolano establecida en la exposición de motivos de la Constitución de 1999, en la cual el constituyente expuso lo que de seguidas se transcribe:

“El régimen socioeconómico no se define de forma rígida, no obstante se consagran principios de justicia social, eficiencia, democracia, libre competencia e iniciativa, defensa del ambiente, productividad y solidaridad, fuera de cualquier dogmatismo ideológico con relación a la ya superada disputa sobre los roles del mercado y el Estado, evitando una visión extrema y excluyente de los contenidos sociales de todo sistema económico, pero sentando las bases de una economía de respeto a la acción individual.

El Estado no está ausente, tiene un papel fundamental como regulador de la economía para asegurar el desarrollo humano integral, defender el ambiente, promover la creación de valor agregado nacional y de fuentes de trabajo, garantizando la seguridad jurídica para fomentar, junto con la iniciativa privada, el desarrollo armónico de la economía nacional y la justa distribución de la riqueza. En suma, se plantea un equilibrio entre Estado y mercado, en razón de que el problema no es más Estado o menos Estado, sino un mejor Estado y el mercado no es un fin en sí mismo, sino un medio para satisfacer las necesidades colectivas; ese equilibrio debe prevalecer entre productividad y solidaridad, entre eficiencia económica y justicia social, dando libertad a la iniciativa privada y preservando el interés del colectivo.

El Estado debe orientar las políticas macroeconómicas y sectoriales para promover el crecimiento y el bienestar. Se reconoce como esencial la acción reguladora del Estado para establecer un marco normativo estable que brinde seguridad jurídica a la actividad económica, postulando una economía abierta a las inversiones extranjeras y garantizando que éstas estarán sujetas a las mismas condiciones de la inversión nacional.”

“El Estado se compromete a ejercer acciones prioritarias en algunos sectores económicos para darle dinamismo, sustentabilidad y equidad al desarrollo económico, tales como la actividad agropecuaria, la pequeña y mediana industria, el turismo, el sector de cooperativas y demás formas de la economía popular.”⁶⁵ (Negritas de la Tesista).

La exposición de motivos de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela otorga una visión social de la economía nacional basada en la equidad, la justicia, la solidaridad y la igualdad de los protagonistas económicos pero sin dejar de lado la iniciativa privada, pues en

⁶⁵ Exposición de Motivos de la Constitución de 1999, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1.999. Consultada en original.

forma coordinada y armónica el Estado y la industria privada deberán desarrollar la economía nacional y la justa distribución de la riqueza.

El principio de justicia social a que alude la exposición de motivos de la Constitución de 1999, tiene como fundamento la redistribución de la riqueza entre todos los sectores sociales del conglomerado humano nacional en orden a la constitución de un Estado democrático y social de derecho y de justicia, de acuerdo con los principios de igualdad y solidaridad para cuyo objetivo, es fundamental el papel regulador del Estado.

Así, el *“desarrollo no se reduce al simple crecimiento económico. Para ser autentico debe ser integral, es decir, promover a todos los hombres y todo el hombre”*⁶⁶. El desarrollo económico juega un papel determinante en el desenvolvimiento de cada uno de los miembros de la sociedad, por lo que debe ir acompañado y proporcionado con el progreso de este para que del aumento de la riqueza participen cada uno de los ciudadanos.

La economía de un país en progreso, siendo *“el fruto de la actividad de personas que trabajan unidas en la comunidad estatal, no tiene otro objetivo que asegurar sin interrupción las condiciones materiales para desplegar plenamente la vida individual de los ciudadanos y donde ésta se obtenga permanentemente, el pueblo será, en verdad, económicamente rico”*⁶⁷.

La *“riqueza económica de un pueblo no consiste solamente en la abundancia total de los bienes, sino su distribución según justicia, para garantía del desarrollo personal de los miembros de la sociedad, que es la verdadera finalidad de la economía de una nación”*⁶⁸.

La redistribución de la riqueza como vehículo para conseguir la justicia social, la cual se basa en la igualdad del hombre, da paso a la llamada

⁶⁶ Gerardo Muller G. Bases Teóricas y Doctrinarias del Cooperativismo. Editorial Panapo. Caracas, 2006, p.14.

⁶⁷ G. Muller G. Bases Teóricas y Doctrinarias del Cooperativismo... op. cit. p. 16 y 17.

⁶⁸ G. Muller G. Bases Teóricas y Doctrinarias del Cooperativismo... op. cit. p. 16.

“Economía Social y Participativa”, a la que en forma indirecta alude el artículo 118 Constitucional.

La Economía Social y Participativa, constituye toda *“actividad económica de carácter privado, basada en la asociación de personas en entidades de tipo democrático y participativo, con primacía de las aportaciones personales y de trabajo sobre las de capital”*⁶⁹.

Por Economía Social y Participativa, entendemos *“el sistema económico-social conformado por las múltiples formas asociativas y empresas solidarias sin fines de lucro, sustentadas en los principios y valores universales del mutualismo, el cooperativismo y del conjunto de la Economía Solidaria”*⁷⁰.

Son parte de la Economía Social y Participativa, todas aquellas empresas *“donde no hay una división especializada de funciones entre el empresario y el trabajador, las empresas están capacitadas para crear riqueza con eficiencia económica y distribuirlas equitativamente y caracterizadas por la voluntad de asociación, la distribución democrática de poder y la rentabilidad de su gestión”*⁷¹.

La Economía Social y Participativa, está constituida por todos los productores asociados en organizaciones de tipo económico y social tales como las cooperativas, cajas de ahorro, mutualidades, las empresas comunitarias, empresas autogestionarias, asociación de consumidores, empresas asociativas de trabajo, asociación de usuarios de servicios, etc.

Las notas diferenciadoras de las empresas que constituyen el sector de la economía social y participativa, se encuentran en la atribución de los resultados generados o de la riqueza producida así como en su democratización.

El tercer sector de la economía –también así denominado-, podrá consolidarse *“como un nuevo sector dinámico de la economía nacional,*

⁶⁹ G. Muller G. Bases Teóricas y Doctrinarias del Cooperativismo... op. cit. p. 20.

⁷⁰ G. Muller G. Bases Teóricas y Doctrinarias del Cooperativismo... op. cit. p. 20.

⁷¹ G. Muller G. Bases Teóricas y Doctrinarias del Cooperativismo... op. cit. p. 20.

*autónomo frente al sector privado de la economía de lucro y al sector de la economía pública, pudiendo, entenderse como una*⁷² alternativa constitucionalmente legítima de desarrollo económico.

El tercer sector de la economía, es una expresión democrática del Estado Venezolano al reconocer como parte integrante del sistema económico nacional las asociaciones de carácter social en sus diferentes formas.

No pretende la Constitución de 1999 desconocer la iniciativa privada, pues expresamente le reconoce su papel en el desarrollo de la economía nacional, por el contrario, el constituyente de 1999 pretendió –y pretende a través del articulado de la Constitución de 1999, 112 y siguientes- mancomunar esfuerzos con la industria privada a fin de armonizar los objetivos de ambos para dirigirlos a un fin común, cual es el bienestar integral de la sociedad.

Así, se le garantiza a la iniciativa privada la seguridad jurídica necesaria para emprender sus proyectos, y por otra parte, se abren espacios para la inversión extranjera en las mismas condiciones que para la inversión nacional.

Sin embargo, se atribuye al Poder Público Nacional el rol de ente regulador de la economía nacional a fin de establecer el equilibrio entre productividad y solidaridad, entre eficiencia económica y justicia social, ya que el fin último del sistema socio económico nacional no es producir riqueza como expresión de crecimiento económico si no producir bienestar social como expresión de progreso y justicia social, constituyéndose el Estado Venezolano en un Estado de Bienestar.

Ante tal perspectiva, a través de la Economía Popular –también así denominada- por una parte, se democratiza el sistema económico al incluir sectores sociales poco considerados, y por la otra, decanta parte de la economía en tales sectores convirtiéndose el denominado tercer sector de la

⁷² G. Muller G. Bases Teóricas y Doctrinarias del Cooperativismo... op. cit. p. 21.

economía en un instrumento de la política económica del Estado para proseguir a la justicia e igualdad social que se proclama.

Por tal motivo, el Estado se compromete –y así expresamente lo establece en sus artículos 70, 118, 299, 308 Constitucionales- a ejercer acciones prioritarias en algunos sectores económicos, tales como las empresas partes de la Economía Social y Participativa o Economía Popular y así, otorgarle dinamismo, sustentabilidad y equidad al desarrollo económico. Ley de Sociedades Cooperativas de 2001, es expresión de los principios que rigen el sistema socio económico venezolano y un instrumento de justicia e igualdad social.

CAPITULO IV

Sociedades Cooperativas y el Principio de Igualdad Tributaria

i. Principio de Igualdad e Igualdad Tributaria:

Es la intención de quien suscribe el presente trabajo de investigación, realizar un pequeño análisis sobre el principio constitucional de Igualdad, más no extenderse en tan importante tema pues, por una parte excede del foco central del presente trabajo de investigación, y por la otra, no son pocos los autores que han dilucidado el principio constitucional de igualdad en general e igualdad tributaria en particular, considerándose un tanto tedioso para el lector ampliar en demasía tal punto.

Así, recordemos que el principio de igualdad está establecido en el artículo 21 Constitucional, el cual es del siguiente tenor:

"Artículo 21. Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia:

- 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.*
- 2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.*
- 3. Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana; salvo las fórmulas diplomáticas.*
- 4. No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias⁷³.*

El principio de igualdad postula la paridad de las personas frente a la Ley en forma relativa, es decir, igualdad de tratamiento frente a igualdad de

⁷³ Artículo 21 de la Constitución de 1999, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1.999. Consultada en original.

situaciones. Aunque la implicación del principio de igualdad en todo sistema jurídico es amplia y harta compleja, su formulación es muy sencilla y puede resumirse así: igualdad para los iguales y desigualdad para los desiguales.

Lo anterior conlleva indefectiblemente a admitir, que la Constitución autoriza a discriminar aquellas situaciones o grupos de personas que se encuentren en situaciones disímiles, de allí que la doctrina y la jurisprudencia hayan indicado que el principio Constitucional de Igualdad ante la Ley impone el otorgamiento de trato igual para quienes se encuentren en situaciones de igualdad, y trato desigual para quienes se encuentren en situaciones de desigualdad.

La justicia impone el deber de considerar las desigualdades que pudieran existir entre determinados grupos de personas o situaciones, a fin de atribuirle a cada quien lo que corresponde y no a todos lo mismo.

Los hombres son totalmente iguales en dignidad y tienen los mismos derechos fundamentales, tanto individuales como políticos, económicos y sociales. Sin embargo, pueden existir situaciones físicas, políticas o socio-económicas que los haga venerables, por ello es necesario que sean tratados desigualmente ante tales circunstancias. De allí que se postule en el ámbito laboral "igual salario por igual trabajo" y no igual salario para todos, o bien en el ámbito penal, "igual castigo por igual delito" y no igual castigo para todos los hechos punibles.

El principio de igualdad no solo tiene una connotación tributaria, por el contrario, es de aplicación a todas las relaciones jurídicas sean o no de contenido tributario. Por tal motivo preferimos indicar, que la igualdad constitucionalmente consagrada, comprende la homogeneidad de las personas en sus derechos fundamentales ante iguales situaciones jurídicas.

En el área tributaria, el principio de igualdad contempla dos situaciones: la sujeción de todos los ciudadanos al impuesto, sin distingo de raza, credo o condición social; y la cuantificación de las obligaciones tributarias. Sin embargo, puede enunciarse el principio de igualdad en el

medio tributario así: "sujeción de todas las personas al impuesto", e "igual impuesto ante igual capacidad contributiva".

En conclusión, la igualdad tributaria, es el derecho de todos los contribuyentes a que no se establezcan privilegios o excepciones que excluyan a grupos de personas de lo que se le concede a unos pocos en igualdad de circunstancias. Sin embargo, no impide que *"el legislador contemple en forma diferente situaciones que se consideren distintas, cuando las distinciones no sean arbitrarias ni respondan a un propósito de hostilidad contra determinados individuos o clases de personas, ni encierren indebido privilegio personal o de grupo"*⁷⁴.

i. Sociedades Cooperativas y la Igualdad Tributaria:

El tema que pudiera generarse entorno a las sociedades cooperativas y los incentivos que se le han otorgado en el área tributaria, es sí están en armonía con el principio constitucional de igualdad tributaria o por el contrario rompe con su consagración. Dicho de otro modo, si existen razones lógicas y jurídicas para otorgarle a las sociedades constituidas bajo la forma asociativa "cooperativa" exenciones tributarias.

En este punto, debemos recordar que la República Bolivariana de Venezuela se constituyó en un Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia.

Tal denominación lleva implícito dos conceptos, a saber: Estado de Derecho y Estado Social.

El Estado de Derecho, es el reconocimiento dogmático que realiza la Carta Fundamental sobre que el Estado consagra el control de la actividad administrativa, a fin de evitar intervenciones arbitrarias en la esfera individual y personal del conglomerado social, en consecuencia, el poder solo puede

⁷⁴ José Osvaldo Casas: Principios jurídicos de la tributación, en Tratado de Tributación, dirigido por Horacio A. García Belsunce, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, p. 298.

ejercerse a través de la Ley y conforme a sus fines, y sus actos están sometido a evaluación.

El concepto de Estado Social es mucho más amplio y complejo, *"surge ante la desigualdad real existente entre las clases y grupos sociales, que atenta contra la igualdad jurídica reconocida a los individuos por la propia Carta Fundamental"*⁷⁵. El Estado Social persigue *"un disfrute real y efectivo de los derechos fundamentales por el mayor número de ciudadanos"*⁷⁶. El Estado Social es un concepto en movimiento, con el objetivo de hacer efectiva la igualdad material de los integrantes de la sociedad.

De la fusión de los anteriores conceptos, surge el denominado Estado Social de Derecho. Él *"persigue la armonía entre las clases, evitando que la clase dominante, por tener el poder económico, político o cultural, abuse y subyugue a otras clases o grupos sociales, impidiéndoles el desarrollo y sometiéndolas a la pobreza y a la ignorancia; a la categoría de explotados naturales y sin posibilidad de redimir su situación"*⁷⁷.

El Estado Social Derecho está compuesto por notas diferenciadoras que integran su contenido, así:

a) *"La nota económica. El Estado dirige el proceso económico en su conjunto. Es un Estado planificador que define áreas prioritarias de desarrollo, delimita los sectores económicos que decide impulsar directamente y/o en vinculación con el empresariado privado, determina los límites de acción de éste, dentro de variables grados de autonomía, en fin, el Estado Social pretende ser, al conformar la vida económica, el conductor proyectivo de la sociedad.*

b) *La nota social. Es Estado Social es el Estado de procura existencial. Satisface, por intermedio de los individuos. Distribuye bienes y servicios que permiten el logro de un standard de vida elevado, convirtiendo a los derechos económicos y sociales en conquistas en permanente realización y perfeccionamiento. Además, el Estado Social es el Estado de integración social, dado que pretende conciliar los intereses de la sociedad, cancelando así los antagonismos clasistas del sistema industrial.*

c) *La nota política. El Estado Social es un Estado democrático. La nota democrática es consustancial al concepto de Estado Social. La democracia entendida en dos sentidos*

⁷⁵ Sentencia N° 85 de fecha 24 de enero de 2002, emanada de la Sala Constitucional del Tribunal de Justicia. Consultada en original

⁷⁶ Sentencia N° 85 de fecha 24 de enero de 2002, emanada de la Sala Constitucional del Tribunal de Justicia. Consultada en original

⁷⁷ Sentencia N° 85 de fecha 24 de enero de 2002, emanada de la Sala Constitucional del Tribunal de Justicia. Consultada en original

armónicos interrelacionados: democracia política como método de designación de los gobernantes, y democracia social como la realización del principio de igualdad en la sociedad. Como ha apuntado Abendroth: 'En el concepto del Estado de derecho democrático y social, la democracia no se refiere sólo a la posición jurídica formal del ciudadano del Estado, sino que se extiende a todos sus ámbitos de vida, incluyendo el orden social y la regulación de las necesidades materiales y culturales del ser humano'.

d) La nota jurídica. El Estado Social es un Estado de Derecho, un Estado regido por el derecho. La idea del derecho del Estado Social es una idea distinta a la idea del derecho del liberalismo, Es una idea social del derecho que pretende que las ideas de libertad e igualdad tengan una validez y realización efectiva en la vida social. Tal idea social del Derecho es material, no formal, exige la materialización de sus contenidos valorativos en la praxis social.

Además, es un Derecho orientado por valores, una concepción valorativa del Derecho. En este sentido, rescata el rico acervo axiológico que tuvo en sus orígenes el concepto de Estado de Derecho, y que el positivismo jurídico decidió formalizar.

Los valores de la justicia social y de la dignidad humana son los dos valores rectores de la concepción del Estado Social de Derecho. La justicia social como la realización material de la justicia en el conjunto de las relaciones sociales; la dignidad humana como el libre desenvolvimiento de la personalidad humana, el despliegue más acabado de las potencialidades humanas gracias al perfeccionamiento del principio de la libertad."

El Estado Social de Derecho busca la igualdad material y la libertad del hombre en forma integral. El Estado Social de Derecho se expresa en todos los ámbitos del Estado. Su herramienta es la Ley en forma relativa, es decir, guiada por los valores y principios de la igualdad, la libertad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y la justicia material. Por otra parte, implica la sujeción de la actividad estatal a la Ley y consecuentemente, su control absoluto.

Ahora bien, precedentemente indicamos que la economía social y participativa, es toda actividad económica de carácter privado basada en la asociación de personas en entidades de tipo democrático y participativo, con primacía de las aportaciones personales y de trabajo sobre las de capital, es decir, es toda manifestación económica privada que se basa en la igualdad de sus integrantes y su objetivo fundamental es lograr el bienestar de cada uno de ellos.

La economía popular, persigue promover a todos los hombres y a todo el hombre, abriendo espacios a pequeños grupos sociales –participación ciudadana- e incorporándolos al aparato productivo del país. De allí que la economía social y participativa sea expresión democrática del Estado Venezolano, es decir, la realización del principio de igualdad en la sociedad mediante la redistribución de la riqueza.

La economía social y participativa se constituye pues, en la expresión económica del Estado Social de Derecho establecido en el artículo 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Igualmente, en líneas precedentes indicamos que las sociedades cooperativas, son personas jurídicas mediante las cuales un grupo de individuos se asocia voluntariamente a fin de satisfacer sus necesidades económicas, sociales y culturales, cuya propiedad conjunta y democráticamente controlada debe generar bienestar integral, colectivo y personal. Sus valores son equidad, igualdad, democracia, solidaridad, ayuda mutua y esfuerzo propio

Así, las sociedades cooperativas como parte integrante del tercer sector de la economía participa de de sus fines y cometidos, vale decir, el desarrollo integral del hombre y la igualdad social.

CAPITULO V

Las Sociedades Cooperativas y Tributación a la Renta

i. Exención establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta:

El numeral 11 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta es del siguiente tenor:

"Artículo 14. Están exentos de impuesto:

Omissis

11. 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.**⁷⁸ (Negritas de la ponente).

Omissis

Así, de una primera lectura, es clara la norma impositiva cuando establece la exención de impuesto sobre la renta para las sociedades cooperativas. No hay lugar a duda de la exención de impuesto sobre la renta para tales tipos de sociedades. Sin embargo, la norma agrega "*cuando operen bajo las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional*".

Ante tal circunstancia, se hace necesario interpretar la disposición normativa *in comento* para esclarecer cuales sociedades cooperativas están amparadas por la exención de impuesto a la renta establecida por el legislador tributario.

A los fines de la interpretación de las normas tributarias, el artículo 5 del Código Orgánico Tributario tipifica lo que de seguidas se transcribe:

"Artículo 5: Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas.

⁷⁸ Numeral 11 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16 de febrero de 2.007. Consultada en original.

Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva.”⁷⁹

Por su parte, conforme el artículo 4 del Código Civil, a la Ley debe atribuírsele el sentido evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador. Prosigue el Código Civil indicando que en caso de vacío legal, se considerarán las disposiciones que regulen casos semejantes o materias análogas, y en caso de dudas se aplicarán los principios generales del derecho.

Cabe mencionar, que el supuesto de integración normativa establecida en el Código Civil no es admitido en el derecho tributario por imperar la reserva legal tributaria. Sin embargo, la disposición jurídica contenida en el Código Orgánico Tributario se complementa con la disposición normativa establecida en el Código Civil, al reiterar la aplicación en el área tributaria de los métodos interpretativos admitidos en Derecho, a los cuales indirectamente hace referencia el indicado artículo 4 del Código de Derecho Común.

Igualmente, debemos mencionar que de acuerdo al artículo 4 del Código Civil, en Venezuela se adoptó principalmente el método de interpretación exegético y el método de interpretación teleológico, por lo que el operador jurídico de la norma debe buscar el sentido propio de las palabras empleadas por el legislador, su conexión entre sí, conjuntamente con la intención del legislador, es decir, la denominada “*ratio legis*” de la norma.

Aunado a lo anterior, debemos recordar que el artículo 5 del Código Orgánico Tributario exige atender al fin y significación económica de la norma tributaria. Igualmente, exige la interpretación restrictiva de las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o

⁷⁹ Artículo 5 del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de diciembre de 2.001. Consultado en original

incentivos fiscales, es consecuencia, cualquier método de interpretación empleado debe estar regido por tales premisas.

Ahora bien, como previamente indicamos, una primera lectura al numeral 11 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta impone la exención del impuesto sobre la renta a las sociedades cooperativas. Una segunda lectura de la norma, induce a razonar que no todas las sociedades cooperativas están amparadas por la exención, insistimos que la disposición normativa de exención de impuesto sobre la renta a las sociedades cooperativas agrega "*cuando operen bajo las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional*".

Es precisamente la segunda lectura del numeral 11 del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, específicamente, de la conjunción "*cuando*" la que debe ser interpretada conforme el artículo 5 del Código Orgánico Tributario en concordancia con el artículo 4 del Código Civil.

Así, de acuerdo al método de interpretación gramatical o exegética, la palabra "*cuando*" impone recurrir al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el cual sobre el mencionado vocablo establece:

"cuando.

(Del lat. *quando*).

1. conj. t. En el tiempo, en el punto, en la ocasión en que. *Me compadecerás cuando sepas mis desventuras. Ven a buscarme cuando sean las diez* .2. adv. t. En sentido interrogativo y exclamativo, en qué tiempo. ORTOGR. Escr. con acento. *¿Cuándo piensas venir? No sé cuándo. ¡Cuándo aprenderás!* 3. conj. En caso de que, si. *Cuando es irrealizable un intento, ¿por qué insistir en ello?* 4. conj. advers. desus. **aunque**. *No faltaría a la verdad, cuando le fuera en ello la vida* .5. conj. continuativa Puesto que. *Cuando tú lo dices, verdad será* .6. adv. distrib. Unas veces y otras veces. ORTOGR. Escr. con acento. *Siempre está riñendo, cuándo con motivo, cuándo sin él* .7. prep. En frases sin verbo, adquiere función prepositiva. *Yo, cuando niño, vivía en Cáceres*⁸⁰.

Por su parte, el Diccionario de dudas y dificultades de la Real Academia Española establece sobre la palabra "*cuando*", lo siguiente:

⁸⁰ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=cuando.

"cuando. Se pronuncia átono. No debe hacerse tónico, confundiéndolo fonéticamente con el interrogativo cuándo. Esta pronunciación está muy extendida en Hispanoamérica.

- 1 **Adverbio relativo (o conjunción) que introduce preposiciones que expresan tiempo:** La catástrofe ocurrió cuando intentan desembarcar. A veces la proposición tiene un antecedente, como entonces, apenas, no bien, no, aún no: No bien hubo contestado, cuando ya estaban todos dentro; Apenas dejó de llover, cuando nos pusimos en camino. Con antecedente nombre se usó alguna vez en la lengua clásica... Omissis... El empleo de cuando en estos casos en ahora un anglicismo que debe evitarse...

Más raramente se usa esta conjunción con matiz condicional o causal: Cuando él lo dice, será verdad.

- 2 **Conjunción concesiva:** «Cuando yo quisiese olvidarme de los garrotazos, no lo consentirían los cardenales» (Cervante).

Este uso es anticuado; hoy se sustituye cuando por aun cuando o aunque.

- 3 **Preposición que indica tiempo; equivale a durante...**
- 4 Cuando quiera, locución adverbial, 'en cualquier tiempo'.
- 5 Cuando quiera que, locución conjuntiva 'siempre que'.
- 6 Cuando menos, 'por lo menos', no debe ser sustituido por cuanto menos como algunos dicen y escriben⁸¹ (Negritas y Subrayado de la Tesista)

De lo transcrito previamente, puede apreciarse que la palabra "cuando" puede ser una conjunción o un adverbio. La conjunción, es una palabra "invariable que encabeza diversos tipos de oraciones subordinadas o que une vocablos o secuencias sintácticamente equivalentes"⁸². Las conjunciones se clasifican en: adversativa, causal, comparativa, completiva, compuesta, concesiva, condicional, continuativa, coordinante, copulativa, distributiva, disyuntiva, dubitativa, final, ilativa, subordinante y temporal⁸³.

⁸¹ Manuel Seco Reymundo. De la Real Academia Española. Diccionario de dudas y dificultades. Editorial Espasa. Madrid, 2001 p 125.

⁸² Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. http://buscon.rae.es/drae/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=conjunción.

⁸³ La conjunción adversativa, es aquella que denota oposición entre la frase que precede y la que sigue: por ejemplo: "pero". La conjunción causal, es aquella que precede a la oración en que se motiva lo manifestado en la oración principal o en alguna predicación implícita: por ejemplo "porque". La conjunción comparativa, es aquella que denota idea de comparación: por ejemplo "como". La conjunción completiva, es aquella que encabeza oraciones subordinadas sustantivas: por ejemplo "que": La conjunción compuesta, es aquella que hace oficio de conjunción: por ejemplo: "con tal que". La conjunción concesiva, es aquella que precede a una oración subordinada que expresa una objeción o dificultad sin que impida su realización: por ejemplo "aunque". La conjunción condicional, es aquella que denota condición o necesidad de que se verifique alguna circunstancia: por ejemplo "si". La conjunción continuativa, es aquella que denota idea de continuación: por ejemplo: "así que". La conjunción coordinante, es aquella que une oraciones, palabras y grupos sintácticos

Por su parte, el adverbio es una palabra invariable "*cuya función consiste en complementar la significación del verbo, de un adjetivo, de otro adverbio y de ciertas secuencias*"⁸⁴. Al igual que la conjunción, el adverbio puede clasificarse en varios tipos, a saber: de lugar, de tiempo, de modo, de cantidad o grado, de orden, de afirmación, de negación, dubitativos, de adición y de exclusión⁸⁵.

En el caso indicado en el numeral 11 del artículo 14 de la ley de Impuesto sobre la Renta la palabra "*cuando*" tiene el carácter de conjunción, ello en razón de no estar complementando la significación de un verbo precedente, de un adverbio o de un adjetivo, por el contrario está uniendo secuencias sintácticamente equivalentes, es decir, está coordinando palabras para formar la oración y expresar una idea o concepto.

Aunado a ello, la conjunción "*cuando*" dice relación con el tiempo, es decir, es una conjunción temporal e igualmente, puede ser una conjunción

gramaticalmente equivalente. La conjunción copulativa, es aquella que coordina aditivamente una oración con otra, o elementos análogos de una misma secuencia: por ejemplo "y", "ni". La conjunción distributiva, es aquella que se reitera aplicadas a términos diversos que se dan como opciones: por ejemplo "ya de una manera, ya de otra". La conjunción disyuntiva, es aquella que denota exclusión, alternancia o contraposición entre dos o más personas, cosas o ideas: por ejemplo "o". La conjunción dubitativa, es aquella que denota duda. La conjunción final, es aquella que denota el fin u objeto de lo manifestado en la oración principal en algunas locuciones conjuntivas: por ejemplo "a fin de que". La conjunción ilativa, es aquella que enuncia la deducción de lo que se ha manifestado. La conjunción subordinante, es aquella que introduce palabras, oraciones o grupos sintácticos subordinándolos a algún elemento del enunciado. La conjunción temporal, es aquella que denota la idea de tiempo: por ejemplo "cuando".

⁸⁴ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=conjunción.

⁸⁵ Según la Real Academia de la Lengua Española, ejemplos de la clasificación indicada pueden ser: «*de lugar, como aquí, delante, lejos; de tiempo, como hoy, mientras, nunca; de modo, como bien, despacio, fácilmente; de cantidad o grado, como bastante, mucho, muy; de orden, como primeramente; de afirmación, como sí; de negación, como no; de duda o dubitativos, como acaso; de adición, como además, incluso, también; de exclusión, como exclusive, salvo, tampoco. Algunos pertenecen a varias clases.*». **2. m. Gram. Los adverbios como, cuando, cuanto y donde pueden funcionar como relativos correspondientes a los adverbios demostrativos así, según, tal, entonces, ahora, tan, tanto, aquí, allí, etc.; pueden tener antecedente expreso o implícito; p. ej., la ciudad donde nací; iré donde tú vayas.** **3. m. Gram. Pueden también funcionar como interrogativos o exclamativos». http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=conjunción.**

condicional en cuyo momento denota necesidad del cumplimiento de alguna circunstancia.

Ahora bien, en lo referente a la exención de impuesto a la renta, la palabra "*cuando*" de ser usada como una conjunción temporal alude a un momento o tiempo determinado, siendo aquél en que las sociedades cooperativas operen bajo las condiciones fijadas por el Ejecutivo Nacional. De ser usada la palabra "*cuando*" como una conjunción condicional, subordina la exención de impuesto sobre la renta a la condición o necesidad de que las sociedades cooperativas operen de acuerdo a las pautas generales fijadas por el Ejecutivo Nacional. Así pues, la palabra "*cuando*" usada como conjunción temporal o bien como conjunción condicional hace procedente la exención de impuesto establecida por el legislador de impuesto sobre la renta, cuando las sociedades cooperativas operen siguiendo las condiciones dictadas por el Ejecutivo Nacional.

Por argumento en contrario, cuando las sociedades cooperativas operen incumpliendo las pautas generales fijadas por el Ejecutivo Nacional, no procede la exención de impuesto sobre la renta establecida en el numeral 11 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En este contexto, cabría preguntarse: ¿Cuáles son esas pautas?; ¿Qué órgano del Ejecutivo Nacional fija tales pautas?; ¿Será cualquier órgano del Ejecutivo Nacional?

En tal sentido, la simple razón impone recurrir al Decreto con Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas cuyo artículo 77 consagra a la Superintendencia Nacional de Cooperativa (SUNACCOOP) como el órgano natural de control y fiscalización de las sociedades cooperativas y sus organismos de integración,⁸⁶ por supuesto, en el ámbito de la Ley especial.

⁸⁶ Los organismo de integración cooperativa, son todas aquellas sociedades cooperativas y demás entes de la Economía Social y Participativa cuyo objeto es coordinar las acciones del sector cooperativo y así consolidar fuerzas sociales para la transformación económica, social

Por su parte, a los fines del otorgamiento de la protección y preferencia por parte de los organismos oficiales a las sociedades cooperativas, el artículo 90 del Decreto con Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas exige la presentación de un certificado de cumplimiento de las disposiciones establecidas en la Ley, en lo referente al trabajo asociado y del uso de los excedentes provenientes de actividades de obtención de bienes y servicios en operaciones con terceros.

En consecuencia, cuando la Ley de Impuesto sobre la Renta alude a las condiciones fijadas por el Ejecutivo Nacional, hace referencia a las pautas fijadas por el órgano natural de control y fiscalización de las sociedades cooperativas, cual es la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOO), garantizándose el cumplimiento de los valores, principios, objetivos y finalidades de la Ley.

Tal circunstancia se hace más patente al observar el contenido del artículo 20 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual con el propósito de aclarar el espíritu, propósito y razón de la Ley que reglamenta, establece que se entenderá que una sociedad cooperativa opera siguiendo las condiciones fijadas por el Ejecutivo Nacional cuando cumpla con las formalidades y requisitos establecido en la Ley para su ejercicio, es decir, con la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas.

En soporte de lo anterior, La Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOO) en ejercicio de sus funciones de control y fiscalización, dictó la Providencia N° 035-05 de fecha 14 de octubre de 2005 publicada en la Gaceta Oficial N° 38.298 de fecha 21 de octubre de 2005, mediante la cual se establecieron las condiciones y requisitos para el otorgamiento de la "*Certificación de Cumplimiento*" a las sociedades

y cultural. Artículos 55 y siguientes de la Ley de Asociaciones Cooperativas publicada en la Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001. Consultada en original.

cooperativa, a fin de gozar de las protección y preferencia establecidas en la Ley Especial de Sociedades Cooperativas y demás leyes.

Ahora bien, conforme el método de interpretación teleológico se impone la interpretación de la exención establecida en el numeral 11 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta conforme el fundamento lógico y axiológico de la norma, vale decir, conforme los valores y principios propugnados por la Ley.

A este respecto, la Ley de Impuesto sobre la Renta busca gravar, general e igualitariamente, los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o especie por cualquier persona natural o jurídica residente, domiciliada o con establecimiento permanente en el territorio nacional. Igualmente, la norma impositiva busca incentivar ciertas actividades mediante el otorgamiento de exenciones, exoneraciones, rebajas y otros beneficios fiscales taxativamente indicados en su articulado, o bien desincentivar otras tantas, de allí la imposición de determinadas cargas más gravosas que a la generalidad de los contribuyentes, o más propiamente, que a la generalidad de las actividades desarrolladas por los contribuyentes.

La existencia de exenciones y demás incentivos fiscales obedecen a razones de política tributaria, motivo por el cual tienen variados objetivos entre ellos: sociales, políticos y económicos, tal como por ejemplo: desarrollar o incentivar las actividades que el legislador considera necesarias para la economía nacional.

En un punto precedente, expusimos la justificación de la creación de las sociedades cooperativas y se hizo referencia a la política económica desarrollada por el Estado Venezolano así como al Tercer Sector de la Economía o Economía Social y Participativa –de la cual forman parte las sociedades cooperativas-, la cual persigue la igualdad social mediante la redistribución de la riqueza.

Así, con el otorgamiento de la exención establecida en el numeral 11 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el legislador tributario

consciente de que las sociedades cooperativas son parte de la Economía Popular y Participativa y como tales son instrumentos del desarrollo integral del hombre y la igualdad social y económica que se postula en el artículo 2 en concordancia con los artículos 70, 118, 299 y 308 Constitucional, promueve, desarrolla e incentiva tales tipos de sociedades.

Sin embargo, las sociedades cooperativas amparadas por la exención no pueden ser aquellas que cumplan con las formalidades legales para constituirse en tales, sino aquellas que cumplen con los principios y valores del cooperativismo, vale decir, sociedades que postulan y practican los siguientes principios: asociación abierta y voluntaria, democráticamente controladas, autónomas e independientes, participación económica igualitaria de los asociados, limitación del interés al capital, neutralidad política y religiosa, solidaridad y estímulo a la educación; así como los siguientes valores: esfuerzo propio, responsabilidad, igualdad, equidad, honestidad, transparencia, responsabilidad social y compromiso por los demás.

ii. Gravabilidad de los Excedentes financieros de las sociedades cooperativas cuando son repartidos a los asociados:

Autonomía de las Sociedades Cooperativas:

Nos parece prudente comenzar el desarrollo del presente punto, citando el artículo 5 del Decreto Ley de Sociedades Cooperativas, cual es del siguiente tenor:

"Artículo 5°. El Estado garantizará el libre desenvolvimiento y la autonomía de las cooperativas, así como el derecho de los trabajadores y trabajadoras, y de la comunidad de cooperativas para el desarrollo de cualquier tipo de actividad económica y social de

*carácter lícito, en condiciones de igualdad con las demás empresas, sean públicas o privadas*⁸⁷. (Negritas y Subrayado nuestro).

El transcrito artículo 5 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas –expresión legal del artículo 118 Constitucional- comprende varios puntos, a saber: establece la carga que tiene el Estado venezolano de garantizar el libre desenvolvimiento de las sociedades cooperativas, es decir, el Estado venezolano tiene la obligación de coadyuvar al desarrollo de tales tipos de sociedades en todas sus manifestaciones así como tiene la obligación de garantizar su autonomía; por otra parte el artículo 5 *ejusdem*, establece el derecho de tales entes a ejercer cualquier tipo de actividad económica de carácter lícito; e igualmente, se establece el derecho de las sociedades cooperativa a un trato igualitario con respecto a las demás empresas, sean estas públicas o privadas en el ejercicio de cualquier tipo de actividad económica.

Sin menoscabo de las importantes obligaciones y derechos establecidos en el artículo 5 del Decreto Ley N° 1440, no interesa desarrollar el punto referente a la autonomía de las sociedades cooperativas. Así, la consagración legal de la autonomía de las sociedades cooperativas puede ser interpretada desde dos puntos de vista.

Una primera interpretación, nos dirige al principio de autonomía postulado por el cooperativismo, consagrado especialmente en el numeral 4° del artículo 4 de la Ley especial como principio rector de las sociedades cooperativas en Venezuela, consistente en consagrar la autodeterminación de la sociedad.

Mediante el principio de autonomía, se garantiza que sean los miembros de las sociedades cooperativas los que detenten el poder de decisión de la sociedad. Así, ninguna entidad pública o privada puede exigir o imponer su autoridad dentro de la cooperativa.

⁸⁷ Artículo 5 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas publicada en la Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001. Consultado en original.

Las sociedades cooperativas, luego de la realización de las formalidades legales respectivas, son entes jurídicos compuestos por los asociados y todos aquellos que puedan adherirse conforme a las disposiciones de su documento constitutivo y la Ley, por lo que corresponde a los asociados la toma democrática de decisiones administrativas, gerenciales y económicas a los fines de la dirección de la cooperativa, salvo -por supuesto- las facultades de fiscalización que detente el Estado mediante el órgano de control competente en la materia.

El principio de autonomía cooperativa está íntimamente relacionado con el principio del control democrático de la sociedad. El principio de control democrático de las sociedades cooperativas establece la igualdad de los asociados en la cooperativa, en consecuencia, todos los asociados sin importar su aporte a la cooperativa tienen iguales derechos y obligaciones, así, tienen el derecho y el deber de participar activamente, directa e indirectamente en la fijación de las políticas en la entidad cooperativa.

Por el principio de control democrático de las sociedades cooperativas, se diferencian marcadamente los entes cooperativos con respecto a las sociedades de capital ya que en las asociaciones cooperativas el asociado es más importante que el capital que aporta cuando se trata de la toma de decisiones en la sociedad.

Las sociedades cooperativas son asociaciones de personas y no de capital, de allí que el control de la sociedad corresponde a todos los asociados en igualdad de circunstancias.

El fin último de las sociedades cooperativas es satisfacer el interés común de sus asociados o socios y generar bienestar a las indicadas personas, por lo tanto es concerniente a todos los asociados la toma de decisiones en la sociedad.

En algunas ocasiones, por la magnitud de la sociedad cooperativa, se hace imposible que el control democrático de la cooperativa se realice en forma directa, es decir, consultando directamente a cada uno de los

asociados, es por ello que las instancias administrativas detentan potestad de decisión.

Sin embargo, las personas o asociados integrantes de las instancias administrativas responden por el ejercicio de sus funciones ante la Asamblea o Reunión General de Asociados. Igualmente, corresponde al acuerdo social el establecimiento de formas democráticas de consenso para la toma de decisiones –artículo 27 de la Ley Especial de Asaciones Cooperativas- pero garantizando la participación de todos los asociados, la consulta oportuna y el control sobre las decisiones de los órganos administrativos de la sociedad.

Lo anterior nos lleva directamente al principio de autonomía cooperativa, pues sí los socios o asociados democráticamente dirigen y gestionan la sociedad cooperativa no puede ningún ente público o privado vulnerar el acuerdo democrático de los socios o bien imponer decisiones para satisfacer los intereses particulares de determinado sector. De ser ello así, el fin para el cual las sociedades cooperativas fueron creadas se perdería, al dejar de lado los intereses comunes de los socios por el interés particular de un pequeño sector, anulando la capacidad, manifestación y participación social de las comunidades locales e interfiriendo con una de las expresiones de la Economía Social.

Ahora bien, otra arista del principio de autonomía nos conduce a la autonomía jurídica de las sociedades cooperativas para lo cual no es útil citar el artículo 11 del Decreto Ley de Sociedades Cooperativas, el cual tipifica lo siguiente:

"Artículo 11. Si el registro no tuviere observaciones de carácter legal, o una vez satisfechas éstas, aceptará el otorgamiento del documento correspondiente por parte de los representantes y lo registrará; la cooperativa se considerará legalmente constituida y con personalidad jurídica.

Una vez constituida, la cooperativa deberá enviar a la Superintendencia Nacional de Cooperativas dentro de los quince (15) días siguientes al registro, una copia simple del

*acta constitutiva y del estatuto, a los efectos del control correspondiente*⁸⁸.(Negritas y Subrayado nuestro).

Una vez realizado el otorgamiento y registro del documento constitutivo de una sociedad cooperativa, siguiendo las formalidades legales que al efecto establecen los artículos 9 y siguientes de la Ley de Asociaciones Cooperativas, la cooperativa nace a la vida jurídica y en consecuencia detenta personalidad jurídica, vale decir, es un sujeto de derecho y obligaciones.

Con respecto a la personalidad jurídica de las sociedades, se han establecido varias teorías cuyo desarrollo excedería en demasía el ámbito de análisis del presente trabajo de investigación. Sin embargo, partiremos de la admisión en el derecho venezolano de la personalidad jurídica de los entes colectivos conforme el artículo 1.651 del Código Civil, según el cual las sociedades civiles se consideran válidamente constituidas y en consecuencia son sujetos de derechos y obligaciones desde que se protocoliza el documento constitutivo en la Oficina Subalterna de Registro Público. Por su parte –prosigue el Código Civil-, las sociedades con forma mercantil adquieren personalidad jurídica cumpliendo las formalidades exigidas por el Código de Comercio.

La disposición contenida en el artículo 11 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas transcrito previamente, es cónsono con lo establecido en el Código Civil al colocar como requisito para el reconocimiento de la personalidad jurídica de una sociedad cooperativa, el otorgamiento y protocolización del documento constitutivo de dicha sociedad, en cuyo momento se convierte en un sujeto de derechos y obligaciones.

Consecuencia del reconocimiento de la personalidad jurídica a las sociedades es, la admisión de su capacidad, nombre, domicilio, nacionalidad

⁸⁸ Artículo 11 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas publicada en la Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001. Consultado en original.

y patrimonio de las sociedades, y en particular de las asociaciones o sociedades cooperativas.

Lo anterior nos conduce a admitir, irremediablemente, que las sociedades cooperativas son personas totalmente distintas de sus asociados con capacidad, nombre, domicilio, nacionalidad y patrimonio propio, las cuales tienen como objetivo satisfacer las necesidades o intereses comunes de sus socios y, donde el interés y la voluntad de todos los asociados se impone sobre el interés y la voluntad de uno o de unos pocos de ellos.

El Anticipo Societario en las Sociedades Cooperativas y su Gravabilidad:

Conviene indicar que el análisis del denominado "*Anticipo Societario*" en el presente trabajo de investigación, se impone por la sola razón de considerarse parte de los excedentes de la cooperativa o, más específicamente, a cuenta de los excedentes de la cooperativa que corresponde a cada uno de los asociados, conforme el artículo 35 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, en consecuencia, formara parte del total de los excedentes financieros a recibir por el asociado al final del ejercicio.

En tal sentido, el denominado anticipo societario es la contraprestación -a cuenta de los excedentes financieros de la cooperativa- recibida por los socios o asociados que aportan su trabajo a la sociedad, es decir, son parte de los excedentes que percibe el socio trabajador.

En igual sentido, podemos indicar que los anticipos societarios pueden constituir "*aquellas sumas de dinero entregada al socio trabajador, en un*

*plazo no superior a un mes de acuerdo a su participación en la actividad cooperativizada*⁸⁹

Los anticipos societarios a cuenta de los excedentes de las sociedades cooperativas, parecen tener la *"finalidad de proporcionar a los socios trabajadores los medios económicos necesarios con que satisfacer sus necesidades inmediatas, por cuanto, ordinariamente el anticipo a cuenta de excedentes por el trabajo prestado es la única fuente de ingresos con que cuenta el socio trabajador para satisfacer sus necesidades hasta el final del ejercicio de la cooperativa, momento en el que se reparten los excedentes"*⁹⁰ financieros obtenidos en el ejercicio.

Aunque cumplen una función análoga al salario en las relaciones laborales, el anticipo no constituye salario, de manera que no participa de igual naturaleza que este, circunstancia que está expresamente prevista en el único aparte del artículo 34 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas y ha sido reconocido por nuestros Tribunales de Justicia, en el siguiente sentido:

*"En este orden de ideas, es oportuno señalar que el derecho cooperativo en la actualidad es una rama autónoma que forma parte del derecho social en Venezuela y cuyo objeto es regular las relaciones entre las cooperativas y sus miembros y entre las cooperativas entre sí, de igual forma, tal y como se señala precedentemente las relaciones entre las cooperativas y sus miembros en cuanto a su régimen de trabajo visto los fines y principios que persiguen las cooperativas entre los cuales están control democrático, libre adhesión, interés limitado al capital, retorno de excedentes, y educación, entre otros, tienen características sui generis y por lo tanto no pueden considerarse de naturaleza laboral y los aportes o anticipos societarios que perciben sus miembros periódicamente no es equiparable a salario desde el punto de vista del derecho laboral; asimismo, en caso de desincorporación de un miembro de la cooperativa está previsto dentro de la estructura y organización de la cooperativa el fondo de protección social en el cual está incluido el pago de los aportes societarios a los miembros que se separan de dicha persona jurídica lo cual tampoco es equivalente a las prestaciones sociales de un trabajador."*⁹¹ (Negritas de la Tesista).

⁸⁹ Josefina Herrera. "El Socio trabajador de la Cooperativa de trabajo asociado y sus derechos económicos derivados de la prestación personal de su trabajo en la legislación española". CAYAPA Revista Venezolana de Economía Social Año 3 N° 5 Diciembre 2003.

⁹⁰ Tribunal Superior Primero del Trabajo de la Circunscripción Judicial del Estado Vargas. Sentencia de fecha 6 de noviembre de 2008. Consultada en original.

⁹¹ Tribunal Superior Primero del Trabajo de la Circunscripción Judicial del Estado Vargas. Sentencia de fecha 6 de noviembre de 2008.

A los efectos tributarios, la exclusión del anticipo societario de las disposiciones de la Ley Orgánica del Trabajo es de suma importancia, pues el anticipo societario no podrá subsumirse en la disposición contenida en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual prescribe lo siguiente:

"Artículo 31. Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley"⁹². (Negritas y Subrayado de la ponente).

En efecto, el anticipo societario no es un sueldo o salario por disposición del ya indicado artículo 34 de la Ley de Asociaciones Cooperativas. Tampoco constituye un emolumento, dieta, pensión u obvención⁹³ ya que tales conceptos llevan implícito una relación de dependencia o subordinación, vale decir, laboral.

A los efectos tributarios, la imposibilidad de subsumir el denominado anticipo societario en el indicado artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en concordancia con el artículo 34 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, trae como consecuencia un impedimento –legal y jurídico- a

⁹² Artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 26 de febrero de 2007. Consultada en original.

⁹³ Emolumento: es la "Remuneración adicional que corresponde a un cargo o empleo". «Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Tomado de la página Web: http://buscon.rae.es/drae/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=emolumento». Dieta: es el "Estipendio que se da a quienes ejecutan algunas comisiones o encargos por cada día que se ocupan en ellos, o por el tiempo que emplean en realizarlos". «Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Tomado de la página Web: http://buscon.rae.es/drae/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=emolumento». Pensión: es toda "Cantidad periódica, temporal o vitalicia, que la seguridad social paga por razón de jubilación, viudedad, orfandad o incapacidad". «Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Tomado de la página Web: http://buscon.rae.es/drae/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=emolumento». Obvenciones: es "Utilidad, fija o eventual, además del sueldo que se disfruta". «Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Tomado de la página Web: http://buscon.rae.es/drae/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=emolumento».

los fines de la aplicación de la interpretación realizada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia mediante sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007.

Recordemos que la interpretación realizada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia mediante sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007, recayó y recae sobre el artículo 31 de la Ley impositiva a la renta, en el siguiente sentido:

"En el caso de las personas naturales cuya fuente de ingresos proviene de una relación laboral, la legislación impositiva tomó una amplísima base: «los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenida por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia». Esta noción, guarda correspondencia con lo que la doctrina del derecho laboral define como salario integral, a partir de lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, según el cual se «entiende por salario la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, que corresponda al trabajador por la prestación de su servicio y, entre otros, comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participación en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extras o trabajo nocturno, alimentación y vivienda».

Frente a la extensa estimación de los enriquecimientos netos de los trabajadores, contrasta la mínima posibilidad a ellos dada para disminuir razonablemente la base sobre la cual habrán de tributar. Ya se vio al transcribir los desgravámenes los escasos conceptos que les resultan aplicables para lograr tal reducción; lo que prácticamente conduce a la utilización de la figura del desgravamen único, no como una opción, sino como la única alternativa legítima.

Omissis

Bajo la panorámica abordada, la Sala encuentra que la instrumentación del impuesto sobre la renta que pecha a los asalariados, desdibuja los principales rasgos de este instrumento impositivo, gravando tan extensa base imponible que, en vez de consultar la razonable manifestación de riqueza derivada de la renta, pesa en mayor medida sobre sus ingresos.

El impuesto sobre la renta a los asalariados, entonces, se aleja en demasía de la progresividad propia de esta clase de tributos, sobre todo si se toma en cuenta que aquella fuente de enriquecimiento se encuentra también incidida por una serie de contribuciones parafiscales (Seguro Social, Política Habitacional, INCE). Además, quizás con un impacto mayor, en cuanto consumidor final, el trabajador se ve obligado a soportar el traslado del gravamen al consumo (IVA), que acaso consulta su capacidad contributiva en forma mediata. **Estas afirmaciones, ponen en evidencia una elevada presión fiscal claramente regresiva sobre las fuentes de enriquecimiento de los trabajadores asalariados.**

Omissis

En consideración al criterio esbozado, la Sala es de la opinión que la norma que estipula los conceptos que conforman el enriquecimiento neto de los trabajadores, puede ser interpretada conforme a los postulados constitucionales, estimando que éste sólo abarca las remuneraciones otorgadas en forma regular (salario normal) a que se refiere el párrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, con ocasión de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, excluyendo entonces de tal base los beneficios remunerativos marginales otorgados en forma accidental, pues de lo contrario el trabajador contribuyente perdería estas

percepciones –si no en su totalidad, en buena parte- sólo en el pago de impuestos⁹⁴.(Negritas y Subrayado de la ponente).

La interpretación de la Sala Constitucional trascrita, fija su ámbito de aplicación –por decirlo de alguna manera- al Impuesto sobre la Renta de los asalariados, más propiamente, sobre el Impuesto a la Renta de las personas naturales bajo relación de dependencia que obtengan un enriquecimiento neto global superior a mil Unidades Tributarias (1.000 U.T.) o bien un enriquecimiento bruto superior a mil quinientas Unidades Tributario (1.500 U.T.).

El impedimento legal de la aplicación de cualquier interpretación beneficiosa o no –tal como la *supra* citada interpretación de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia- sobre la gravabilidad de los ingresos netos, anuales y disponibles percibidos por un asociado trabajador, deviene de la exclusión del anticipo societario del ámbito laboral que realiza expresamente la Ley de Asociaciones Cooperativas. El impedimento jurídico de la aplicación de cualquier interpretación beneficiosa o no al socio trabajador en las cooperativas deviene de la naturaleza del anticipo.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 7 de la ley de Sociedades Cooperativas, el aporte de trabajo a la cooperativa por parte del asociado es un acto cooperativo y como tal, está sujeto al Derecho Cooperativo y en general al ordenamiento jurídico. Por su parte, el anticipo societario, como precedentemente indicamos, es una contraprestación periódica recibida por el asociado o asociados que aportan su trabajo a la sociedad.

Como cualquier contraprestación, bien regular o accidental, el anticipo societario constituye el ingreso bruto global del asociado cooperador, el cual estará sujeto al gravamen a la renta en la medida que supere mil Unidades Tributarias (1.000 U.T.) de enriquecimiento neto o mil quinientas Unidades Tributario (1.500 U.T.) de enriquecimiento bruto en determinado ejercicio

⁹⁴ Sentencia N° 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007. Tomada de la página Web del Tribunal Supremo de Justicia.

gravable, conforme el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en concordancia con el artículo 138 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Los Excedentes Financieros en las Sociedades Cooperativas y su Gravabilidad:

El excedente financiero, a tenor de lo dispuesto en el 54 del Decreto Ley de Asociaciones Cooperativas en concordancia con el artículo 6 de la Providencia Administrativa 186-7, es el remanente de los ingresos por venta de bienes o prestación de servicios así como los ingresos extraordinarios, deducidos, en orden de prelación, los siguientes conceptos: **1.-** el uno por ciento (1%) para los Fondos de Emergencia, Educación y Protección Social por partes iguales; **2.-** el costo de los bienes vendidos o los servicios prestado; **3.-** los gastos generados para tales fines; las depreciaciones y provisiones pertinentes; **4.-** los anticipos societarios; y **5.-** el treinta por ciento (30%) para los Fondos de Emergencia, Educación y Protección Social, también por partes iguales.

Los excedentes financieros son, pues, las utilidades netas del ejercicio, luego de las deducciones establecidas en la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas.

En este punto es importante destacar, que la sociedad cooperativa al igual que cualquier sociedad mercantil genera y debe generar beneficios económicos a los asociados, pues en la medida que genere bienestar económico a los asociados abre espacios a grupos sociales marginados, convirtiéndose en esa misma medida en un instrumento de igualdad social así como en un instrumento democrático.

Sin embargo, la ganancia generada en una sociedad mercantil no puede equipararse al excedente financiero obtenido en una sociedad cooperativa, por varias razones entre ellas: las sociedades cooperativas son

sociedades de personas y no de capitales, en consecuencia, la participación económica de los asociados no está supedita a su aporte en la cooperativa; las asociaciones cooperativas reparten los excedentes financieros entre todos los asociados en condiciones de igualdad, en las sociedades de capitales el reparto de las ganancias es, precisamente, en proporción al capital aportado; en las sociedades cooperativas no existen obreros o personas bajo relación de dependencia, salvo la excepción temporal establecida en la Ley especial; el *"lucro capitalista envuelve la plusvalía del trabajo realizado por los obreros y empleados, además del producto de la especulación propia del mercado comercial"*⁹⁵; en la sociedad cooperativa *"mediante sus principios democráticos, el beneficio individual depende del beneficio colectivo y viceversa"*⁹⁶.

Ahora bien, obtenidos excedentes financieros en un ejercicio económico corresponde a la Asamblea General de Asociados acordar –tal como corresponde a la Asamblea General de Accionistas de la sociedad mercantil acordar el reparto de dividendos- su destino y repartición.

En este sentido, la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas establece el destino y la forma de dividir los excedentes financieros obtenidos en la cooperativa, entre ellos: 1.- a incrementar los recursos para el desarrollo de fondos y proyectos que redunden en beneficio de los asociados; y 2.- entre los asociados, de la siguiente forma: por partes iguales, en proporción a las operaciones efectuadas por el asociado con la cooperativa, al trabajo realizado por el asociado en la cooperativa y, en base a las aportaciones de los asociados.

A los fines de la gravabilidad de los excedentes financieros, en el caso que la Asamblea General de Asociados haya decidido destinarlos a incrementar los recursos para el desarrollo de fondos y proyectos especiales

⁹⁵ J. Morgado C. Contabilidad para Cooperativas... op. cit., p. 153.

⁹⁶ D. Esteller. Democracia y Cooperativismo... op. cit., p. 64.

que redunden en beneficio de los asociados, habrá que analizar la naturaleza del fondo o proyecto así como la forma en que los asociados se benefician de ellos y si tales fondos o proyectos serán repartibles en dinero o en especies, o bien si el fondo o proyecto -aún cuando redunde en beneficio de los asociados- sea irrepartible, en cuyo caso no dará lugar a tributación a la renta alguna.

A los fines de la gravabilidad de los excedentes financieros, en el caso del reparto de los excedentes financieros entre los asociados, cualquiera que haya sido su forma de asignación, deberemos recurrir al artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuya letra prescribe:

*"Artículo 16. **El ingreso bruto global de los contribuyentes, a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, estará constituido por el monto de** las ventas de bienes y servicios en general, 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 lo que en contrario establezca la Ley.
A los fines de la determinación del monto del ingreso bruto de fuente extranjera, deberá aplicarse el tipo de cambio promedio del ejercicio fiscal en el país, conforme a la metodología empleada por el Banco Central de Venezuela"⁹⁷. (Negritas y Subrayado agregados).*

Conforme la recién trascrita disposición, el ingreso bruto de las personas naturales y jurídicas está constituido por el monto de toda contraprestación obtenida en: la venta de bienes y prestación de servicios, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, ya sea que dicha contraprestación sea percibida en forma regular o esporádica por el potencial contribuyente.

Así, la base que constituyen los ingresos brutos de una persona natural o jurídica, es cualquier contraprestación o producto recibido por el ejercicio de una actividad económica –entendido este último concepto en su sentido más amplio, es decir, el de una actividad que sea susceptible de

⁹⁷ Artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007. Consultada en original.

generar un enriquecimiento ya mediante el ejercicio de actividades civiles o mercantiles- aún cuando no sea percibido regular o comúnmente.

El artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece un concepto de ingreso bruto sumamente extenso con el propósito de abarcar cualquier beneficio patrimonial percibido por una persona natural o jurídica al llevar a cabo una obligación de dar o hacer.

En un punto precedente, indicamos que las sociedades cooperativas no pagan impuesto a la renta en el ejercicio de sus actividades económicas por estar exentas de impuesto a la renta conforme el artículo 14.11 de la Ley especial, sin embargo, los socios cooperados a la par de ser personas distintas de la sociedad cooperativa de la cual forman parte y no estar exentos ni exonerados, perciben bien los anticipos societario a cuenta de los excedentes financieros –socio trabajador- o bien los excedentes financieros generados en la cooperativa al final del ejercicio económico de esta última.

Así, decidido por la Junta General de Asociados el reparto del excedente financiero generado en una sociedad cooperativa o bien el reparto de fondos especialmente creados por la sociedad para el beneficio de los asociados, y siempre que sean efectivamente pagados por la sociedad, tales excedentes son para los socios cooperadores una contraprestación o provento percibido por ser asociado a una persona jurídica con forma cooperativa, y como tal, estará sometido a las disposiciones de la Ley a la Renta, pues constituye un ingreso bruto conforme el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Aquí podría surgir la interrogante, totalmente racional y legítima por demás, de si el reparto de los excedentes financieros a los socios cooperadores puede asimilarse –a los solos efectos tributarios- a un dividendo y así, seguir las reglas del dividendo a los fines su la tributación.

A este respecto, el impuesto al dividendo se origina cuando, habiendo sido acordado el reparto de dividendos por la Junta General de Accionista de una sociedad mercantil y efectivamente pagado este, hay diferencia entre la renta del pagador y la renta neta fiscal gravada.

Debemos entender por renta neta del pagador "*(...) la financiera-base para la distribución de dividendos- y por renta neta fiscal gravada, la que sirvió de base para la determinación del impuesto del ejercicio, bien sea mediante la aplicación de la tarifa progresiva o de tipos proporcionales*"⁹⁸, en consecuencia, la base imponible del impuesto al dividendo, "*(...) es el ingreso percibido a tal título, pagado o abonado en cuenta, en dinero o en especie, originado en la renta neta no exenta ni exonerada que exceda de la fiscal, que no haya sido gravada (...)*"⁹⁹ con el Impuesto sobre la Renta.

Conforme los artículo 66 y siguientes de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el impuesto sobre las ganancias de capital nace cuando hay pago o abono en cuenta de la utilidad generada en una sociedad mercantil, y tiene como base imponible la diferencia no gravada entre dos rentas taxativamente determinadas por la Ley, en consecuencia, cualquier enriquecimiento que no pueda subsumirse en las disposiciones especiales establecidas en la Ley a la Renta referidas al dividendo y su gravabilidad no podrá constituir un dividendo. Podrá ser otro tipo de enriquecimiento, pero nunca un dividendo.

En las sociedades cooperativas, el reparto de los excedentes financieros a los asociados se origina por el acuerdo de la Asamblea General de Asociados, pero con la diferencia fundamental de que provienen de los ingresos de una persona jurídica que está exenta de impuesto a la renta, de

⁹⁸ Alessandra Montagna Filipi. Gravamen a los Dividendos –Aspectos Prácticos-. 60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución histórica y estudios de la legislación actual. En homenaje a los ex-presidentes de la AVDT. Editada por: Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas 2003. p 394.

⁹⁹ Artículo 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007. Consultada en original.

manera tal que hay una imposibilidad material de identificar la renta neta del pagador no exenta ni exonerada y la renta neta fiscal gravada.

En igual sentido, podría surgir la interrogante de si el reparto de los excedentes financieros a los socios cooperadores puede asimilarse –a los solos efectos tributarios- a una renta presunta.

La renta presunta es aquella donde el legislador presume el enriquecimiento neto del contribuyente o bien los costos y deducciones. Es la renta para fines tributarios que se determina cuando las personas no pueden o están eximidas de demostrar los ingresos, costos y gastos generados por el ejercicio de una actividad económica, mediante contabilidad, y es precisamente este su fundamento.

El legislador crea este tipo de rentas porque no tiene forma de saber cuáles son los reales costos, gastos y enriquecimiento bruto del contribuyente, en razón de que no están obligados a llevar contabilidad y no se encuentran en el país, vale decir, no tienen domicilio, residencia o establecimiento permanente en el territorio nacional. Simplemente, percibieron un ingreso de fuente territorial como los indicados en los artículos 34 y siguientes de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Las sociedades cooperativas están obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, de conformidad con el artículo 53 del Decreto Ley de Asociaciones Cooperativas. Así, la Administración de Hacienda Fiscal y el órgano de control general de tales entidades pueden determinar y fiscalizar perfectamente los costos, gastos e ingresos de la cooperativa así como su forma de repartición a los socios cooperadores.

Existe pues una disociación teórica y legal, que hace imposible asimilar una renta presunta a los excedentes financieros generados y repartidos a los asociados por una sociedad cooperativa.

Dilucidadas las anteriores interrogantes posibles, el excedente financiero percibido por un asociado debe ser subsumido en el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta ya que la indicada disposición normativa establece lo que constituye e integra el ingreso bruto global de una persona natural o jurídica.

Como precedentemente indicamos en el caso de los anticipos societarios, *mutatis mutan di*, el excedente financiero repartido y efectivamente pagado a los socios cooperadores como cualquier contraprestación, bien regular o accidental, constituye el ingreso bruto global de los asociados el cual estará sujeto al gravamen a la renta en la medida que supere mil Unidades Tributarias (1.000 U.T.) de enriquecimiento neto o mil quinientas Unidades Tributario (1.500 U.T.) de enriquecimiento bruto en determinado ejercicio gravable, conforme el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en concordancia con el artículo 138 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

CONCLUSIONES

Luego de la investigación realizada se arriban a las siguientes conclusiones:

- i. El constituyente en la Constitución de 1999, consideró de importancia capital el desarrollo de las sociedades cooperativas. En ese contexto, la nueva Ley Especial de Asociaciones Cooperativas desarrolla importantes principios y valores que rigen a las asociaciones cooperativas. Se consagran incentivos y preferencias para tales sociedades en las contrataciones con el Estado.
- ii. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra a las cooperativas como una forma de participación económica y social. Nace así, la Economía Social y Participativa.
- iii. El legislador nacional incentiva y promueve el nacimiento de las sociedades cooperativas, al establecer incentivos de toda índole para las sociedades cooperativas, en especial: tributarios.
- iv. Sin duda las sociedades cooperativas están exentas del pago de impuesto sobre la renta. Sin embargo, esa dispensa tributaria dependerá del cumplimiento de las directrices fijadas por el Ejecutivo Nacional a través de la Superintendencia Nacional de Cooperativas por parte de tales asociaciones.
- v. Los asociados son distintos de la cooperativa de la cual forman parte, y por tanto, no alcanza ni se extiende la dispensa tributaria otorgada a la asociación por la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- vi. Los excedentes financieros repartidos y efectivamente pagados a los socios cooperadores constituyen un enriquecimiento bruto global de estos, y en consecuencia, estarán sujetos a gravamen en la medida que supere el mínimo vital.

BIBLIOGRAFIA

- Belisario Rincón José Rafael. La tributación Municipal y la apertura petrolera. El caso de los contribuyentes transeúntes en materia de servicios petroleros. IV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 2da Edición. Caracas, 1998. Ediciones Livrosca.
- Brazada Johann y Schediwy. Precondiciones para la operación exitosa de las cooperativas a la luz de la evidencia histórica. Vol. 94. No. 1/2001.
- Brazada Johann y Schediwy. Esbozo Histórico de las Cooperativas de Consumo. Ciriec-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa. No. 44. España, 2003.
- Casas José Osvaldo: Principios jurídicos de la tributación, en Tratado de Tributación, dirigido por Horacio A. García Belsunce, Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- Colmenares Loyda, Higuierrey Gómez Ángel y Adriani Rolando. Financiamiento Público de las asociaciones cooperativas en el Estado Trujillo. Cayapa. Revista Venezolana de Economía Social. Año 2005, N° 10.
- Esteller O. David. Democracia y Cooperativismo. Editorial Panapo. Caracas, 2007.
- García Muller Alberto. Tipología de las Cooperativas. Editorial Panapo. Caracas, 2007.
- García Muller Alberto. Un análisis de la nueva Ley Especial de Asociaciones Cooperativas de Venezuela. Cayapa. Revista Venezolana de Economía Social. Año 2, N° 3. Junio 2002.
- García Muller Gerardo. Bases Teóricas y Doctrinarias del Cooperativismo. Editorial Panapo. Caracas, 2006.

- García Muller Gerardo. Balance Social Cooperativo. Editorial Panapo. Caracas, 2007.
- Herrera Josefina. El socio trabajador de la cooperativa de trabajo asociado y sus derechos económicos derivados de la prestación personal de su trabajo en la legislación española. Cayapa. Revista Venezolana de Economía Social. Año 3, N° 5. Diciembre 2003.
- Morgado C. Juana M. Contabilidad para Cooperativas. 3ra. Edición Actualizada. Vadell Hermano Editores. Caracas, 2009.
- Molina Camacho Carlos José y García Muller Alberto. Cooperativas. Principios, Valores, Organización, Manejo. Editorial Panapo. Caracas, 2007.
- Montagna Filipi Alessandra. Gravamen a los Dividendos –Aspectos Prácticos-. 60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución histórica y estudios de la legislación actual. En homenaje a los ex-presidentes de la AVDT. Editada por: Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas 2003.
- Levi Yair. "Cooperativas: principios "internos" y "externos"; orientación hacia adentro versus hacia afuera". Revista de la Cooperación Internacional. Vol 34 N° 1/2001.
- Osta Karelys, Mendoza Ermelinda y Giral Marisela. La actividad Cooperativa en Venezuela. Revista Venezolana de Gerencia (RVG). Año 10. N° 31, 2005.
- Romero-Muci Humberto. La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetario Fiscal. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2005.
- Pérez de Ayala y González Eusebio. Curso de Derecho Tributario. Tomo 1. 6ª Edición. Edersa 1991.
- Villegas Héctor B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 7ª Edición ampliada y actualizada. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1999.

- Zambrano Freddy. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 1999 comentada. Amplio desarrollo de los Derechos Humanos. Segunda Edición e Impresión. Ampliada y Actualizada. Caracas, 2006. Editorial Atenea.
- Sentencia N° 85 de fecha 24 de enero de 2002, emanada de la Sala Constitucional del Tribunal de Justicia.
- Sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007, emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.
- Sentencia de fecha 6 de noviembre de 2008, emanada del Tribunal Superior Primero del Trabajo de la Circunscripción Judicial del Estado Vargas.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 27 de junio de 1.910.
- Código de Comercio de fecha 8 de abril de 1.904.
- Código de Comercio de fecha 29 de junio de 1.910.
- Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 29 de mayo de 1.917.
- Decreto sobre fomento y constitución de Sociedades Cooperativas publicado en la Gaceta Oficial N° 19.934 de fecha 22 de julio de 1.939.
- Ley de Reforma Parcial del Código de Comercio de fecha 17 de agosto de 1.942.
- Ley de Sociedades Cooperativas de fecha 13 de agosto de 1942, publicada en la Gaceta Oficial N° 20.911 de fecha 26 de septiembre de 1.942.
- Ley General de Asociaciones Cooperativas de, publicada en la Gaceta Oficial N° 1.036 Extraordinario de fecha 11 de agosto de 1.966.
- Reforma Parcial del Reglamento de la Ley General de Asociaciones Cooperativas, publicado en la Gaceta Oficial N° 2.426 Extraordinario de fecha 20 de marzo de 1.979.

- Decreto de Ley General de Asociaciones Cooperativas N° 922, publicado en la Gaceta Oficial N° 1.750 de fecha 27 de mayo de 1.975.
- Decreto con fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas N° 1.327 de fecha 1° de junio de 2001, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.231 de fecha 2 de julio de 2001.
- Decreto con fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas N° 1.440 de fecha 30 de agosto de 2.001, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2.001.
- Ley de Impuesto sobre la Renta sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007.
- Ley de Arancel Judicial publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 Extraordinario de fecha 22 de octubre de 1.999.
- Ley de Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial N°. N° 38.632 de fecha 26 de febrero de 2.007.
- Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo publicada en la Gaceta Oficial N°38.236 de fecha 26 de julio de 2005.
- Ley de Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat publicada en la Gaceta Oficial N° 38.182 de fecha 9 de mayo de 2.005.
- Ley del Régimen Prestacional de Empleo publicada en la Gaceta Oficial N° 38.281 de fecha 27 de septiembre de 2.005.
- Ley del Instituto Venezolano de los Seguros Sociales publicada en la Gaceta Oficial N° 5.891, de fecha 31 de julio de 2.008.
- Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista publicada en la Gaceta Oficial N°38.958 de fecha 23 de junio de 2008.
- Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial N° 5.391 Extraordinario de fecha 22 de octubre de 1999.