

**ANÁLISIS DEL PROCESO DE RECUPERACIÓN  
DE LOS CRÉDITOS FISCALES COMO ESTRATEGIA  
FINANCIERA DE LAS EMPRESAS IMPORTADORAS  
DE EQUIPOS MÉDICOS, UBICADAS EN  
MARACAY, ESTADO ARAGUA.**



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**ÁREA DE ESTUDIO DE POSTGRADO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**PROGRAMA DE ESPECIALIZACIÓN EN**  
**GERENCIA TRIBUTARIA**  
**EXTENSIÓN MARACAY**



**ANÁLISIS DEL PROCESO DE RECUPERACIÓN DE LOS CRÉDITOS**  
**FISCALES COMO ESTRATEGIA FINANCIERA DE LAS**  
**EMPRESAS IMPORTADORAS DE EQUIPOS MÉDICOS,**  
**UBICADAS EN MARACAY, ESTADO ARAGUA**

**Autor:** Licdo. Espinoza Williams

**Tutor:** Licdo. Winston Guedez S.

La Morita, Marzo de 2013

**UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
ÁREA DE ESTUDIO DE POSTGRADO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
PROGRAMA DE ESPECIALIZACIÓN EN  
GERENCIA TRIBUTARIA  
EXTENSIÓN MARACAY**

**CONSTANCIA DE APROBACIÓN**

**ANÁLISIS DEL PROCESO DE RECUPERACIÓN DE LOS CRÉDITOS  
FISCALES COMO ESTRATEGIA FINANCIERA DE LAS  
EMPRESAS IMPORTADORAS DE EQUIPOS MÈDICOS,  
UBICADAS EN MARACAY, ESTADO ARAGUA**

Tutor:

Licdo. Winston Guedez S.

Aprobado en la Universidad de Carabobo  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Por: Licdo. Winston Guedez S.  
C.I. 2.444.844

La Morita, Marzo de 2013

**UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
ÁREA DE ESTUDIO DE POSTGRADO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
PROGRAMA DE ESPECIALIZACIÓN EN  
GERENCIA TRIBUTARIA  
EXTENSIÓN MARACAY**

**CONSTANCIA DE APROBACIÓN**

**ANÁLISIS DEL PROCESO DE RECUPERACIÓN DE LOS CRÉDITOS  
FISCALES COMO ESTRATEGIA FINANCIERA DE LAS  
EMPRESAS IMPORTADORAS DE EQUIPOS MÈDICOS,  
UBICADAS EN MARACAY, ESTADO ARAGUA**

Asesor Metodológico:  
Prof. Alba Díaz de Meregote

Aprobado en la Universidad de Carabobo  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Por: Alba Díaz de Meregote  
C.I. 3.283.074

La Morita, Marzo de 2013

## INDICE GENERAL

	<b>pág.</b>
CONSTANCIA DE APROBACIÓN.....	iii
ÍNDICE GENERAL.....	v
LISTA DE CUADROS.....	vi
LISTA DE GRÁFICOS.....	vii
RESUMEN.....	viii
INTRODUCCIÓN.....	1
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>EL PROBLEMA</b>	
Planteamiento del Problema.....	3
Objetivos de la Investigación.....	8
General.....	8
Específicos.....	8
Justificación de la Investigación.....	9
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>MARCO TEÓRICO REFERENCIAL</b>	
Antecedentes de la Investigación.....	11
Bases Teóricas .....	14
Bases Légaes.....	35
Definición de Términos.....	48
<b>CAPÍTULO III</b>	
<b>MARCO METODOLÓGICO</b>	
Tipo de Investigación.....	51
Método de Investigación.....	52
Población y Muestra.....	53
Técnicas e Instrumentos de Recolección de la Información.....	54
Validez del Instrumento.....	55
Técnicas de Análisis de la Información.....	56
Fases de la Investigación.....	57

## **CAPÍTULO IV**

### **ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS**

Presentación de los Resultados.....	60
-------------------------------------	----

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Conclusiones.....	80
Recomendaciones.....	83

<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>85</b>
--	-----------

## LISTA DE CUADROS

<b>CUADRO</b>		<b>pp.</b>
1	Créditos Fiscales susceptibles de adquisición.....	21
2	Ventajas y Desventajas de los Créditos Fiscales.....	23
3	Operacionalización de Variables.....	59
4	Recuperación Fiscal.....	61
5	Excedentes Fiscales.....	62
6	Excedentes Fiscales.....	63
7	Mecanismos de Cesión.....	64
8	Debito Fiscal.....	65
9	Riesgos de Fraude.....	66
10	Obligación Tributaria.....	67
11	Efectividad.....	68
12	Recuperación Fiscal.....	69
13	Obligación Tributaria.....	70
14	Declaración Estimada.....	71
15	Rentabilidad.....	72
16	Ingresos Tributos.....	73
17	Venta de Mercancía.....	74
18	Liquidez Monetaria.....	75

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>GRÁFICO</b>		<b>pp.</b>
1	Conocimiento.....	61
2	Excedentes Fiscales.....	62
3	Excedentes Fiscales.....	63
4	Recuperación Fiscal.....	61
5	Excedentes Fiscales.....	62
6	Excedentes Fiscales.....	63
7	Mecanismos de Cesión.....	64
8	Debito Fiscal.....	65
9	Riesgos de Fraude.....	66
10	Obligación Tributaria.....	67
11	Efectividad.....	68
12	Recuperación Fiscal.....	69
13	Obligación Tributaria.....	70
14	Declaración Estimada.....	71
15	Rentabilidad.....	72

## LISTA DE FIGURAS

<b>FIGURA</b>		<b>pp.</b>
1	Procedimiento de Importación.....	31



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**ÁREA DE ESTUDIO DE POSTGRADO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**PROGRAMA DE ESPECIALIZACIÓN EN**  
**GERENCIA TRIBUTARIA**  
**EXTENSIÓN MARACAY**

**ANÁLISIS DEL PROCESO DE RECUPERACIÓN DE LOS CRÉDITOS**  
**FISCALES COMO ESTRATEGIA FINANCIERA DE LAS**  
**EMPRESAS IMPORTADORAS DE EQUIPOS MÉDICOS,**  
**UBICADAS EN MARACAY, ESTADO ARAGUA**

**Autor:** Espinoza Williams

**Tutor:** Licdo. Winston Guedez S.

**Fecha:** Marzo 2013

**RESUMEN**

La investigación tuvo como objetivo general analizar el proceso de recuperación de los créditos fiscales como estrategia financiera de las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua. El presente trabajo se apoyó en una investigación de campo de tipo descriptiva, con base documental. Los lineamientos mediante los cuales se efectuó la presente investigación, fueron el método de la observación, el análisis y la síntesis. La población que conformó esta investigación fue constituida por cinco (5) representantes del Área Tributaria de las empresas importadoras de equipos médicos las cuales se identificaron a continuación: Macclínica, C.A., Medicenter, C.A., Uroequipos del Centro, C. A., Localmedi, C. A. y Medimport, C. A. La muestra quedó representada por el total de la población, es decir, cinco (5) representantes del Área Tributaria de las empresas importadoras de equipos médicos Macclínica, C.A. , Medicenter, C.A., Uroequipos del Centro, C. A., Localmedi, C. A. y Medimport, C. A. A objeto de conocer la información requerida se hizo necesario el uso de la técnica de la encuesta, aplicándose a las mismas empresas que conformaron la muestra. Como conclusión se obtuvo que los procedimientos utilizados en la recuperación de los créditos fiscales son de suma importancia económica, ya que estos inciden en el incremento de la liquidez monetaria, que permitiría a estas empresas cumplir con las obligaciones de pago pautadas con terceros, así como además pudieron permitir realizar inversiones bien sea en inventarios, organización de nuevos equipos u otros mecanismos financieros generadores de recursos que puedan evitar futuros endeudamientos producto de solicitudes de préstamos bancarios, entre otros.

**Descriptor:** Proceso de Recuperación de los Créditos Fiscales, Estrategias Financieras.



**UNIVERSITY CARABOBO  
GRADUATE STUDY AREA  
FACULTY OF ECONOMICS AND SOCIAL  
SPECIALIZATION PROGRAM  
TAX MANAGEMENT  
MARACAY EXTENSION**

**ANALYSIS OF THE RECOVERY OF TAX AS FINANCIAL STRATEGY  
COMPANIES IMPORTING MEDICAL EQUIPMENT, LOCATED IN  
MARACAY, ARAGUA STATE**

**Author:** Espinoza Williams  
**Tutor:** Lic. Winston S. Guedez  
**Date:** March 2013

**ABSTRACT**

The study aimed to analyze the process of recovery of tax credits as financial strategy of companies importing medical equipment located in Maracay, Aragua State. This work was supported by a research descriptive field, based documentary. The guidelines by which this investigation was conducted, were the method of observation, analysis and synthesis. The people that shaped this research consisted of five (5) Tax Area representatives of companies importing medical equipment which are identified below: Macclínica, CA, Medicenter, CA, Center Uroequipos, C. A., Localmedi, C. A. and Medimport, C. A. The sample was represented by the total population, ie five (5) Tax Area representatives of companies importing medical equipment Macclínica, CA , Medicenter, C.A., Uroequipos Center, C. A., Localmedi, C. A. and Medimport, C. A. In order to know the information requested was necessary to use the survey technique, applied to the same companies that made up the sample. In conclusion it was found that the procedures used in the recovery of tax credits are of great economic importance, as these affect the growth of the money supply, which would allow these companies to comply with the payment obligations patterned with third parties and could also allow either invest in inventory, organization of new equipment or other financial mechanisms generating resources that can prevent future indebtedness product of bank loan applications, among others.

Descriptors: Recovery Process of tax credits, financial strategies

## INTRODUCCIÓN

En la actualidad mundial, se presenta un fenómeno de crecimiento poblacional constante y sostenido, generando un incremento del gasto público para todos los gobiernos, éstos con el fin de afrontar este reto, se han apoyado en la imposición de tributos, a través de los cuales es posible recaudar los ingresos necesarios para llevar a cabo el fin social que le corresponde. Cabe destacar que la estrategia de imponer tributos no da resultados ciento por ciento satisfactorios por si solos, es necesario dar a conocer un marco legal adecuado, plazos de aplicabilidad y lineamientos claros para que toda la población pueda adaptarse y responder ante la imposición estatal.

La administración tributaria venezolana ha establecido una serie de mecanismos acertados para obtener los recursos requeridos por el colectivo, tal como es el caso de la designación de los sujetos pasivos especiales, los cuales hoy en día representan una fuente importante de ingresos al país por concepto de recaudación de impuesto al valor agregado. Debido a la importancia que revisten y a su aporte al gasto público, se hace necesario revisar las condiciones bajo las cuales la Administración Tributaria plantea la recaudación y los beneficios fiscales que afectan a estos entes. Pues si bien los deberes formales están claramente definidos siendo constantemente supervisados y controlados por la Administración Tributaria, a fin de garantizar que se comprendan y se cumplan, de igual manera debería ser difundida la información acerca del provecho que representa para este tipo de sujetos la cesión.

Debido a la poca información que se genera en este sentido, los contribuyentes no conocen que los créditos fiscales retenidos en exceso constituyen una fuente importante para el diseño estrategia tributaria que permite la recuperación del mismo. La presente investigación planteó analizar los créditos fiscales como una estrategia financiera para las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, estado Aragua, la cual se realizó con el fin de proporcionar una información útil para

todos aquellos sujetos pasivos especiales que presenten excedentes de créditos fiscales líquidos, exigibles y no compensados que deseen aplicar la compensación para recuperar los mencionados créditos fiscales. La estructura de la presente investigación consta de cinco capítulos, los cuales se describen a continuación:

Capítulo I: En ésta se presenta el planteamiento del problema, objetivos de la investigación y la justificación.

Capítulo II: Contiene el marco teórico, los antecedentes de la investigación, bases teóricas, bases legales y definición de términos.

Seguidamente en el Capítulo III, está el marco metodológico, el cual comprende el tipo de investigación, población y muestra, técnicas de recolección de datos e instrumentos, validez y confiabilidad, técnicas de análisis de datos y fases de la investigación.

Y el capítulo IV, planteó el análisis e interpretación de los resultados. Seguido del capítulo V, donde se establecieron las conclusiones y recomendaciones.

Por último, se presentan las referencias bibliográficas y los anexos respectivos.

## **CAPÍTULO I**

### **EL PROBLEMA**

#### **Planteamiento del Problema**

Venezuela es un país cuya principal fuente de ingresos se ha derivado de las rentas obtenidas por las exportaciones del petróleo e hidrocarburos y de la explotación de las riquezas provenientes de recursos no renovables, hasta entonces no se había concedido una real importancia al tema de la tributación. La renta petrolera sustituía el esfuerzo que los ciudadanos deberían aportar en la construcción y desarrollo del país, lo que se traducía en un escaso nivel de madurez y de cultura tributaria.

Desde hace algunos años, esa realidad ha cambiado en forma drástica, ante el evidente hecho de la insuficiencia de los recursos provenientes de petróleo para cubrir el gasto público. Esto, debido a la oferta y la demanda del crudo, la cual influye directamente en los precios del petróleo, afectando de esta manera el presupuesto de la nación, por lo tanto, el gobierno ha vuelto la mirada en los últimos períodos hacia la forma de financiación natural y más efectiva del gasto público, aplicada en diferentes naciones en el mundo; como es la imposición a los enriquecimientos o bienes que perciban o posean sus ciudadanos.

A tal efecto, se inició en el país un esfuerzo de modernización del Estado, cuyos objetivos principales consistían en procurar soluciones a la grave crisis del sistema de las finanzas públicas, por una parte, así como reemplazar el agotado modelo rentista por la otra, con apoyo de ciertos organismos multilaterales y un análisis de las experiencias vividas de otros países en materia tributaria.

Es a mediados de la década de los noventa, cuando se estructuró un programa de reforma tributaria, dentro de un esfuerzo de modernización de las finanzas públicas por el lado de los ingresos, que en Venezuela se denominó Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (conocido por sus siglas o Proyecto SIGECOF), el cual fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional, muchas de cuyas regulaciones se remontaban a los años 20 del Siglo XX. Dicha reforma seguía las tendencias que en ese mismo sentido se habían generalizado en América Latina, como consecuencia de la crisis de deuda pública de la década de los 80, conjuntamente con los programas de reforma del Estado y de ajuste fiscal entendidos como posibles soluciones a dicha crisis. Con esta reforma se pretendió la introducción de ciertas innovaciones importantes tales como la simplificación de los tributos, el fortalecimiento del control fiscal y la introducción de normas que hicieran más productiva y progresiva la carga fiscal.

Dentro del marco así creado, también se consideró importante dotar al Estado venezolano de un servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, cuya finalidad consistía en reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero.

Al respecto, Ferreiro (2001), señala

Ese cambio tan relevante se logró a través de la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, (en adelante SENIAT), mediante Decreto Presidencial Número 310 de fecha 10 de agosto de 1994, publicado en Gaceta Oficial N° 35.525 de fecha 16 de agosto de 1994, como un servicio con autonomía financiera y funcional, y con un sistema propio de personal, en atención a las previsiones respectivas del Código Orgánico Tributario.

Es importante destacar que conjuntamente con la creación del SENIAT, se adoptó un sistema de Contribuyentes Especiales, para atender y controlar a los contribuyentes de mayor significación fiscal, adoptando así una estrategia con estructuras socioeconómicas, cuyo común denominador es una alta concentración de la riqueza, para lograr de esta forma, el control de una parte importante de la recaudación, mediante el uso de una menor cantidad de fondos, reorientando los recursos siempre escasos de la administración hacia los contribuyentes con mayor potencial fiscal. Esta estrategia ya había sido ensayada con éxito en otros países de América Latina, tales como Argentina y Colombia estos pioneros y luego Uruguay, Bolivia, Paraguay, Perú y Ecuador.

Finalmente, a partir de la promulgación de la nueva Constitución (Carta Magna) en diciembre de 1999, señala Garay (2009)

Los ingresos percibidos a través del Sistema Tributario en Venezuela son de vital importancia dentro del presupuesto de la República, toda vez que se adelanta un proceso de reforma tributaria, con la modificación parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (en adelante LISLR), todo ello dentro del marco de la Ley Habilitante que autorizó al Presidente de la República para dictar medidas en materia económica y financiera requeridas por el interés público (p. 80).

El 17 de octubre de 2001 en Gaceta Oficial N° 37.305, se aprobó el proyecto de Ley que modificó el Código Orgánico Tributario. De las reformas surge el Crédito Fiscal, producto de retención, representado en un monto en dinero que se deduce en el momento de pago o abono en cuenta a favor del contribuyente que realiza la venta de productos y/o servicios, en la determinación de la obligación tributaria. Así, luego de deducir el gasto de impuesto al ejercicio, el excedente es definido como un crédito fiscal líquido y exigible. Igualmente si la diferencia que se origina entre los debitos y créditos fiscales pueden ser utilizadas a posteriori o ceder este derecho a terceros. Este último procedimiento poco utilizado, el cual puede ser destinado como pago de

tributos nacionales y sus accesorios tales como: multas, intereses moratorios, entre otros. Así mismo, es importante señalar que son instrumentos de curso legal y autorizado por el SENIAT.

El país en los actuales momentos se encuentra inmerso en una serie de circunstancias y hechos que afectan a los sectores económicos, políticos, entre otros, los cuales inciden negativamente de una u otra forma la actividad financiera de las empresas importadoras, ya que los mismos deben enfrentarse a elementos tales como la variación del dólar, el control cambiario, tasas de interés y nuevas imposiciones, hecho que conlleva a un posible incumplimiento de los tributos, exponiéndose de este modo, a multas y sanciones por parte de los entes reguladores. Como consecuencia, las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, estado Aragua se han visto afectadas como resultado de la presión ejercida por los tributos que conforman el universo del sistema impositivo nacional, aplicado a los enriquecimientos o bienes que perciban o se posean, disminuyendo su capacidad financiera y de alguna forma su capacidad adquisitiva.

Así mismo, los cambios políticos y económicos han colocado a las empresas en una situación difícil, donde los impuestos a que están sometidas por la nacionalización de los productos que se comercializan en el país, acarrea considerables erogaciones que afectan directamente el flujo de caja, el cual demora en restablecerse y se ve en la necesidad de solicitar préstamos a las entidades bancarias para cumplir a los proveedores en el exterior, con tasas de interés elevadas, sumergiendo a la empresa en gastos adicionales, razón por la que se hace necesaria la recuperación de créditos fiscales, ya sea utilizando la compensación de impuestos o a través de la cesión a terceros.

Como se hizo referencia, en el caso de las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, estado Aragua, se debe indicar que éstas presentan

cantidades significativas en el rubro de créditos fiscales líquidos exigibles, todo esto debido a las retenciones de IVA realizadas por terceros; situación que se originó dado que una gran porción de sus clientes son contribuyentes especiales y, por lo tanto, reciben un número considerable de comprobantes de retención de IVA cantidad esta que está muy por encima de lo que puede aprovechar compensando con el IVA por pagar de un período, lo que trae como consecuencia una disminución en el flujo de efectivo que dispone la empresa.

Mientras estos comprobantes permanecen sin uso en el tiempo, culmina el lapso fiscal hábil para hacer uso eficiente de los créditos fiscales mediante los mecanismos que establece el fisco. De no implementar las medidas correctivas oportunamente, se estaría dejando pasar la oportunidad fiscal de aprovechar los excesos de retención de IVA que no pudieron ser compensados. Por consiguiente, se hace imperiosa la generación de información que permita conocer y efectuar todas las operaciones necesarias a tiempo y dentro del marco legal, a fin de darle utilidad y una salida oportuna a la situación generada por las retenciones acumuladas que presentan los sujetos pasivos especiales.

### **Formulación del Problema**

Por lo anteriormente expuesto, el investigador se planteó dar respuesta a las siguientes interrogantes:

¿Cuál es el conocimiento que tienen las empresas importadoras de equipos médicos ubicados en Maracay, Estado Aragua, sobre la recuperación de los créditos fiscales?

¿Conoce el cumplimiento de las obligaciones tributarias por partes de las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua,

establecidas por la Administración Tributaria en la recuperación de los créditos fiscales?

¿Cuáles son los procesos que contempla la administración tributaria para la recuperación de los créditos fiscales que debe llevar a cabo las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua como estrategia financiera?

## **Objetivos de la Investigación**

### **Objetivo General**

Analizar el proceso de recuperación de los créditos fiscales como estrategia financiera de las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua.

### **Objetivos Específicos**

Determinar el conocimiento que tienen las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua sobre la recuperación de los créditos fiscales.

Diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por partes de las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua, establecidas por la Administración Tributaria en la recuperación de los créditos fiscales.

Describir los procesos que contempla la administración tributaria para la recuperación de los créditos fiscales que deben llevar a cabo las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua como estrategia financiera.

## **Justificación de la Investigación**

Para el exitoso desarrollo de este estudio, se debe tener presente que en el ámbito de cualquier empresa importadora en un ambiente de economía inflacionaria, como lo es el caso de la economía venezolana, los tributos que conforman el sistema impositivo nacional aplicado a los enriquecimientos, disminuye de alguna manera la capacidad operativa de la empresa y los ejecutivos día a día deben tomar decisiones en base a la mayor información financiera disponible.

Sin duda alguna, la actualización en materia técnica, en este particular la materia Fiscal, pone de manifiesto la importancia profesional que tiene la presente investigación, al dar a conocer opciones dentro de una estrategia tributaria de negocio, que pueda mejorar el flujo de liquidez de las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, estado Aragua.

Desde esta perspectiva, con este estudio se proporcionará un aporte teórico mediante información válida sobre los créditos fiscales como cualquier operación de compra venta, su entorno legal, se dilucidan los riesgos implícitos que puedan estar contenidos en este tipo de operaciones y finalmente, se concretan los beneficios que ofrecen a las empresas.

De igual manera, esta investigación constituirá un esfuerzo didáctico escrito en una leguaje diáfano y sencillo, en la medida de lo posible, para la mejor comprensión de estudiantes o futuros especialistas de la carrera de Contaduría Pública, quienes desde distintos ángulos, podrán apreciar la interrogante planteada por el investigador, como lo es la recuperación del crédito fiscal que se adapte a los nuevos tiempos.

Además de lo señalado, se pretende con este estudio generar valor agregado en materia tributaria y fiscal ya que se plantea dar respuesta a una problemática que

radica en determinar los mecanismos idóneos para una buena administración de los créditos originados de las operaciones de venta y comercialización de bienes y/o servicios, en donde muchas empresas encuentran obstáculos y desinformación para el buen funcionamiento y aplicación del ordenamiento jurídico con respecto a la recuperación de créditos fiscales en materia del IVA y, en este sentido se beneficiarán las empresas en estudio.

De igual manera, se verá beneficiado el mercado de créditos fiscales, con un aporte práctico, ya que las organizaciones involucradas conocerán los pasos que intervienen o se deben seguir en la recuperación de créditos fiscales resultantes de operaciones de importación de bienes, para la mejora continua de la gestión fiscal de una organización que busca información transparente y ajustada a la realidad del día a día en su desempeño, además, dejar un compás abierto para que futuras investigaciones puedan desarrollar una propuesta metodológica adecuada para el tratamiento de los créditos fiscales y así dar cumplimiento a las normativas que dicta el Estado con respecto al IVA.

Así mismo, servirá de referente para otras empresas que deseen realizar, o que estén ejecutando la recuperación y puedan usar esta investigación de consulta ante dudas, o de referencias para corregir fallas en la aplicación de la recuperación.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

El presente capítulo se basa en la exposición de algunas definiciones extraídas de los textos, trabajos de grado no publicados, y las respectivas normativas legales, con la finalidad de analizar el proceso de recuperación de los créditos fiscales como estrategia financiera de las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua. Al respecto, Balestrini (2003), menciona cómo el investigador debe relacionar histórica y socialmente su objeto de estudio con hechos y problemas, que le permitan abordar con profundidad su investigación, al mismo tiempo que genera nuevas definiciones. A continuación, se presentan los antecedentes de la investigación, bases teóricas, bases legales y definición de términos que sustentan a la investigación.

#### **Antecedentes de la Investigación**

En el desarrollo de toda investigación el marco teórico juega un papel importante, ya que en éste se encuentran insertados los antecedentes, bases teóricas y legales que permiten situar el problema dentro de un ámbito donde se reafirma la relevancia del tema; forman parte de los antecedentes, las conferencias, ponencias, foros, artículos científicos, los trabajos de investigación no publicados que guardan similitud con el objeto de estudio. Como el tema de estudio es de origen reciente, presenta dificultades para encontrar estudios previos sobre la cesión de créditos fiscales como medio para extinguir las obligaciones tributarias, por tal razón se tomaron como referencia aquellas que tratan sobre compensación y reintegro, relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado, las cuales se mencionan a continuación:

Hernández (2006), realizó en el área de Post-Grado de la Universidad de Carabobo, una investigación titulada **El Procedimiento de Recuperación de Créditos Fiscales regido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado en la zona industrial La Hamaca**, para optar al título de Especialización en Gerencia Tributaria, teniendo como objetivo analizar la estrategia tributaria desde la perspectiva de la recuperación de créditos fiscales en el funcionamiento eficiente de las empresas del sector. La investigación fue de campo tipo descriptiva y la conclusión a que se llegó fue que el costo ocasionado por el sistema de recuperación de créditos fiscales de estas empresas se ha visto afectado en su funcionamiento eficiente, en el caso del flujo de efectivo por la acumulación de créditos fiscales solicitados y no reintegrados por la Administración Tributaria; recurriendo las empresas a financiamiento externo para cubrir el déficit en el flujo del efectivo, representando un porcentaje elevado dentro de su escala de costo.

El autor seleccionó este trabajo como antecedente, porque explica la repercusión que tienen los procedimientos a seguir para la Recuperación de Créditos Fiscales en las empresas del país, siendo uno de los objetivos fundamentales de la investigación, debido a que la estrategia tributaria referida a los créditos fiscales pueden influir favorablemente en el financiamiento interno y externo, contenidos que constituyen un aporte para esta investigación, por cuanto enriquecerá el sustento teórico sobre estos tópicos

Según, Díaz (2007), realizó en el área de Postgrado de la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, una investigación titulada **Análisis de los créditos fiscales del IVA de la empresa Barilar, C.A. en Barquisimeto, estado Lara**, para optar al título de Especialización en Gerencia Tributaria, este estudio tuvo como propósito analizar la aplicación de los Créditos Fiscales del IVA de la empresa Barilar, CA, siendo un estudio de campo de tipo descriptivo, del cual se obtuvo las siguientes conclusiones: en la Administración Tributaria no existe una fuente de

información eficaz a los sujetos pasivos, para agilizar el procedimiento de la recuperación de los créditos fiscales, comprobándose en la aplicación del instrumento que existe un instructivo utilizado por los funcionarios y contribuyentes, considerado muy extenso para su interpretación lógica, el contribuyente debe tener la información clara y precisa del procedimiento, esto ha traído como consecuencia un índice del 80%, que representa las devoluciones de solicitudes de reintegros de créditos fiscales, por la escasez de información que tiene el contribuyente exportador en el momento de presentar los recaudos respectivos ante la Administración Tributaria.

La investigación de Díaz fue tomada como antecedente, debido a que existe la necesidad de profundizar en los aspectos legales y teóricos pertinentes a los créditos fiscales; más aún cuando son pocos, según el autor, quienes proceden a la recuperación de los mismos, ya sea por desconocimiento o no realizarlo oportunamente. Este estudio, además, aportará a la presente investigación la información requerida sobre las solicitudes de reintegro de los créditos fiscales del IVA; y las formas de minimizar el margen de error en cuanto a los documentos y formatos requeridos.

Mendoza (2007), presentó en la Universidad Católica Andrés Bello, para optar al título de Magíster en Gerencia Fiscal el trabajo de investigación titulado **Análisis de las formas de recuperación de los créditos fiscales del IVA**, cuyo objetivo fundamental fue analizar las formas de recuperación de los créditos fiscales de este impuesto. En este estudio documental se utilizó la técnica del análisis de contenido de textos y documentos y los instrumentos fueron fichas. Los resultados muestran que dentro de la figura de la compensación, nace el concepto de cesión, el cual ratifica la posibilidad de hacer uso de los créditos líquidos y exigibles cediéndolos, es decir, negociándolos con un tercero bien sea persona natural o persona jurídica, siempre que se trate de obligaciones con el mismo Sujeto Activo

Este trabajo de investigación, realizado por Mendoza da un aporte para conocer qué forma o procedimiento utilizan los contribuyentes para agilizar la recuperación de créditos fiscales, indicando los beneficios que se derivan de la misma. De igual manera, el trabajo ayudará con ideas prácticas que permitan y faciliten a estos contribuyentes gozar de los beneficios de estos créditos fiscales.

González (2007), presentó su estudio para optar al título de Magíster en Gerencia Tributaria en la Universidad Bicentenario de Aragua, titulada **La cesión a terceros de las cantidades retenidas en exceso del Impuesto al Valor Agregado**, cuyo objetivo principal fue analizar la cesión a terceros de las cantidades retenidas en exceso del Impuesto al Valor Agregado, siendo un estudio documental tipo descriptivo. En éste, se planteó la recuperación del crédito fiscal mediante la cesión, detallando los procedimientos a seguir, así como las ventajas que se derivan de la misma. Se concluye que el crédito fiscal como exceso de las cantidades retenidas del Impuesto al Valor Agregado es susceptible de ser recuperado mediante la cesión a terceros.

Esta investigación fue tomada como antecedente debido a que aporta información acerca de la cesión como figura legal que pueden utilizar los contribuyentes cuando le sea retenida en exceso la cantidad de dinero correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, aspecto favorable para el presente estudio, ya que brinda información teórica que, a manera de conceptualizaciones dan una visión amplia y científica de todo lo concerniente a esta materia

### **Bases Teóricas**

La presente investigación, tiene como objetivo analizar el proceso de recuperación de los créditos fiscales como una estrategia financiera para las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, estado Aragua. Para ello es

necesario conocer ampliamente el ámbito teórico en el cual se genera el planteamiento que da origen a esta investigación. En virtud de destacar la terminología básica se describirán a continuación los conceptos tributarios que se manejan con mas frecuencia y seguidamente se explicara como se originan los excedentes de retención del impuesto al valor agregado, (en lo sucesivo IVA)

## **Obligaciones Fiscales**

**Deberes Formales, Tributos, Impuesto, El Impuesto al Valor Agregado, Retenciones de IVA, Créditos fiscales, Créditos Fiscales de ISLR, Excedentes Fiscales Susceptibles de Adquisición como Créditos Fiscales, Mecanismos de Cesión, Débito fiscal**

Es reconocido que las empresas desempeñan un papel destacado en todas las economías. Son las impulsoras de la creación de empleo y de la innovación. Constituyen también la forma dominante de organización empresarial, representando un importante porcentaje de la población empresarial mundial. Son de gran importancia para la economía y también para los responsables de formular las políticas fiscales y los administradores.

En la actualidad ha cobrado gran importancia e intereses entre los contribuyentes de impuestos nacionales el cumplimiento de los deberes formales por las actuaciones explicitas que impone la administración tributaria, con base a las disposiciones establecidas en el Código Orgánico Tributario y demás leyes y reglamentos de la Republica Bolivariana de Venezuela. En Venezuela la materia Tributaria esta dividida en los tres poderes: Nacional, Estatal y Municipal. Cada uno tiene competencias en diferentes impuestos, tasas y contribuciones. El SENIAT, es el órgano tributario del Ejecutivo y está encargado de dos impuestos primordiales para la economía del país: el ISLR y el IVA.

Los tributos son las diferentes vías que utiliza el Estado para obtener ingresos y cubrir las cargas públicas. Según Villegas (2004) señala: “Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (p. 69).

El tributo suele recopilar los ingresos públicos del Estado, pero no es esta faceta la más caracterizada, porque el tributo representa una auténtica institución, es decir, un conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, potestades, deberes y sujeciones, en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria existente entre ciudadanos y la Hacienda Pública en virtud de la cual ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones.

El tributo representa una prestación en términos de dinero en efectivo (periódica o no, dependiendo el hecho que la motive) a la que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago, pero con carácter excepcional en algunas normas se encuentra reconocida la prestación en especie. Esta obligación tributaria nace de la Ley, como un principio de rango universal y reconocido en todas las constituciones, como principio de reserva de Ley para imposición de los tributos y garantizar así las normas de obligatoriedad y exigibilidad, pero protegiendo el principio de igualdad que, aplicado a esta materia, se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente.

Así, el impuesto es un tributo exigido por el Estado a través de los diferentes órganos. Éstos son la fuente principal de ingresos del país y ellos son sin contraprestación. Al realizar su trabajo sobre los impuestos, Fariñas (2000) los define como: “Una prestación monetaria directa, de naturaleza definitiva y sin tener contraprestación alguna, recavada por el Estado de los particulares y de acuerdo a

reglas fijas, para financiar servicios de interés general u obtener finalidades económicas o sociales” (p. 16).

Los impuestos, según la relación entre los sujetos (activo-pasivo), se clasifican en: Directos, como el Impuesto Sobre La Renta, e Indirectos, como el Impuesto Al Valor Agregado.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un tributo que se aplica a una base económica conocida como el valor agregado; siendo un impuesto indirecto, se aplica en todo el territorio nacional, el cual afecta al consumidor final cuando se dan las operaciones de compra-venta y prestación del servicio, en cada una de las etapas del ciclo económico, como se presenta en la importación, producción, comercialización y distribución; así mismo, es un impuesto neutral porque el monto del crédito fiscal será deducido o aplicado por el contribuyente al débito fiscal facturado, para así determinar el impuesto a pagar, que surge de la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal; luego, el sujeto pasivo debe declarar mensualmente en los primeros quince días del mes establecido mediante la Ley que rige este impuesto, según Gaceta Oficial 38.263 de fecha 1 de septiembre de 2005.

El IVA lo define Villegas (2004) como: “el impuesto que recae sobre el consumidor e ingresa al fisco por cada una de las etapas de producción, distribución y comercialización, en proporción al valor que cada uno incorpora, agrega o añade al producto” (p. 96).

Según la Revista de Derecho Tributario, citada por Moya (2004) señala que:

El IVA es un impuesto regresivo en cuanto grava los consumos sin tomar en consideración la capacidad contributiva del adquirente del bien o servicio, y toma como índice de esta capacidad al consumo, por lo tanto, la carga tributaria no guarda relación entre la renta y su gasto de inversión. (p. 21)

Es el porcentaje (75% o 100%) del impuesto facturado, que según la Providencia Administrativa 0056, los sujetos pasivos especiales deben confiscar y enterar ante la Administración Tributaria cada quincena de cada mes, que por errores de cálculo u otras fallas, puede dar lugar a los créditos fiscales.

### **Recuperación de Créditos Fiscales**

#### **Créditos fiscales, Créditos Fiscales de ISLR, Excedentes Fiscales Susceptibles de Recuperación como Créditos Fiscales, Mecanismos de Cesión, Débito fiscal.**

El crédito fiscal, producto de retención, es aquel monto en dinero que se deduce en el momento de pago o abono en cuenta a favor del contribuyente que realiza la venta del servicio, en la determinación de la obligación tributaria. Es decir, una vez deducido el gasto de impuesto al ejercicio, el remanente o exceso se define como un crédito fiscal líquido y exigible. Éstos representan un derecho a favor de la empresa, equivalen al impuesto recargado en las facturas de compra y de utilización de servicios, y en el caso de importaciones, el impuesto pagado por la importación de especies; a través de los cuales el titular puede disminuir su impuesto a pagar de un determinado período; surge, como se mencionó anteriormente, por la diferencia entre débito fiscal y el crédito fiscal facturado.

Con la entrada en vigencia de los Decretos, donde se calificó a los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta como agentes de retención, obligándolos a retener el impuesto en los casos señalados en los respectivos decretos y enterar las sumas retenidas oportunamente en una oficina receptora a fondos nacionales (Banco

Central de Venezuela, los bancos comerciales u otras instituciones financieras o con las que el ejecutivo nación hubiese suscrito contrato).

Los créditos fiscales pueden ser de retenciones en exceso y por pago de anticipo estimado en exceso, los cuales nacen una vez que el contribuyente ha cumplido con su obligación de declarar el tributo correspondiente. Débito Fiscal –Crédito Fiscal = Cuota Tributaria. Cuando el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria, el excedente de Crédito será trasladado a los períodos siguientes. Si transcurridos 3 períodos, aún subsiste excedente de crédito, el contribuyente podrá solicitar la recuperación de los saldos acumulados, según el Artículo 9 - Prov. Administrativa 0056

De conformidad con el Artículo 39, 49 al 51 del Código Orgánico Tributario la compensación constituye una de las formas de extinguir la obligación tributaria, que opera por derecho propio entre dos personas recíprocamente deudoras, cuando dichas deudas son homogéneas liquidas y exigibles, ya que son todos aquellos ingresos indebidos o en exceso que ha recibido el Fisco Nacional, por parte del contribuyente. Es bueno aclarar, que el Estado está obligado recibir de los contribuyentes lo que está objetivamente legitimado a obtener, en base de normas jurídicas o actos administrativos. En consecuencia, debe estar obligado a devolver la suma que excede de su crédito tributario legítimo. Aclara sobre esta reflexión Serrano, F. (2006) donde explica que:

Si alguien ha pagado una cantidad distinta de la Ley impone, o por un hecho que no está previsto como supuesto de la obligación, en virtud de un corolario del mismo principio de legalidad, surge el Estado la obligación de devolver y nace, para el que ha pagado, el derecho de crédito para repetir lo indebido. El impuesto debe someterse a los límites de la Ley, y cuando se rebasan éstos, merece el calificativo de ilegal, siendo constituido de un hecho generador que engendra la obligación de devolución” (p. 31).

Es por ello, que el contribuyente debe ejercer sus derechos ante el ente regulador realizando todos los trámites necesarios para que se le reintegre lo que por derecho le corresponde; y es deber del fisco pronunciarse de una manera favorable para el contribuyente, siempre y cuando cumpla con las normas establecidas, el mismo puede compensar obligaciones tributarias o cederlos a un tercero, de acuerdo a lo previsto en el Código Orgánico Tributario, en su Artículo 50 cita: “Los créditos líquidos y exigibles del contribuyentes o responsable por concepto de tributos y sus accesorios, podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, al sólo efecto de ser compensados con deudas tributarias del cesionario con el mismo sujeto activo.” De igual forma, el Código Civil en su Artículo 1549 establece que:

La venta o cesión de un crédito, de un derecho o de una acción son perfectas y el derecho cedido se transmite al cesionario, desde que haya convenido sobre el crédito o derecho cedido y el precio, aunque no se haya hecho tradición. La tradición se hace con la entrega del título que justifica el crédito o derecho cedido.

Por lo antes expuesto, los excedentes fiscales susceptibles de adquisición por las empresas en estudio, son todos aquellos créditos fiscales que por ser líquidos, exigibles y no prescritos; y que la Administración Tributaria haya emitido un Certificado Especial de Reintegro Tributario en físico o electrónicos (CERT), es garantía de los mismos, son de procedencia legítima, y que en futuro no traerá inconvenientes con él.

Los excedentes fiscales susceptibles de adquisición en el mercado de créditos fiscales por estas empresas importadoras de equipos médicos, que son certificados por el SENIAT son lo siguiente:

**Cuadro 1.**  
**Créditos Fiscales susceptibles de adquisición**

Excedentes	Explicación
Impuesto Sobre La Renta	Si durante un ejercicio fiscal el contribuyente, realiza una declaración estimada y al final de año cuando se realice la declaración definitiva, rebajando las retenciones que fue objeto durante el enriquecimiento neto durante el año, esta rebaja pudiera originar un excedente fiscal trasladable para otro año fiscal.
Retenciones	Las retenciones gravan los ingresos brutos o enriquecimientos netos de las personas jurídicas o naturales, se considera un anticipo de los impuestos del ejercicio gravable que deben pagar los sujetos pasivos.
Impuesto al Valor Agregado	Se trata de un impuesto indirecto aplicable en todo el territorio nacional, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes. Se caracteriza por este tipo de excedente fiscal, los exportadores por su tipo de negociación. El de vender su mercancía fuera del territorio nacional no logra compensar débitos fiscales (ventas) con los créditos fiscales (compras) generándole un crédito fiscal que el Fisco está en la obligación de reintegrar.

Elaborado por el investigador (2013)

Un mercado, según la terminología económica, es un área dentro de la cual los vendedores y los compradores de una mercancía mantienen estrechas relaciones comerciales, y llevan a cabo abundantes transacciones, de tal manera que los distintos precios a que éstas se realizan tienden a unificarse, ya que el mercado está en todas partes donde quiera que las personas cambien bienes o servicios por dinero.

Se puede interpretar, que el mercado de los créditos fiscales se puede incluir en lo llamado mercado financiero, porque al igual que cualquier mercado, es una forma reunir oferentes y demandantes para realizar una transacción que tenga un beneficio mutuo. Para este tipo de negociación se puede solicitar un intermediario financiero o realizar la operación directamente con la empresa cedente del derecho.

En este sentido, se entiende como intermediario financiero todas aquellas instituciones encargadas de mediar entre personas naturales o jurídicas para realizar una transacción financiera, podría ser a través de un asesor de inversión, que son las personas que tienen como objeto principal asesorar al público en cuanto a las inversiones en el mercado, o sirven de contacto directo e indirecto. Al utilizar este mecanismo incrementa el negocio al acceder a un mercado de proveedores nuevo, además de lograr una operación de bajo riesgo.

Pero al realizar una operación personalmente, es decir, la empresa localiza al tenedor del certificado y realiza la compra directamente sin utilizar ningún intermediario financieros, tiene la flexibilidad de cerrar una operación con el cedente que mejor convenga a los intereses de la empresa, sin costo adicionales y con mayor rapidez, pero se tiene la desventaja de cerrar una operación más riesgosa por no conocer al vendedor, o al cedente del crédito.

Para el investigador es importante resaltar el papel preponderante que cumplen los intermediarios financieros (asesores de inversiones, casa de corretaje y casa de bolsa) porque son ellos los más indicados para dar referencia de los cedentes de los créditos y de esta manera facilitar a las empresas la ubicación y tramitación de la negociación, la cual tiene sus ventajas y desventajas.

**Cuadro 2.**  
**Ventajas y Desventajas de los Créditos Fiscales**

Ventajas	Desventajas
Se adquiere por debajo del valor nominal, el cual genera una ganancia para la empresa.	Riesgo de fraude, debido que pudieran ser no totalmente exigibles y líquidos, pudiendo acarrear sanciones por parte del fisco nacional, causando gastos innecesarios.
Incremento de la liquidez monetaria, permitiendo (a) Cumplir con las obligaciones con terceros con puntualidad, (b) Inversiones bien sea en inventarios u otros mecanismos financieros (c) Evitar la solicitud de préstamos bancarios, entre otros.	El ente regulador no tiene una bases de datos electrónica, que centralice las empresas que hayan cedidos los créditos fiscales. Por la falta de control las empresas, pueden negociar tanta veces como quieran en distintas regiones gubernamentales
El cedente de los créditos percibe un capital por un documento que tenía ocioso.	
El ente regulador (SENIAT) ha implementado los CERT electrónicos a través de un banco custodio (Banco Central de Venezuela) para la seguridad del contribuyente y del Fisco Nacional	

Elaborado por el investigador (2013)

Al respecto, se habla de los créditos compensables, que son los derivados de una relación jurídico-tributaria, es decir, derechos y obligaciones legalmente establecidas, entre el estado y los sujetos pasivos para satisfacer un tributo y sus accesorios, opera de pleno derecho por vía de la autoliquidación. La compensación sólo será oponible en los impuestos directos. Entre las obligaciones más comunes donde se extingue la obligación tributaria con este instrumento se encuentran: ISLR, IVA, Aduanas, Licores y Tabacos.

En lo referente a la compensación Ferreiro (2001), en su libro Estudios sobre el Código Orgánico Tributario, señala que: “La compensación ha sido considerada históricamente como un medio de extinción de las obligaciones que se producen entre dos personas, ambas deudoras y acreedoras entre sí, hasta el monto de la obligación de menor cuantía” (p. 20).

En consecuencia, la compensación es un medio de extinción de obligaciones

tributarias porque mediante ella se puede evitar hacer una erogación de dinero para cancelar un impuesto, debido a que dicha erogación se sustituye por la utilización de los comprobantes de retención como medio de pago.

Dentro de la figura de la compensación, anteriormente explicada, nace el concepto de cesión, el cual ratifica la posibilidad de hacer uso de los créditos líquidos y exigibles cediéndolos, es decir, negociándolos con un tercero bien sea persona natural o persona jurídica, siempre que se trate de obligaciones con el mismo sujeto activo. La existencia de los excedentes de retención surgen en primer lugar por la disposición establecida en la Providencia Administrativa 00586, mediante la cual se designan los agentes de retenciones del IVA, siendo éstos los responsables del pago del impuesto en calidad de agentes de retención, funcionando en nombre de la Administración Tributaria bajo la denominación de sujetos pasivos especiales.

El segundo hecho que da cabida a la acumulaciones de retención IVA, es el alto porcentaje que se le aplica a las retenciones, éste lo establece también la Providencia Administrativa 0056 en su Artículo 4, siendo de 75% del impuesto causado en condiciones normales y de 100% en los casos mencionados en el artículo 5:

- El monto del impuesto no esté discriminado en la factura
- La factura no cumpla con los requisitos dispuestos en la LIVA o en su Reglamento.
- El proveedor no este inscrito en el Registro de Información Fiscal.
- El proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones

Como se ha señalado en los párrafos anteriores, la mencionada providencia establece la retención como un anticipo al impuesto en cuestión, el cual está presente en todos los contribuyentes que sean proveedores de sujetos pasivos calificados como agentes de retención de IVA. Éstos se ven muchas veces imposibilitados de recuperar

el excedente de retenciones, por la vía de la deducción sobre la cuota tributaria causada en el periodo de imposición, por cuanto ésta resulta inferior a las retenciones soportadas. Esta situación implica que parte del monto retenido se convierta en un pago indebido, pero a favor del sujeto pasivo, que difícilmente podrá ser recuperado por la vía del descuento sobre la cuota tributaria de cada período.

La necesidad de recuperar los excedentes de retención surge a partir de la determinación de la cuota tributaria del mes, en la cual se puede extinguir con las retenciones acumuladas, en condiciones normales, pero si mes a mes siguen quedando saldos sin aprovechar puede ser manejada como una estrategia financiera.

El otro escenario que puede ocurrir en la liquidación de los débitos y créditos en un periodo de imposición, es que los créditos sean mayores a los débitos, en este caso queda ese saldo de crédito fiscal acumulado para el próximo periodo y por ende, las retenciones de IVA, en este caso no se tocan, sólo se traspasan al próximo periodo como “Saldo de retenciones IVA no aplicado”.

Es entonces cuando aplica el artículo 9 de la Providencia 0056, donde se indica:

En los casos que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del periodo de imposición respectivo, el excedente no descontado puede ser traspasado al periodo de imposición siguiente, hasta su descuento total. Si transcurridos tres periodos de imposición aun subsiste algún excedente sin descontar el contribuyente podrá optar por solicitar la recuperación total o parcial del saldo acumulado.

Esta recuperación puede ser de dos tipos, como primera opción el COT establece en su artículo 49, la figura de la compensación, la cual aplica cuando el titular de los excedentes tiene obligaciones propias pendientes por cancelarle al Fisco,

y en el caso de no poseer obligaciones tributarias se le permite al sujeto pasivo, ceder a terceros las cantidades retenidas en exceso, para que sean empleadas como medio de extinción de las obligaciones tributarias de conformidad con los artículos 50 y 194 del COT, ya que el pago indebido constituye un derecho de crédito líquido y exigible del contribuyente.

Los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos y sus accesorios podrán ser cedidos a otros contribuyentes, al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias que mantenga el cesionario con el mismo sujeto activo. Esto se realiza a través de un contrato de cesión donde se traslada el cambio de titularidad de los créditos a un precio descontado del valor nominal

En el período de imposición, los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles corporales y en la recepción de servicios nacionales o provenientes del exterior, utilizados exclusivamente en la realización de operaciones gravadas, se deducirán íntegramente. Por su parte, los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles y en la recepción de servicios nacionales o provenientes del exterior, utilizados sólo en parte en la realización de operaciones gravadas, podrán ser deducidos, si no llevaran contabilidades separadas, en una proporción igual al porcentaje que el monto de las operaciones gravadas represente en el total de las operaciones realizadas por el contribuyente en el período de imposición en que deba procederse al prorrateo.

La determinación del crédito fiscal deducible en este sentido, se efectúa del prorrateo entre las ventas gravadas y las ventas totales, aplicándose el porcentaje que resulte de dividir las primeras entre las últimas, al total de los créditos fiscales sujetos al prorrateo, soportados con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes muebles o servicios efectuados, y dirigidos a la realización de operaciones gravadas y no gravadas. (Artículo 34 LIVA). La deducción del crédito fiscal soportado con

motivo de la adquisición o importación de bienes muebles o la recepción de servicios, procede cuando además de tratarse de un contribuyente ordinario, la operación éste debidamente documentada por el original de la factura que cumpla con los requisitos dispuestos en el artículo 57 de la LIVA y esté elaborada por parte de una imprenta autorizada. No generan crédito fiscal los impuestos incluidos en facturas falsas o no fidedignas, o en las que no se cumpla con los requisitos dispuestos en el artículo 57 LIVA, o hayan sido otorgadas por no contribuyentes del impuesto. (Artículos 30, 35 y 57 LIVA y 62 RLIVA)

Para determinar el monto de los créditos fiscales deducibles en un período de imposición, se debe deducir:

1. El monto de los impuestos que se hubiesen causado por operaciones que fuesen posteriormente anuladas, siempre que los mismos hubieran sido computados en el crédito fiscal correspondiente al período de imposición de que se trate.

2. El monto del impuesto que hubiere sido soportado en exceso, en la parte que exceda del monto que legalmente debió calcularse.

Por otra parte, se deberá sumar al total de los créditos fiscales el impuesto que conste en las nuevas facturas o notas de débito recibidas y registradas durante el período tributario, por aumento del impuesto ya facturado, cuando fuere procedente. (Artículo 37 LIVA)

El derecho a deducir el crédito fiscal al débito fiscal es personal de cada contribuyente ordinario y no podrá ser transferido a terceros, excepto los recuperados por los exportadores de bienes o servicios, o cuando se trate de la fusión o absorción de sociedades, en cuyo caso, la sociedad resultante de dicha fusión gozará del remanente del crédito fiscal que le correspondía a las sociedades fusionadas o

absorbidas (Artículo 41 LIVA). Además, el débito fiscal representa una obligación del titular, con respecto al fisco; se genera con la suma de los impuestos recargados en venta o prestación de un servicio, en el período de un mes, y es propio de los impuestos indirectos.

## **Empresas Importadoras de Equipos Médicos**

### **La Importación, Procedimientos de Importación**

Sobre esta perspectiva, Clearance (2005) manifiesta que es:

La acción de ingresar bienes y/o mercaderías procedentes de otros países con distintos fines, (comerciales, particulares, etc.) necesarios para el desarrollo industrial de un país o personal de los ciudadanos de ese país, también con fines comunitarios y de ayuda ante catástrofes naturales o guerras.

Por su parte Asuaje (2002) lo define como, “el acto jurídico mediante el cual mercancías extranjeras adquieren la nacionalidad del país a las cuales van destinadas como carácter definitivo” (p. 20). Por lo tanto, la importación es la acción aduanera de carácter primordial que consiste en introducir al territorio nacional, por vías habilitadas ya sea marítimas, aéreas, terrestres o bultos postales, y para uso definitivo, mercancías procedentes del exterior, previo cumplimiento de los registros y formalidades pautadas en la ley y reglamentos correspondientes vinculadas a la materia aduanera.

Es la introducción de aquellos bienes y servicios dentro de un país por medio del comercio. Las importaciones de un país presentan pagos, que se hacen a cambio del intercambio de bienes y servicios. Sólo son nacionalizados los potenciales objeto de una operación de importación, las mercancías extranjeras que se destinen al uso

permanente o al consumo en el territorio aduanero del país destino. Taurel & Cía. (2008) lo clasifican en:

**Previo:** Lo relacionado con el exterior donde se realiza en primer lugar la negociación y pago de la mercancía y luego la obtención de los Permisos contemplados en el Arancel de Aduanas.

**Llegada:** Al llegar la mercancía al país se debe efectuar la nacionalización de la mercancía a través de unos procedimientos de documentación.

**Posteriores:** Como tercer paso la Fiscalización y Normas Territoriales.

Dentro de este proceso se toma en cuenta, características básicas del producto, como precio, calidad, constancia y variedad; sin dejar de mencionar que se incluyen pasos como los de nacionalización y desaduanamiento de la mercancía, operación ésta, que se realiza dentro del territorio aduanero del país de destino, es decir, del importador.

### **Pasos Previos para la Importación**

Legis Editores (2007) señala que para realizar una importación el interesado debe cumplir varios requisitos previos, lo cual le permitirá reducir su operación y evitar trabas e inconvenientes a la hora de la nacionalización de la mercancía. Tales pasos se analizan como:

- Seleccionar un agente aduanal que es el único autorizado por el Ministerio de Finanzas para prestar los servicios a terceros en los trámites y operaciones aduaneras.

- El consignatario, importador o agente de aduanas, establece la clasificación

arancelaria, o al no conocerla la solicita ante el SENIAT.

- Se debe chequear el régimen legal establecido en el arancel de aduanas, según ubicación arancelaria, del producto. La mercancía importada puede requerir previo a la importación, otro tipo de autorizaciones como el permiso sanitario, licencia de importación, certificado de origen, normas COVENIN, entre otros requisitos establecidos por las leyes que legislan en esta materia.

- En el caso anterior se deben registrar esos productos ante el Ministerio u órgano que correspondan.

-El consignatario importador o agente de aduanas, autorizado puede solicitar el citado registro.

- Se debe chequear si el producto esta sometido a franja de precios, precios oficiales y derechos Antidumping.

Posteriormente a estos pasos, según el mismo autor se debe:

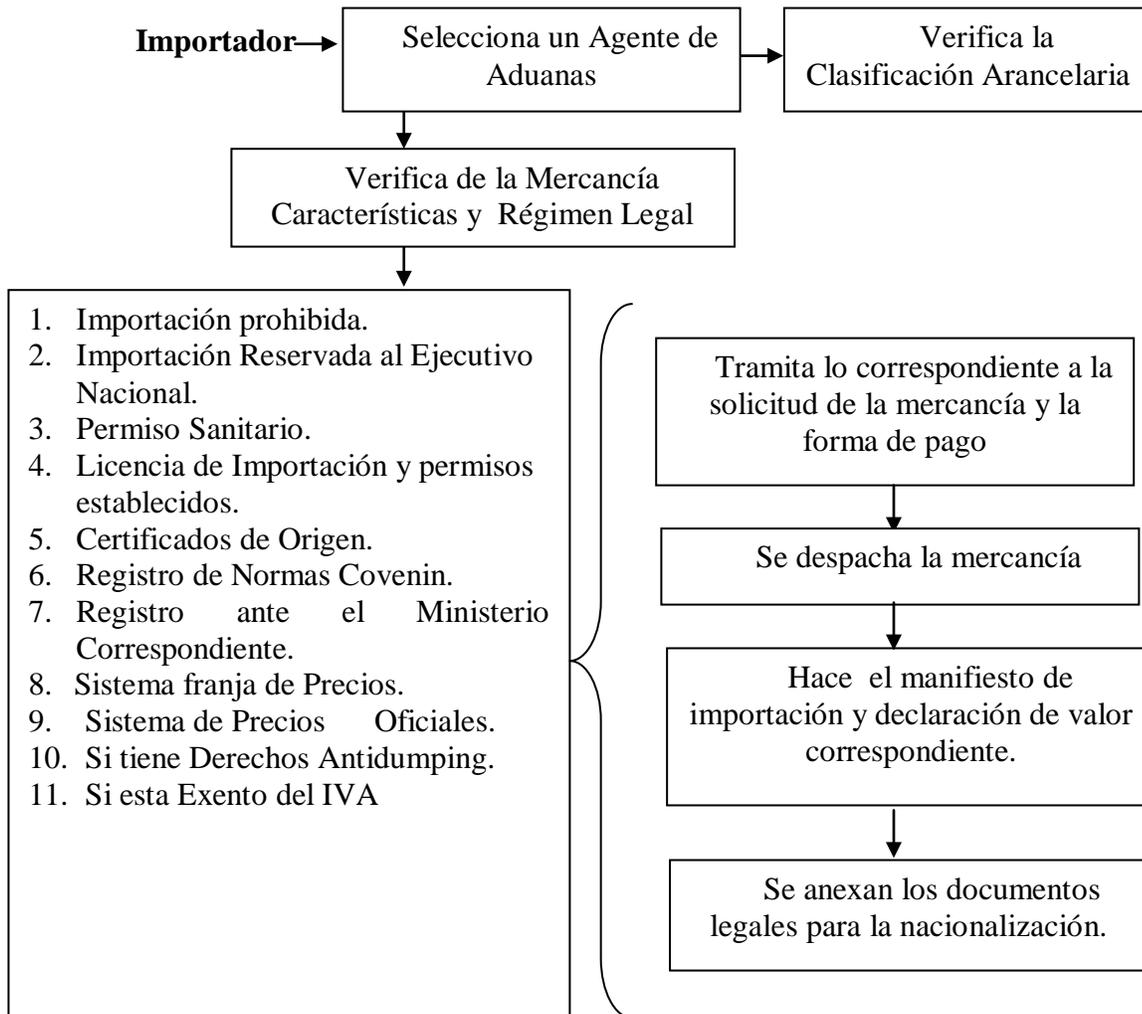
-Solicitar la mercancía al proveedor y determinar la forma de pago.

-El proveedor debe despachar la mercancía de acuerdo a lo estipulado en el contrato y enviar documentos de embarque pactado la negociación, se procede a analizar el embarque de la mercancía.

- El agente de aduanas procede a elaborar el manifiesto de importación y declaración de valor.

Luego de cumplidos los pasos antes descritos se debe anexar los siguientes documentos para nacionalizar la mercancía: Factura comercial, el conocimiento de

embarque, guía aérea o carta de porte, de acuerdo con el medio de transporte por el cual sea ha importado la mercancía.



**Figura 1.** Procedimientos de Importación  
Elaborado por el investigador (2013)

### Desaduanamiento de Mercancías

Moya (2004) establece como procedimientos de desaduanamiento de mercancía el siguiente:

“1.- Declaración de mercancía o aceptación de la consignación en un lapso de

cinco (5) días de llegada. Previo a la aceptación se puede elegir la reimportación, la renuncia o endoso a tercero y por último el abandono voluntario” (p. 336).

El autor hace mención que a la hora de realizar el desaduanamiento de la mercancía se cuenta con un lapso de cinco días para dicha declaración, si es ejercida la opción de la reimportación, la renuncia o endoso a tercero o el abandono voluntario, se pierde el derecho al desaduanamiento, siempre y cuando no exista abandono legal, cabe destacar que el término para el abandono legal es de treinta (30) días, la declaración debe hacerse a través de un agente aduanal quien deberá de presentar una serie de documentos.

“2.- Actividad de la oficina aduanera, que no es mas que la confrontación. La presentación de la documentación” (p. 337).

Con respeto a lo establecido por el autor, luego de la declaración de la mercancía, se manifiesta ante la Administración Aduanera la documentación exigida por ella como lo es el conocimiento de embarque, original del flete, original y copia de la factura y el resto de los documentos que exija la aduana para hacer efectivo dicho proceso.

3.- Reconocimiento de la mercancía. El funcionario aduanero debe tener en su poder la documentación legalmente exigible para la operación aduanera respectiva y debe haber sido confrontada en la oportunidad de la declaración. El lapso es de dos (2) días hábiles contados a partir de la declaración, para hacer el reconocimiento físico de la mercancía.

El autor establece que el Reconocimiento consiste en la determinación del régimen jurídico a que se encuentra sometidas las mercancías, a fin de verificar con exactitud las declaraciones y actuaciones del consignatario, la existencia y estado físico de las mismas.

4.- Liquidación. Al momento de concluir el reconocimiento de las mercancías y ésta haya resultado conforme, el exportador, el consignatario aceptante, o el representante legal, procederán a cancelar los gravámenes autoliquidables, excepto que los mismos hayan sido previamente pagados o garantizados en su momento de aceptación. Se acompaña la forma “C” (p. 338).

En este caso la liquidación de dichos gravámenes, se realiza luego de haber concluido con el reconocimiento de las mercancías o productos sin ningún problema; es un procedimiento fundamental que forma parte del desaduanamiento y es un paso importante para la nacionalización de la misma.

“5.- Pago. Será efectuado en las oficinas receptoras de fondos nacionales, previa la presentación de la planilla correspondiente, dentro de los cinco días hábiles siguientes, contados a partir de la notificación de la planilla” (p. 338).

Luego de haber entregado ante las oficinas de la Administración Aduanera los documentos necesarios y exigibles y haber sido verificados por la misma, se cuenta con un lapso de tiempo para el examen o reconocimiento de la mercancía, donde debe estar presente el propietario, y si el resultado es conforme, se procede a la liquidación de impuestos para luego efectuar el pago de los mismos ante las oficinas encargadas para el hecho y así obtener la autorización para la entrega de mercancía. El proceso de desaduanamiento se ha simplificado con el uso del SIDUNEA, el cual reduce los pasos para éste proceso a siete y Gobierno en Línea (2009) los menciona y son interpretados de la siguiente manera:

1. Transmisión electrónica del manifiesto de carga por la empresa naviera: Al arribar el buque a la Aduana e iniciar los procesos de atraque en el muelle y éste se encuentre en el puerto listo para descargar, se procede a través de un Agente Naviero facultado por la legislación naviera, a realizar el primer contacto con el SIDUNEA informando o cargando el Conocimiento de Embarque de la mercancía.

2. Localización de las mercancías en los almacenes por la empresa almacenadora: En este caso se cuenta con autoridades (Aduanales, de Sanidad, Guardia Nacional, SENIAT, CADIVI) que a través de grúas y estibas realizan la movilización de mercancías para la inspección de precintos y el estatus del buque, dichas autoridades permiten que se autorice la descarga de mercancía, siendo dirigidas hacia los almacenes, realizándose el segundo contacto con el SIDUNEA, ya que los almacenes tienen que cargar o informar la cantidad de mercancía que viene en cada buque, para que el agente aduanal tenga conocimiento del mismo.

3. Preparación y transmisión electrónica de la DUA (Declaración Única de Aduanas) por el agente de Aduana: Este procedimiento es importante ya que el agente aduanal busca y localiza en el sistema la mercancía y realiza una declaración electrónica donde se hace responsable de la misma, además detalla toda la información necesaria para dicha declaración. Posteriormente, el sistema es capaz de comparar ambos formularios, el manifiesto de carga y la declaración; y si corrobora que la información es idéntica, asigna un registro con su número de manifiesto.

4. Presentación y recepción de la documentación en la Aduana, activándose automáticamente la Selectividad (análisis de riesgos): Al presentarse toda la documentación necesaria y exigida por la Aduana, luego de la aprobación, SIDUNEA emite un número de declaración junto con la información relacionada con el país de procedencia de la mercancía, origen, destino, condiciones de entrega y tasa de cambio del día, seguidamente, se asignan unos canales de selección de acuerdo con parámetros de riesgo que el sistema maneja. Cuatro resultados se pueden emitir luego de haber procesado la información de la mercancía: verde, amarillo, azul y rojo.

5. Inspección selectiva (reconocimiento): La mercancía tiene que ser inspeccionada a través de los distintos canales, una respuesta verde implica un despacho inmediato de la mercancía, el amarillo supone una revisión documental.

Cada vez que una declaración es asignada a canal azul se verifica que corresponda la información obtenida, mientras que el rojo requiere una revisión documental y física de la mercancía.

6. Pago: Ante todos los procedimientos hechos en la aduana, ahora se procede a la cancelación de tributos ante las oficinas receptoras de fondos.

7. Salida de las mercancías: Con la realización de los pasos anteriores en su entera cabalidad se autorizará la salida de mercancía del territorio aduanero hasta las instalaciones de la empresa.

### **Bases Legales**

Las bases legales de la investigación serán presentadas mediante la jerarquización empleada por Kelsen (2000), quien señala:

Un orden jurídico es un sistema y las normas que lo integran, pueden ser referidas a una norma fundamental, la cual se encuentra en la cúspide de la pirámide jurídica, y constituye el fundamento de validez de todas las normas jurídicas. La unidad del orden jurídico se deriva del hecho de que cada norma jurídica de rango inferior, toma su fundamento de validez de la norma directamente superior y esta de aquella que la precede hasta llegar a la norma positiva de mayor jerarquía que es La Constitución Nacional, siendo esta última el fundamento de validez de todas las normas subsiguientes en un determinado ordenamiento jurídico positivo (p. 59).

En este orden de ideas, se tiene que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 36.860, del 30 de diciembre de 1999, establece en el Artículo 316, que la ley se encarga de proteger la economía nacional y la elevación de nivel de vida de sus conciudadanos y que para ello se apoyará en una serie de mecanismos que le ayuden

a lograr su fin. Antes de continuar con las definiciones basadas en la pirámide de Kelsen, se debe mencionar principios establecidos en la Constitución Nacional de la República de Venezuela (CNRBV), en cuanto a tributos se refiere, estos:

### **Principios del Sistema Tributario Venezolano**

Los principios tributarios tienen el objeto primordial de definir la potestad tributaria de las entidades encargadas de la creación de impuestos, buscando con esto establecer una estructura impositiva lo más justa posible, persiguiendo una distribución tributaria y, por ende, el fiel cumplimiento de las normas. Según Laya (1989), los principios que rigen a los impuestos se dividen en: Éticos o jurídicos que están basados en problemas éticos o morales como, por ejemplo, el principio de igualdad ante la Ley; tratan de lograr una mayor equidad o justicia tributaria.

Dentro de esta clasificación se pueden ubicar los siguientes principios:

*Principio de generalidad:* el cual es de carácter extensivo de la tributación; se refiere a que cuando una persona natural o jurídica se encuentra en las condiciones marcadas en la Ley, éste debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, su categoría social, sexo, nacionalidad, etc.; no pague impuestos, es decir, se busca que todos sean tratados de la misma manera.

En cuanto a este aspecto, Osorio (1999) señala que: “El principio de generalidad refiere el hecho de que todo contribuyente debe ser tratado por igual y todos deben cumplir con sus obligaciones” (p. 354).

La generalidad se fundamenta en el Artículo 133 (1999) de la CNRBV, ya que ordena que sin excepción: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la

Ley”. Esto implica que se impone una obligación jurídica a todos los habitantes del país; no se trata de que todos deban pagar tributos, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales y de clase.

*Principio de Uniformidad:* para lograr la justicia tributaria es necesario que el impuesto se aplique de forma de igualar el sacrificio que las diversas economías experimentan con el pago de los impuestos.

*Principio de justicia:* la relación que guarda este principio con el de la equidad es muy estrecha, ya que de esta responsabilidad no debe quedar excluido ningún ciudadano; aunque sus recursos y condición social sean humildes, debido a que su aporte irá de acuerdo con estos factores. Según Osorio (1999), es la justicia; en este sentido jurídico: “Equivale a lo que es conforme al derecho” (p. 76). Este último sentido no es muy exacto, porque no siempre la justicia y el derecho son coincidentes ya que puede haber derecho injusto.

*Principio de Legalidad:* Este principio se encuentra identificado en el Artículo 317 de la CNRBV, el cual establece: “No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la Ley que cree el tributo correspondiente”.

Según la Revista Tributum Publicada en (1996): “El principio de legalidad se refiere a que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (Nullum Tributum Sine Lege)” (p. 16), lo cual significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes desde el punto de vista material como formal de acuerdo con las disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo; este principio constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, caracterizándose en el hecho de que todo tributo debe ser

sancionado por una ley, refiriéndose ésta a aquella disposición emanada del órgano constitucional, el cual tiene la potestad legal conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario venezolano, publicado en la Gaceta Oficial 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001, contempla la base legal para la compensación, así como también para la cesión, en sus artículos 49, 50 y 51.

El Artículo 49 del COT señala:

La compensación extingue, de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos, intereses, multas y costas procesales, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por las más antiguas aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo...

El contribuyente o su cesionario podrán oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos, intereses, multas y costas procesales o frente a cualquier reclamación judicial de los mismos sin necesidad de un pronunciamiento administrativo previo que reconozca su derecho.

A su vez, el Artículo 50 del COT establece: “Los créditos líquidos exigibles del contribuyente o responsable, por concepto de tributos y sus accesorios, podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, a solo efecto de ser compensado con deudas tributarias del cesionario con el mismo sujeto activo.”

Y el artículo 51 del COT reza: “Las compensaciones efectuadas por el cesionario conforme a lo establecido en el artículo anterior sólo surtirán efectos de pago en la medida de la existencia o legitimidad de los créditos cedidos”.

Visto así, cabe mencionar a Garay (2001), en sus comentarios acerca del COT quién, señala:

La compensación es una figura interesante del derecho civil incorporada al derecho tributario. Decimos interesante porque si uno debe a alguien y ese alguien también le debe a uno por otro lado, ambas deudas se cancelan automáticamente hasta el monto concurrente, sin que ninguna de ambas partes tenga que hacer manifestación expresa, mucho menos ponerse de acuerdo. Es un caso de agilidad jurídica no visto a menudo en las leyes civiles. La compensación en los impuestos sigue esta misma línea, tal como puede verse en el artículo 49 del COT Ambas deudas la del contribuyente y la del fisco deben ser líquidas y exigibles, es decir, determinadas en cuanto a su monto y vencidas (p. 18).

Así mismo, la compensación se encuentra desarrollada en el derecho venezolano en los Artículos 1331, 1332 y 1333 del Código Civil de la República de Venezuela, publicado en la Gaceta Oficial 2.990 extraordinario del 26 de julio de 1982; establece:

Cuando dos personas son recíprocamente deudoras se verifica entre ellas una compensación que extingue las dos deudas de modo en los casos siguientes...

La compensación se efectúa de derecho en virtud de la Ley y aun sin conocimiento de los deudores, en el momento mismo de la existencia simultánea de las dos deudas, que se extinguen recíprocamente por las cantidades concurrentes...

La compensación no se efectúa sino entre dos deudas que tienen igualmente una suma de dinero, o una cantidad determinada de cosas de la misma especie, que pueden en los pagos sustituirse las unas a las otras y que son igualmente líquidas y exigibles...

### **Ley del Impuesto al Valor Agregado**

#### **Capítulo V: De la Determinación de los Débitos y Créditos**

Artículo 33. Sólo las actividades definidas como hechos impositivos del impuesto establecido en esta Ley que generen débito fiscal o se

encuentren sujetas a la alícuota impositiva cero tendrán derecho a la deducción de los créditos fiscales soportados por los contribuyentes ordinarios con motivo de la adquisición o importación de bienes muebles corporales o servicios, siempre que correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente y se cumplan los demás requisitos previstos en esta Ley. El presente artículo se aplicará sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones contenidas en esta Ley.

Artículo 34. Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles corporales y en la recepción de servicios nacionales o provenientes del exterior, utilizados exclusivamente en la realización de operaciones gravadas, se deducirán íntegramente.

Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles y en la recepción de servicios nacionales o provenientes del exterior, utilizados sólo en parte en la realización de operaciones gravadas, podrán ser deducidos, si no llevaren contabilidades separadas, en una proporción igual al porcentaje que el monto de las operaciones gravadas represente en el total de las operaciones realizadas por el contribuyente en el período de imposición en que deba procederse al prorrateo a que este artículo se contrae.

Para determinar el crédito fiscal deducible de conformidad con el aparte anterior, deberá efectuarse el prorrateo entre las ventas gravadas y las ventas totales, aplicándose el porcentaje que resulte de dividir las primeras entre las últimas, al total de los créditos fiscales sujetos al prorrateo, soportados con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes muebles o servicios efectuados, y dirigidos a la realización de operaciones gravadas y no gravadas.

Parágrafo Único: El prorrateo al que se contrae este artículo deberá efectuarse en cada período de imposición, considerando únicamente las operaciones del mes en que se realiza.

Artículo 35. El monto de los créditos fiscales que, según lo establecido en el artículo anterior, no fuere deducible, formará parte del costo de los bienes muebles y de los servicios objeto de la actividad del contribuyente y, en tal virtud, no podrán ser traspasados para su deducción en períodos tributarios posteriores, ni darán derecho a las compensaciones, cesiones o reintegros previstos en esta Ley para los exportadores.

En ningún caso será deducible como crédito fiscal, el monto del impuesto soportado por un contribuyente que exceda del impuesto que era legalmente procedente, sin perjuicio del derecho de quien soportó el recargo indebido de pedir a su vendedor o prestador de servicios, la restitución de lo que hubiera pagado en exceso.

Tampoco podrá ser deducido como crédito fiscal, el monto del impuesto causado por las operaciones gravadas, que no haya sido efectivamente pagado por el contribuyente que adquiere los bienes o recibe los servicios.

Para que proceda la deducción del crédito fiscal soportado con motivo de la adquisición o importación de bienes muebles o servicios, se requerirá que, además de tratarse de un contribuyente ordinario, la operación que lo origine esté debidamente documentada y que en la factura o documento equivalente emitido se indique el monto del impuesto en forma separada del precio, valor o contraprestación de la operación, salvo en los casos expresamente previstos en esta Ley. Cuando se trate de importaciones, deberá acreditarse documentalmente el monto del impuesto pagado. Todas las operaciones afectadas por las previsiones de esta Ley, deberán estar registradas contablemente conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados que le sean aplicables y a las disposiciones reglamentarias que se dicten al respecto.

Artículo 36. Para la determinación del monto de los débitos fiscales de un período de imposición se deducirá o sustraerá del monto de las

operaciones facturadas el valor de los bienes muebles, envases o depósitos devueltos o de otras operaciones anuladas o rescindidas en el período de imposición, siempre que se demuestre que dicho valor fue previamente computado en el débito fiscal en el mismo período o en otro anterior y no haya sido descargado previamente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 de esta Ley.

Al monto de los débitos fiscales determinados conforme a esta Ley, se agregarán los ajustes de tales débitos derivados de las diferencias de precios, reajustes y gastos; intereses, incluso por mora en el pago; las diferencias por facturación indebida de un débito fiscal inferior al que corresponda, y, en general, cualquier suma trasladada a título de impuesto en la parte que exceda al monto que legalmente fuese procedente, a menos que se acredite que ella fue restituida al respectivo comprador, adquirente o receptor de los servicios.

Estos ajustes deberán hacerse constar en las nuevas facturas a que se refiere el artículo 58 de esta Ley, pero el contribuyente deberá conservar a disposición de los funcionarios fiscales el original de las facturas sustituidas mientras no esté prescrito el impuesto.

Artículo 37. Para determinar el monto de los créditos fiscales se debe deducir:

1. El monto de los impuestos que se hubiesen causado por operaciones que fuesen posteriormente anuladas, siempre que los mismos hubieran sido computados en el crédito fiscal correspondiente al período de imposición de que se trate.

2. El monto del impuesto que hubiere sido soportado en exceso, en la parte que exceda del monto que legalmente debió calcularse.

Por otra parte, se deberá sumar al total de los créditos fiscales el impuesto que conste en las nuevas facturas o notas de débito recibidas y registradas durante el período tributario, por aumento del impuesto ya facturado, cuando ello fuere procedente según esta Ley.

Estos ajustes deberán efectuarse de acuerdo con las nuevas facturas a que se refiere el artículo 58 de esta Ley; pero el contribuyente deberá conservar a disposición de los funcionarios fiscales el original de las facturas sustituidas mientras no esté prescrito el tributo.

Artículo 38. Si el monto de los créditos fiscales deducibles de conformidad con esta Ley fuere superior al total de los débitos fiscales debidamente ajustados, la diferencia resultante será un crédito fiscal a favor del contribuyente ordinario que se traspasará al período de imposición siguiente o a los sucesivos y se añadirá a los créditos fiscales de esos nuevos períodos de imposición hasta su deducción total.

Artículo 39. Los créditos fiscales generados con ocasión de actividades realizadas por cuenta de contribuyentes ordinarios de este impuesto, serán atribuidos a éstos para su deducción de los respectivos débitos fiscales. La atribución de los créditos fiscales deberá ser realizada por el agente o intermediario, mediante la entrega al contribuyente de la correspondiente factura o documento equivalente que acredite el pago del impuesto, así como de cualquiera otra documentación que a juicio de la Administración Tributaria sea necesaria para determinar la procedencia de la deducción. Los contribuyentes ordinarios en ningún caso podrán deducir los créditos fiscales que no hayan sido incluidos en la declaración correspondiente al período de imposición donde se verificó la operación gravada.

La Administración Tributaria dictará las normas de control fiscal necesarias para garantizar la correcta utilización de créditos fiscales, en los términos previstos en este artículo.

Artículo 40. En los casos en que cese el objeto, giro o actividad de un contribuyente ordinario, salvo que se trate de una fusión con otra empresa, el saldo de los créditos fiscales que hubiera quedado a su favor, sólo podrá ser imputado por éste al impuesto previsto en esta Ley que se causare con motivo del cese de la empresa o de la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes muebles que lo componen.

Artículo 41. El derecho a deducir el crédito fiscal al débito fiscal es personal de cada contribuyente ordinario y no podrá ser transferido a terceros, excepto en el supuesto previsto en el artículo 43 o cuando se trate de la fusión o absorción de sociedades, en cuyo caso, la sociedad resultante de dicha fusión gozará del remanente del crédito fiscal que le correspondía a las sociedades fusionadas o absorbidas.

Artículo 42. El impuesto soportado o pagado por los contribuyentes no

constituye un elemento de costo de los bienes y servicios adquiridos o utilizados, salvo cuando se trate de contribuyentes ocasionales, o cuando se trate de créditos fiscales de contribuyentes ordinarios que no fueren deducibles al determinar el impuesto establecido en esta Ley.

Providencia Administrativa 0591 (2007). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Número 38.759

### **Sección III** *De las Notas de Débito y de Crédito*

**Artículo 21.-** Las notas de débito o de crédito deben emitirse en el caso de ventas de bienes o prestaciones de servicios que quedaren sin efecto parcial o totalmente u originaren un ajuste, por cualquier causa, y por las cuales se otorgaron facturas.

El original y las copias de las notas de débito y de crédito, deben contener el enunciado: "*Nota de Débito*" o "*Nota de Crédito*".

**Artículo 22.-** Las notas de débito y de crédito emitidas a través de los medios señalados en los numerales 1 y 2 del Artículo 6 de esta Providencia, deben cumplir con los requisitos previstos en el Artículo 12 o en el Artículo 14 de esta Providencia, según sea el caso, con excepción de lo establecido en el numeral 1 de los referidos artículos. Igualmente, deben hacer referencia a la fecha, número y monto de la factura que soportó la operación.

**Artículo 23.-** Las notas de débito y de crédito emitidas a través de *Máquinas Fiscales* deben tener una numeración consecutiva y única y contener los requisitos señalados en el Artículo 13 o en el Artículo 15 de esta Providencia, según sea el caso, con excepción de lo establecido en el numeral 1 de los referidos artículos. Igualmente, deben contener el nombre y apellido o razón social y número de Registro Único de Información Fiscal (*RIF*) o cédula de identidad del comprador, en los casos de estar contenidos en la factura, fecha de la operación ajustada, *Número de Registro de la Máquina Fiscal* y número de la factura que soportó la operación.

Este articulado tiene como propósito establecer la posible admisibilidad del

crédito fiscal de la cuota tributaria, originado por una factura que no cumple con los requisitos legales en Impuesto al Valor Agregado, y determinar los efectos sancionatorios y los efectos económicos.

De igual manera se hacen mención de la Providencia N° SNAT/2005/0056, Publicada en Gaceta Oficial N° 38.136 del 28 de febrero de 2005, en la cual se establece:

En los casos en que el impuesto sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el excedente no descontado puede ser traspasado al período de imposición siguiente o sucesiva, hasta su descuento total. Si transcurridos tres (3) períodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación total o parcial del saldo acumulado.

Cuando se refiere a la recuperación total o parcial del saldo acumulado sin descontar, se demuestra que es un sustento para proceder en la cesión de los créditos fiscales.

La compensación es un término amplio que contempla el concepto de cesión, el cual surge cuando los créditos fiscales exigibles y líquidos no tienen una contrapartida de impuesto por pagar, en este caso, dichos créditos pueden ser cedidos a terceros, como estrategia para aprovechar los créditos fiscales acumulados. Para que pueda ser válida la compensación de créditos fiscales es necesario cumplir con el marco legal anteriormente establecido en los Art. 49, y 50 del COT, pero también la Administración Tributaria exige para poder recuperar los excedentes de retenciones, éstas debieron ser declaradas y enteradas por los agentes de retención, ya que sólo serán recuperables las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del Sujeto Pasivo titular.

Dentro del orden jerárquico establecido por Kelsen, tiene luego de la Constitución y el Código Orgánico Tributario, las leyes orgánicas y las Providencias Administrativas, se hace referencia en esta oportunidad a la Providencia Administrativa N° 296 de fecha 30 de junio de 2004, la cual establece en su capítulo II, artículo N° 2, que podrán ser calificados como Sujetos Pasivos Especiales, sometidos al control y administración de la respectiva Gerencia Regional de tributos internos de su domicilio fiscal, los siguientes Sujetos Pasivos: las personas jurídicas, que estén bajo el control de las Gerencias Regionales de Tributos Internos distintos de la región capital, que hubieran obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente a 30.000 U.T., conforme a lo señalado en la última declaración jurada presentada, para el caso de los tributos que se liquiden por períodos anuales, o 2.500 U.T. conforme a lo señalado en cualquiera de las seis últimas declaraciones presentadas en el caso de los tributos que se liquiden en períodos mensuales.

Las personas jurídicas sometidas al control de contribuyentes especiales de la región capital, que hubieran percibido ingresos brutos iguales o superiores a lo equivalente a 120.000 U.T. conforme a lo señalado en la última declaración jurada presentada, para los tributos que se liquiden anualmente, o 10.000 U.T. conforme a lo señalado en una cualquiera de las seis últimas declaraciones presentadas para el caso de los tributos que se liquiden mensualmente.

Todos los Sujetos Pasivos Especiales, que deseen ceder excedentes en retenciones de créditos fiscales, pueden hacerlo siempre y cuando cumplan con lo establecido en el Art. 49 del COT, y demás disposiciones establecidas por la Ley, aplicando los lineamientos para la compensación de créditos fiscales a través del mecanismo de cesión, el cesionario según lo establecido en el Art. 12 de la Resolución 1.661; emitida en julio de 2005, Acerca del Procedimiento de Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los CERT, podrá para todos los efectos, realizar el pago de tributos nacionales, multas y costos procesales o cualquier otro accesorio de

la obligación tributaria principal., mediante los Certificados Especiales de de Reintegro Tributario.

Para ejecutar la extinción de las obligaciones tributarias también es necesario cumplir con el procedimiento establecido por la Administración Tributaria para la compensación y cesión de créditos fiscales en la Providencia Administrativa SNAT/2005/0954 del 8 de Noviembre de 2005, creada con el objeto de requerir, regular y controlar la presentación por parte de los Sujetos Pasivos Especiales la notificación de las compensaciones y cesiones establecidas en los artículos 49 y 50 del COT.

El Sujeto Pasivo Especial que actué como cesionario, debe notificar la compensación ante la oficina de la Administración Tributaria que le sea asignada por su condición, dentro de los 5 cinco días hábiles siguientes de haber sido opuesta. El cedente estará obligado a notificar la cesión dentro de los 3 días hábiles de haber sido efectuada.

Para todos los efectos debe utilizarse siempre los formatos oficiales para las notificaciones emitidos por la Administración Tributaria, los cuales se obtienen a través de la página web: [www.seniat.gov.ve](http://www.seniat.gov.ve) (Sistemasenlinea/formulariosde/seniat/notificaciondecompensaciondecreditosfiscalesynotificaciondecesiondecreditosfiscales).

Así mismo, la Providencia, 0954 establece todos los recaudos que deben acompañar a la notificación de la compensación de créditos fiscales, entre los cuales se encuentran:

Copia del acta constitutiva de la empresa incluyendo las últimas modificaciones, así como copia del acta de asamblea donde se modifico por última vez la junta directiva y el representante legal de la empresa.

Las declaraciones de IVA que sustenten el crédito fiscal compensado.

Cédula de Identidad del Representante legal.

Cancelaciones del impuesto a recuperar realizada por los agentes de retención, que sustenten la existencia y legitimidad del crédito fiscal cedido, de conformidad con lo dispuesto en el segundo aparte del artículo 51 del COT., en concordancia con los Art. 1549 al 1557 del Código Civil. Este recaudo es de suma importancia ya que en materia de cesión de créditos fiscales, el rechazo o impugnación de la compensación por causa de inexistencia o ilegitimidad del crédito cedido, hará surgir responsabilidad personal y solidaria del cesionario y del cedente.

La solicitud de recuperación, deberá indicar, para el caso que resulte favorable, su decisión de compensar o de ceder identificando los tributos, montos y cesionarios; y el tributo sobre el cual el cesionario efectuará la imputación respectiva. La falta de notificación dentro de los lapsos previstos, o la notificación en incumplimiento a lo establecido por la respectiva Providencia, generara las sanciones correspondientes en los términos establecidos en el COT (artículo 103) de la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, numeral 4, acerca de presentar otras declaraciones y comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo, lo que implica multa de 5 UT, y se incrementará en 5 UT por cada nueva infracción, hasta un máxima de 25 U.T., sin perjuicio de las facultades de verificación, fiscalización y determinación que ejerce la administración tributaria).

### **Definición de Términos**

**Archivo TXT:** Es un formato para envío de datos alfanuméricos, basado en columnas organizadas bajo el cual se envía la información a la Administración Tributaria a través del portal diseñado para tales fines.

**Cedente:** Sujeto Pasivo titular original de los créditos fiscales, facultado para compensarlos con impuestos propios o darlos en cesión.

**Cesión:** Transmisión de derechos crediticios derivados de tributos y accesorios, que un sujeto titular o legítimo propietario realiza en favor de otro, al solo efecto de su compensación con deudas tributarias del cesionario con el mismo Sujeto Activo, entregándose el título del crédito.

**Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT):** Son títulos emitidos por la República a través del Ministerio de Finanzas, a efectos de la recuperación de créditos fiscales prevista en el Art. 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Son títulos negociables que pueden compensarse con tributos propios o cederse a terceros.

**Cesionario:** Sujeto Pasivo que adquiere mediante un contrato de cesión los créditos fiscales con el fin de extinguir sus propias obligaciones tributarias.

**Compensación:** es un principio elemental de derecho, conforme al cual se extinguen de pleno derecho y hasta su concurrencia, obligaciones entre dos sujetos que a la vez son acreedores y deudores entre ellos.

**Comprobante de Retención:** Comprobante que están obligados a emitir los agentes de retención a los contribuyentes, por cada retención de impuestos que le practican, en la cual se indica entre otros el monto de lo pagado o abonado en cuenta y la cantidad retenida.

**Créditos Fiscales:** Monto en dinero a favor del contribuyente, en la determinación de la obligación tributaria, que éste puede deducir del débito fiscal para determinar el monto de dinero a pagar al Fisco.

**Débito Fiscal:** A los efectos del cálculo del Impuesto al Valor Agregado (IVA), se denomina débito fiscal a la obligación tributaria derivada de cada una de las operaciones gravadas, la cual se determina aplicando en cada caso la alícuota del impuesto sobre la correspondiente base imponible. El monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.

**Impuestos Directos:** Son aquellos que gravan la manifestación cierta, inmediata y seguras de riqueza.

**Impuestos Indirectos:** Son aquellos impuestos que gravan el consumo de los contribuyentes; se llama indirecto porque no repercute en forma directa sobre los ingresos, sino que recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se traslada a los consumidores a través de los precios. Son los gravámenes establecidos por las autoridades públicas sobre la producción, venta, compra o uso de bienes y servicios y que los productores cargan a los gastos de producción.

**Lineamientos:** Son directrices que dictan la pauta, acerca del como llevar a cabo un plan estratégico que responde a un objetivo general. Representa los pasos a seguir que complementan los objetivos de una investigación.

**Sujeto Pasivo Especial:** Sujeto obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable; en el caso de personas jurídicas son calificados como especiales, cuando sometidos al control y administración de la respectiva Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal, perciben ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de treinta mil Unidades Tributarias (30.000 U. T.), según su última declaración jurada anual presentada.

## CAPÍTULO III

### MARCO METODOLÓGICO

El marco metodológico es el instrumento que enlaza el sujeto con el objeto de la investigación, sin la metodología es casi imposible llegar a la lógica que conduce al conocimiento científico. Según Sabino (2000), la metodología es “un campo mucho más concreto y limitado que se refiere específicamente a la operatoria de este proceso, a las técnicas, procedimientos y herramientas de todo tipo que intervienen en la marcha de la investigación” (p. 37). Es decir, la metodología es aquella que representa la manera de organizar el proceso de la investigación, de controlar sus resultados y de presentar posibles soluciones a un problema que conlleva a la toma de decisiones. Este capítulo debe considerarse como el estudio que ofrece una mejor comprensión de ciertos caminos de la investigación.

#### **Tipo de Investigación**

La presente investigación se apoyó en una investigación de campo de tipo descriptiva, con base documental, donde según Bisquerra. (1998), dice que la investigación de campo “viene dada por la necesidad del investigador de recolectar datos directamente de la realidad, de tal manera que haga posible cerciorarse de las verdaderas condiciones en que se realizan los procesos” (p.84). En la definición anterior se puede apreciar que la investigación de campo es muy útil, ya que el investigador recoge los datos o información más importante para su estudio, pero según los objetivos del trabajo, la investigación de campo puede ser de carácter exploratorio o evolutivo.

Por otra parte, se dice que es descriptiva ya que se limita a interpretar lo que es,

es decir, trabaja sobre la realidad del hecho, se quiere con ello significar que una investigación de tipo descriptiva trata de obtener información acerca del fenómeno o proceso para describir sus implicaciones. Fundamentalmente, está dirigida a dar una visión de como opera y cuales son sus características.

Según Sabino (2002), considera que “La investigación descriptiva, es cuando la preocupación primordial radica en descubrir algunas características fundamentalmente del conjunto del fenómeno, utilizando criterios sistemáticos que permiten poner de manifiesto su estructura o comportamiento”. (p. 51).

Se dice que es documental, ya que son análisis de datos obtenidos de diferentes fuentes de investigación (material bibliográfico documental). Al respecto la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (1998), “se entiende por investigación documental, el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo principalmente en fuentes bibliográficas y documental”. (p. 06).

### **Método de Investigación**

Los lineamientos mediante los cuales se efectuó la presente investigación, fueron el método de la observación, análisis y síntesis, porque con los mismos se siguieron ciertos pasos que permitieron al investigador llegar a los objetivos planteados sobre el problema en estudio. Sabino (2000) define el método de la observación como:

El uso sistemático de nuestros sentidos, en la búsqueda de datos que necesitamos para resolver un problema de investigación. Dicho de otro modo, observar científicamente es percibir activamente la realidad exterior, orientándonos hacia la recolección de datos previamente definidos como el interés en el curso de una investigación (p. 157).

Por tal definición, se puede decir que la observación es un método para reunir información visual sobre lo que realmente ocurre, lo que el objeto de estudio hace o cómo se comporta en la realidad, para ello, el investigador realizará visitas a las empresas objeto de estudio, con el fin de visualizar la temática de esta investigación. Éste es un procedimiento muy importante, ya que con ella, se podrá definir qué se quiere observar y cuáles serán los posibles resultados.

Con respecto al análisis, Méndez (1999) afirma que “inicia su proceso de conocimiento por la identificación de cada una de las partes que caracterizan una realidad; de este modo podrá establecer las relaciones causa-efecto entre los elementos que componen su objeto de investigación” (p. 136).

Como se observa, para analizar se estudiaron por separado las partes que componen el objeto, para su estudio a profundidad, explorando para ello los créditos fiscales como estrategia financiera, para luego reconstruirlas a través de la síntesis, lo que llevó a entender el funcionamiento y los efectos de los mismos. Estos métodos de análisis y síntesis son aspectos relacionados el uno con el otro, donde la unión de ambos conllevó al logro de los objetivos planificados y al alcance de las conclusiones y recomendaciones pertinentes.

## **Población y Muestra**

### **Población**

Tamayo y Tamayo (2003) afirma que la población es “la totalidad del fenómeno a estudiar, donde las unidades de población poseen una característica común, la que se estudia y da origen a los datos de la investigación” (p. 90). De tal manera que la población representa el conjunto de todos los individuos ya sean objetos, personas, eventos, entre otros., en los que se desea estudiar el fenómeno.

Éstos deben reunir las características de lo que es el objeto de estudio y son los que hacen referencia a cada uno de los elementos de los que se obtiene la información. La población que conformó esta investigación fue tomada con las cinco (5) representantes del Área Tributaria de las empresas importadoras de equipos médicos. Macclínica, C.A. , Medicenter, C.A., Uroequipos del Centro, C. A., Localmedi, C. A. y Medimport, C. A.

### **Muestra**

Cuando no es posible medir cada uno de los individuos de una población, se toma una muestra representativa de la misma. En este sentido, Sabino (2000) define la muestra como “un conjunto de unidades, una porción del total, que nos represente la conducta del universo total. Una muestra, en un sentido más amplio, no es más que eso, una parte respecto al todo constituido por el conjunto llamado universo” (p. 124). Por tal motivo, la muestra representa una parte, sector o porción de la población determinada, que permite considerarla como representativa de ella, cuando en cualquier tipo de estudio se trata de obtener conclusiones generales acerca de la misma. Esta investigación se basó específicamente en el muestreo censal, definido por Méndez (1995) como una técnica donde: “El investigador selecciona la totalidad de la población, sin que exista criterio de exclusión” (p. 149).

En el caso de esta investigación, la muestra quedó representada por el total de la población, es decir, cinco (5) representantes del Área Tributaria de las empresas importadoras de equipos médicos Macclínica, C.A. , Medicenter, C.A., Uroequipos del Centro, C. A., Localmedi, C. A. y Medimport, C. A.

### **Técnicas o Instrumentos de Recolección de la Información**

Sobre esta materia, Sabino (2000) define un instrumento de recolección de

datos como “cualquier recurso de que se vale el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información” (p. 242). Por su parte, Hernández, Fernández y Baptista (2006) define este instrumento como “aquel que registra datos observables que representan verdaderamente a los conceptos o variables que el investigador tiene en mente” (p. 242).

En virtud de lo anterior, las técnicas de recolección de datos son las distintas formas o maneras de obtener la información pertinente para desarrollar la investigación en estudio; y en la presente se utilizó la técnica de la encuesta, aplicada a los cinco (5) representantes del Área Tributaria de las empresas que conformaron la muestra, mediante el cuestionario, el cual es un instrumento definido por Pardinas (2001) como “un sistema de preguntas que tiene como finalidad obtener datos para una investigación” (p. 117). A esta definición se le añade el hecho de que el mismo debe estar dispuesto en una plataforma escrita por un procedimiento de preguntas previamente recopiladas que tiene por finalidad adquirir datos aptos de ser posteriormente analizados e interpretados por el investigador. Por último, se hizo uso de otras técnicas, como lo son la lectura, paráfrasis y resumen de datos documentales, debido a que se consultarán fuentes bibliográficas y electrónicas, por lo que su uso facilitará la comprensión y el análisis de la problemática estudiada.

## **Validez del Instrumento**

### **Validez**

La validez se establece previamente a la aplicación del instrumento, el cual debe ser sometido al juicio de expertos que tengan relación con la temática a investigar, Para Sabino (2000) está se refiere a “la capacidad de la escala para medir las cualidades para los cuales a sido construido y no otras parecidas” (p. 92) Según la definición anterior la validez puede definirse como el grado en que un instrumento

mide lo que se plantea medir, implica en otras palabras descubrir lo que en el mismo se quiere evaluar.

Para realizar la validación del instrumento en esta investigación, se seleccionó un grupo de tres especialistas que están relacionados con los temas tratados en el problema a estudiar, para que analicen el instrumento y le den su aprobación y observaciones al mismo.

### Confiabilidad

Este índice medirá confiabilidad a partir de la consistencia interna de los ítems, entendiendo por tal, el grado en que los ítems de una escala se correlacionan entre sí. Este coeficiente dará un índice que expresará si los instrumentos son confiables, siendo posible aplicarlos a la muestra del estudio. Tamayo y Tamayo (2003), define la confiabilidad como “obtención que se logra cuando aplicada una prueba repetidamente a un mismo individuo o grupo, o al mismo tiempo por investigadores diferentes, da iguales o parecidos resultados” (p.206). En el caso de esta investigación, y dadas las características de los instrumentos, se utilizó como medida de confiabilidad el método de la Fórmula 20 de Kuder Richardson para medir la consistencia de los ítems.

$$K1^{20} = \frac{K}{K-1} \left[ 1 - \frac{\sum p \cdot q}{S^2 \cdot t} \right]$$

$$K1^{20} = \frac{15-1}{15} \left[ 1 - \frac{3.4080 - 2.1275}{3.4080} \right] = 0.916 * 1 - 0.3757 = 0.916 * 0.6242 = 0.60$$

El resultado obtenido es de 0,60 evidenciándose una alta confiabilidad.

### **Técnicas de Análisis de la Información**

El propósito del análisis de información o de resultados es el de resumir los hallazgos encontrados de forma tal que proporcionen respuestas a las interrogantes de investigación. La información que se obtuvo mediante el cuestionario se procesó aplicando las técnicas de la Estadística descriptiva, que permitió organizar y clasificar los datos para representarlos en tablas y gráficos y hacerles el análisis cuantitativo el cual es citado por Sabino (2000) como la que “se efectúa, naturalmente, con toda información numérica resultante de la investigación” (p. 95); para de esa forma comprender e interpretar de manera objetiva y sin juicios, los créditos fiscales como estrategia financiera.

El análisis se llevó a cabo mediante la utilización de la técnica de distribución de frecuencia, a fin de determinar la frecuencia absoluta (expresada en números) con que se repiten tanto las preguntas afirmativas, negativas y no aplica (N/A) por cada aspecto o ítems y lograr conocer el porcentaje que representa cada uno de ellos, para luego proceder al análisis respectivo que sustente el diagnóstico de las valuaciones.

De igual forma, los datos que se obtuvieron a través de las preguntas abiertas del cuestionario y del guión de observación le fueron aplicados el análisis cualitativo del cual Sabino (2000) también menciona que son los datos recogidos mediante fichas de uno u otro tipo, en este sentido, se analizó lo relacionado con los créditos fiscales de las empresas en estudio, mediante las respuestas abiertas y la observación realizada por el investigador en el lugar de estudio, para de esta forma obtener información más exacta y así obtener resultados confiables.

### **Fases de la Investigación**

Según Morles (2004), las fases de la investigación “revelan la secuencia lógica

que deben cumplirse en el proceso investigativo” (p.118). A continuación se indican las siguientes fases, a través de las cuales se realizará la presente investigación:

**Fase I Contexto situacional.** Se describió la problemática encontrada de acuerdo con los síntomas detectados, las posibles causas y las consecuencias que de éstos se generan. Luego se formularon los objetivos y se justifica la investigación, planteando el alcance que se pretende con el desarrollo de la misma.

**Fase II Marco Referencial.** Se presentaron los antecedentes de investigaciones que guardaron relación con el presente estudio; las bases teóricas, bases legales y la operacionalización de variables.

**Fase III Metodología.** Contiene la modalidad, el tipo y diseño de la investigación. Además, se define la población y muestra; las técnicas e instrumentos de recolección de datos, validez, las técnicas de análisis de datos y las fases de la investigación.

**Fase IV Procedimiento y resultados.** Se elaboran y aplican los instrumentos. Los datos que resultaron fueron analizados con las técnicas respectivas.

**Fase V Conclusiones y Recomendaciones.** Los resultados del estudio permitirán establecer las conclusiones y formular las recomendaciones a que haya lugar.



### Cuadro 3

#### Operacionalización de las Variables

**Objetivo General:** Analizar el proceso de recuperación de los créditos fiscales como estrategia financiera de las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua.

Objetivos Específicos	Variables	Dimensiones	Indicadores	Instrumentos	Ítems
Determinar el conocimiento que tienen las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua sobre la recuperación de los créditos fiscales.	Conocimiento de las empresas sobre la recuperación de los créditos fiscales	Procesos	- Conocimiento - Excedentes Fiscales - Mecanismo de Cesión - Debito Fiscal - Riesgos de fraude	Cuestionario	1 2,3 4 5 6
Diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por partes de las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua, establecidas por la Administración Tributaria en la recuperación de los créditos fiscales.	Cumplimiento de la obligaciones tributarias	Elementos	- Ingresos Brutos - Venta de mercancías - Liquidez Monetaria - Gestión Tributaria - Efectividad - Beneficio	Cuestionario	7 8 9 10 11 12 13 14 15
Describir los procesos que contempla la administración tributaria para la recuperación de los créditos fiscales que deben llevar a cabo las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua como estrategia financiera.	Procesos que contempla la Administración Tributaria	Recuperación	- Obligación Tributaria - Declaración Estimada - Rentabilidad	Documental art. 43 y 44 IVA	

**Fuente:** Espinoza (2013)

## **CAPÍTULO IV**

### **ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS**

#### **Presentación de los Resultados**

Una vez determinados los resultados que dan respuesta a los objetivos formulados, se procedió a tabular, para luego mostrar cuantitativamente y en forma individual, los valores absolutos (frecuencia) de las respuestas obtenidas, así como su respectivo valor porcentual dando lugar a un cuadro estadístico. El análisis cualitativo según Tamayo y Tamayo (2001) “es la interpretación de los valores numéricos, con la intención de evaluar la veracidad de la información”. (p. 56). Una vez obtenidos los datos arrojados por cada ítem, permitió al investigador mostrar el carácter cuantitativo de los valores absolutos (frecuencia), así como el respectivo valor porcentual. Por tal razón, la técnica empleada radica en la estadística descriptiva, la cual según Sabino, (2000), “Consiste en describir los datos mediante los instrumentos más precisos, a fin de establecer de manera clara los mismos. (p.182).

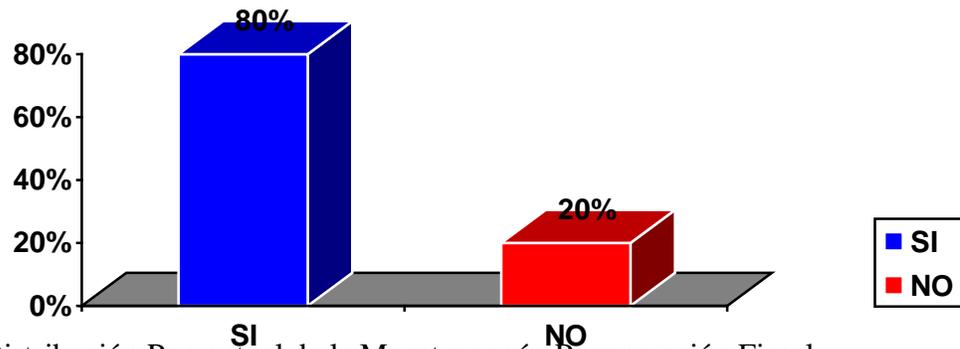
Dentro de este marco, para la tabulación de los datos se emplearon los cuadros estadísticos, que no son más que la presentación tabulada de los datos en frecuencia y porcentaje. Al respecto, Valera (1999) afirma que el cuadro estadístico “Es aquel que presenta información en forma conveniente, útil y comprensible, donde se utilizan conjunto finitos para presentar, organizar y analizar datos, comparándolos y luego comunicándolos. (p. 36). En tal sentido, los datos obtenidos fueron llevados a determinar porcentaje, a través de una regla de tres simple, basada en:  $\text{Porcentaje} = \frac{\text{Frecuencia}}{\text{Muestra}} \times 100\%$ .

**Objetivo 1.** Determinar el conocimiento que tienen las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua sobre la recuperación de los créditos fiscales.

**Ítem 1.** ¿Tiene usted conocimiento de la recuperación de los créditos fiscales a los cuales esta sujeta las empresas importadoras de equipos médicos?

**Cuadro 4**  
**Recuperación Fiscal**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	4	80%
NO	1	20%
TOTAL	5	100%



**Gráfico 1.** Distribución Porcentual de la Muestra según Recuperación Fiscal.

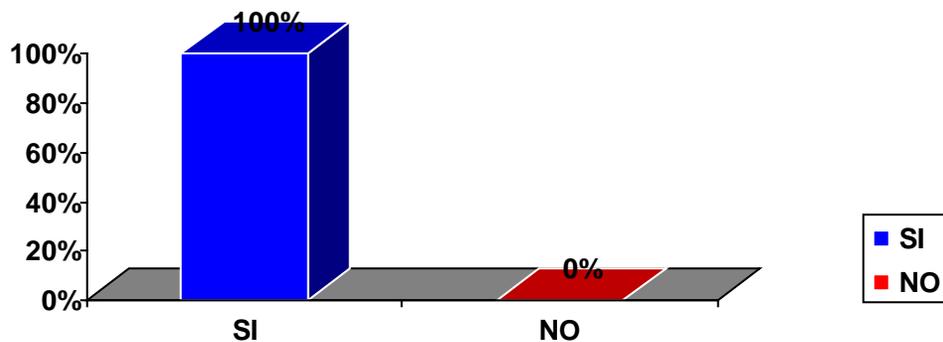
### **Análisis e Interpretación**

Un ochenta por ciento (80%) de la muestra manifestó que si tiene conocimiento de la recuperación de los créditos fiscales a los cuales están sujetas las empresas, ya que estos créditos son producto de retención, es aquel monto en dinero que se deduce en el momento de pago o abono en cuenta a favor del contribuyente que realiza la venta del servicio, en la determinación de la obligación tributaria. Por otra parte un veinte por ciento (20%) evidenció que no.

**Ítem 2.** ¿Los excedentes fiscales son susceptibles de adquisición en el mercado de créditos fiscales por las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay Estado Aragua?

**Cuadro 5**  
**Excedentes Fiscales**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



**Gráfico 2.** Distribución Porcentual de la Muestra según Excedentes Fiscales.

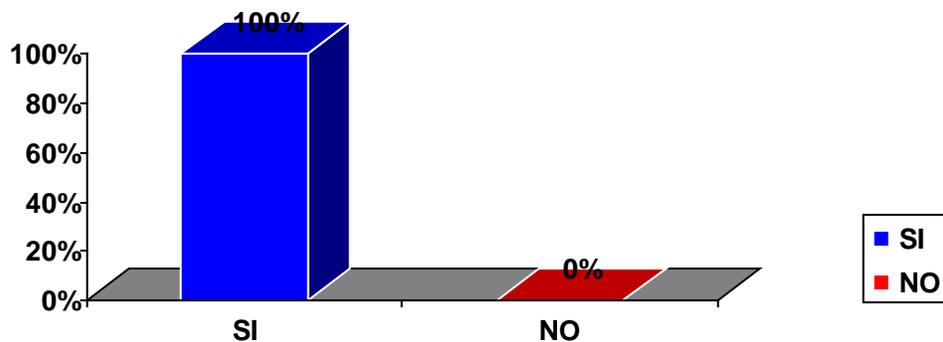
### **Análisis e Interpretación**

Según los resultados que reporta el gráfico anterior, se tiene que un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que los excedentes fiscales son susceptibles de adquisición en el mercado de créditos fiscales por estas empresas importadoras de equipos médicos que son certificadas por el SENIAT a través de los Impuestos al Valor Agregado, Retenciones e Impuestos al Valor Agregado.

**Ítem 3.** ¿Las empresas importadoras de equipos médicos es objeto de aplicación de excedentes fiscales?

**Cuadro 6**  
**Excedentes Fiscales**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



**Gráfico 3.** Distribución Porcentual de la Muestra según Excedentes Fiscales.

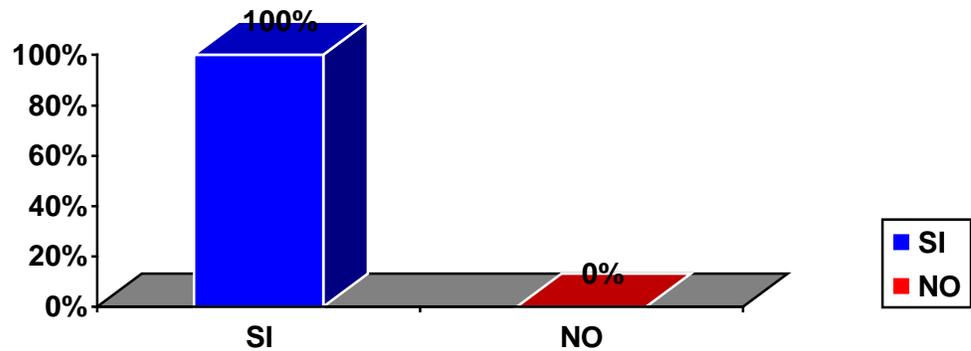
### **Análisis e Interpretación**

Un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que si, ya que los excedentes fiscales susceptibles de adquisición por las empresas en estudio, son todos aquellos créditos fiscales que por ser líquidos, exigibles y no prescritos; y que la Administración Tributaria haya emitido un Certificado Especial de Reintegro Tributario en físico o electrónicos (CERT), es garantía de los mismos, son de procedencia legítima, y que en futuro no traerá inconvenientes con él.

**Ítem 4.** ¿La empresa aplica lineamientos para la compensación de créditos fiscales a través del mecanismo de cesión?

**Cuadro 7**  
**Mecanismo de Cesión**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



**Gráfico 4.** Distribución Porcentual de la Muestra según Mecanismo de Cesión.

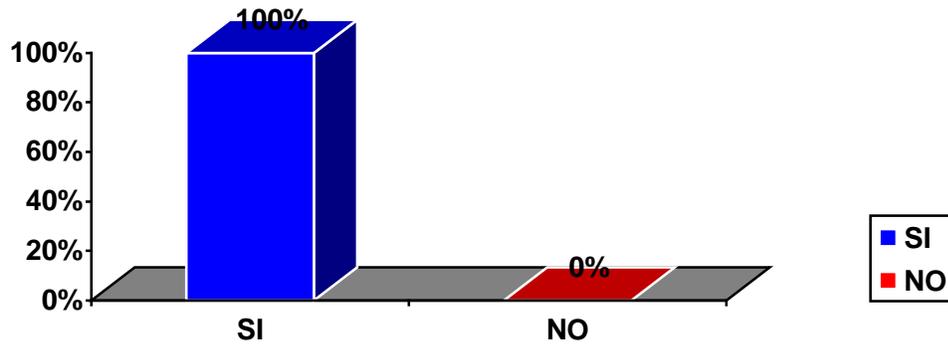
### **Análisis e Interpretación**

Un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que si, ya que todos los Sujetos Pasivos Especiales, que deseen ceder excedentes en retenciones de créditos fiscales, pueden hacerlo siempre y cuando cumplan con lo establecido en el Art. 49 del COT, y demás disposiciones establecidas por la Ley, aplicando los lineamientos para la compensación de créditos fiscales a través del mecanismo de cesión.

**Ítem 5.** ¿El debito fiscal representa una obligación para la empresa?

**Cuadro 8**  
**Debito Fiscal**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



**Gráfico 5.** Distribución Porcentual de la Muestra según Debito Fiscal.

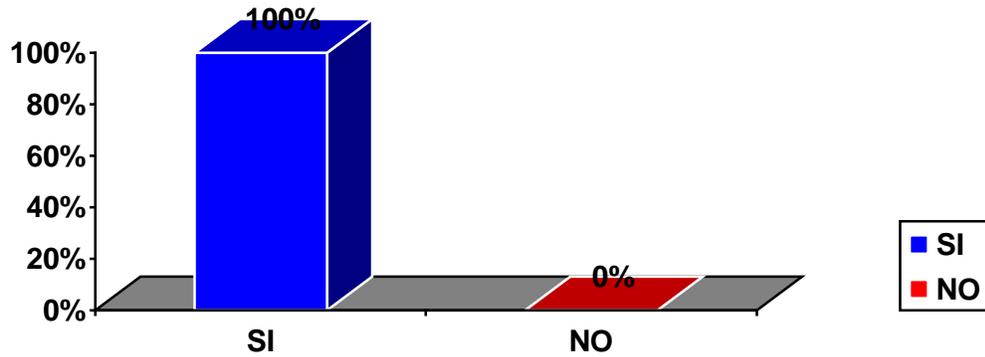
### **Análisis e Interpretación**

Un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que el debito fiscal representa una obligación para la empresa. Al monto de los débitos fiscales determinados conforme a esta Ley, se agregarán los ajustes de tales débitos derivados de las diferencias de precios, reajustes y gastos; intereses, incluso por mora en el pago; las diferencias por facturación indebida de un débito fiscal inferior al que corresponda, y, en general, cualquier suma trasladada a título de impuesto en la parte que exceda al monto que legalmente fuese procedente, a menos que se acredite que ella fue restituida al respectivo comprador, adquirente o receptor de los servicios.

**Ítem 6.** ¿Las empresas corre riesgos de fraude, debido que pudieran ser los créditos fiscales no totalmente exigibles y líquidos?

**Cuadro 9**  
**Registro de Fraude**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



**Gráfico 6.** Distribución Porcentual de la Muestra según Registro de Fraude.

### **Análisis e Interpretación**

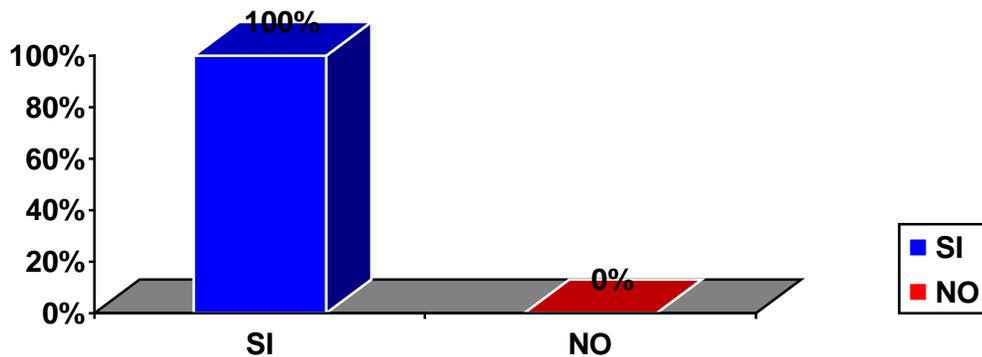
Un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que si, ya que la empresa corre riesgo de fraude, debido que pudieran ser no totalmente exigibles y líquidos, pudiendo acarrear sanciones por parte del fisco nacional, causando gastos innecesarios.

**Objetivo 2.** Diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por partes de las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua, establecidas por la Administración Tributaria en la recuperación de los créditos fiscales.

**Ítem 7.** ¿La gestión tributaria es un elemento importante para el crecimiento de la economía de las empresas?

**Cuadro 10**  
**Gestión Tributaria**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



**Gráfico 7.** Distribución Porcentual de la Muestra según Gestión Tributaria.

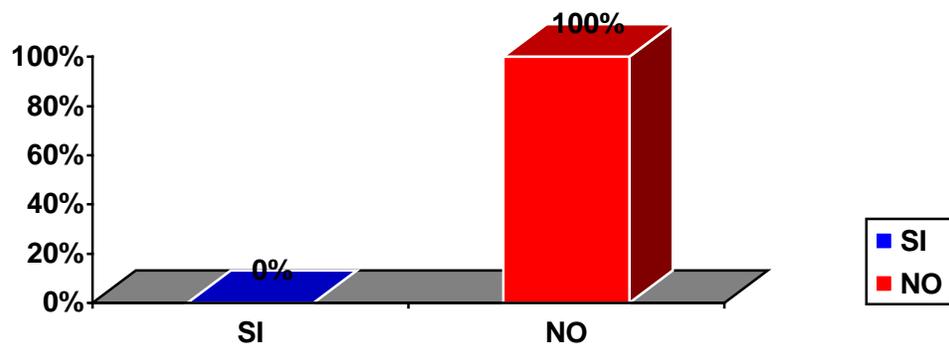
### **Análisis e Interpretación**

Un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que sí, ya que la gestión tributaria permite incentivar el crecimiento a determinados sectores, de este modo la gestión tributaria es un elemento importante porque va ayudar a crecer, mantener o decrecer la economía de una empresa en la medida que los indicadores de gestión se hayan llevado en forma eficiente a través de estrategias. Si la gestión tributaria es óptima atrae inversión.

**Ítem 8.** ¿Se evidencia efectividad en el proceso de recuperación de créditos fiscales en la empresa?

**Cuadro 11**  
**Efectividad**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	0	0%
NO	5	100%
TOTAL	5	100%



**Gráfico 8.** Distribución Porcentual de la Muestra según Efectividad.

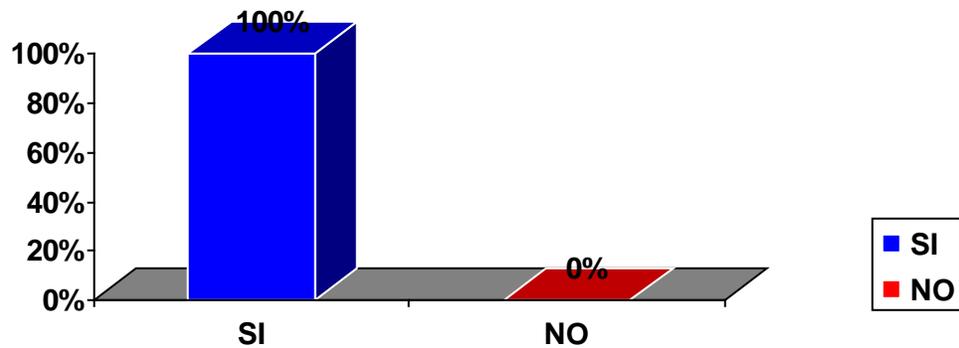
### **Análisis e Interpretación**

Según los resultados que reporta el gráfico anterior, un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que no, ya que la misma presenta cantidades significativas en los activos, arrojando un monto excedente de aproximadamente por cada una de las empresas entre 40 millones y 60 millones de bolívars fuertes, debido a las retenciones de IVA realizadas por terceros; situación que se originó dado que una gran porción de sus clientes son contribuyentes especiales y, por lo tanto, reciben un número considerable de comprobantes de retención de Impuesto al Valor Agregado muy por encima de lo que puede aprovechar compensando con el IVA por pagar de un período, lo que trae como consecuencia una disminución en el flujo de efectivo que disponen las empresas.

**Ítem 9** ¿Representa un beneficio para la empresa la recuperación de los créditos fiscales a través de una estrategia financiera?

**Cuadro 12**  
**Recuperación Fiscal**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



**Gráfico 9.** Distribución Porcentual de la Muestra según Recuperación Fiscal.

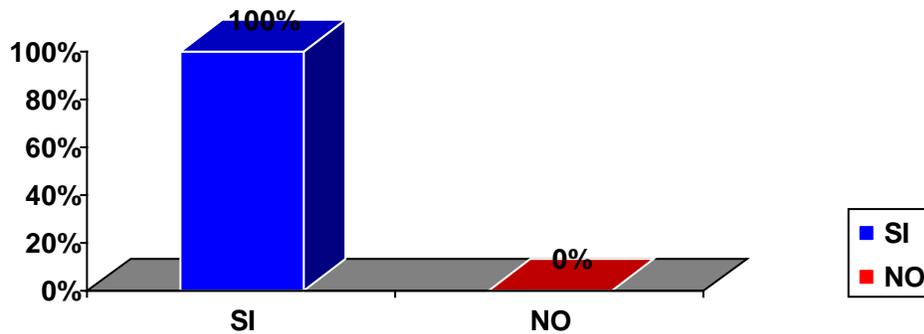
### **Análisis e Interpretación**

Un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que si representa un equilibrio económico para la empresa la recuperación de los créditos fiscales a través de estrategias financieras, ya que estos representan un derecho a favor de la empresa, equivalen al impuesto recargado en las facturas de compra y de utilización de servicios, y en el caso de importaciones, el impuesto pagado por la importación de especies; a través de los cuales el titular puede disminuir su impuesto a pagar de un determinado período; surge, por la diferencia entre débito fiscal y el crédito fiscal facturado.

**Ítem 10.** ¿La empresa cumple con la obligación tributaria derivada de cada una de las operaciones gravadas?

**Cuadro 13**  
**Obligación Tributaria**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



**Gráfico 10.** Distribución Porcentual de la Muestra según Obligación Tributaria.

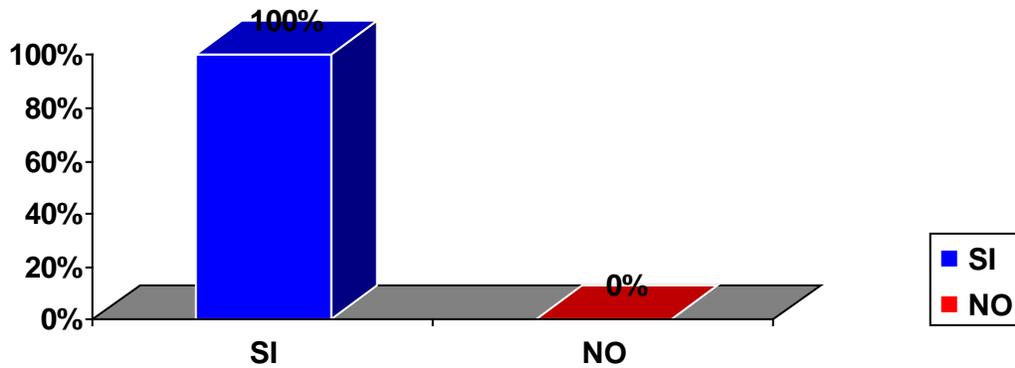
### **Análisis e Interpretación**

Un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que cumple con las operaciones tributarias derivada de cada una de las operaciones gravadas, para el buen funcionamiento y aplicación del ordenamiento jurídico con respecto a la recuperación de créditos fiscales en materia del IVA y, en este sentido se beneficiarán dichas empresas.

**Ítem 11** ¿Las empresas importadoras de equipos médicos realiza la declaración estimada?

**Cuadro 14**  
**Declaración Estimada**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



*Gráfico 11.* Distribución Porcentual de la Muestra según Declaración Estimada.

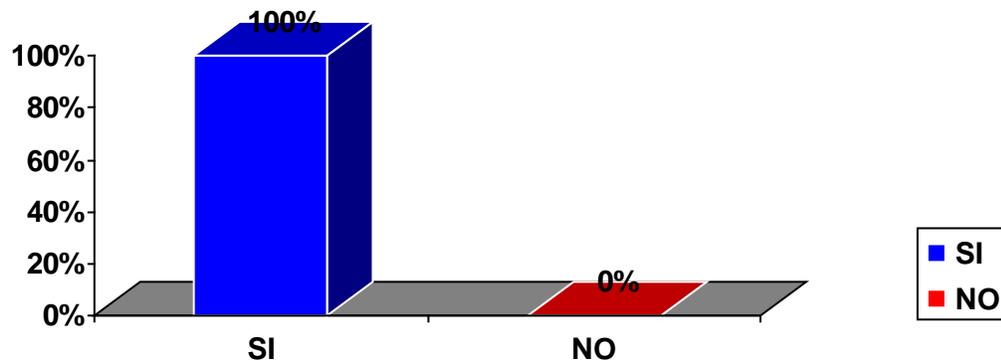
### **Análisis e Interpretación**

Un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que sí, ya que durante un ejercicio fiscal el contribuyente, realiza una declaración estimada y al final de año cuando se realice la declaración definitiva, rebajando las retenciones que fue objeto durante el enriquecimiento neto durante el año, esta rebaja pudiera originar un excedente fiscal trasladable para otro año fiscal.

**Ítem 12.** ¿Los créditos fiscales se adquieren por debajo del valor nominal, el cual genera una rentabilidad para la empresa?

**Cuadro 15**  
**Rentabilidad**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



*Gráfico 12.* Distribución Porcentual de la Muestra según Rentabilidad.

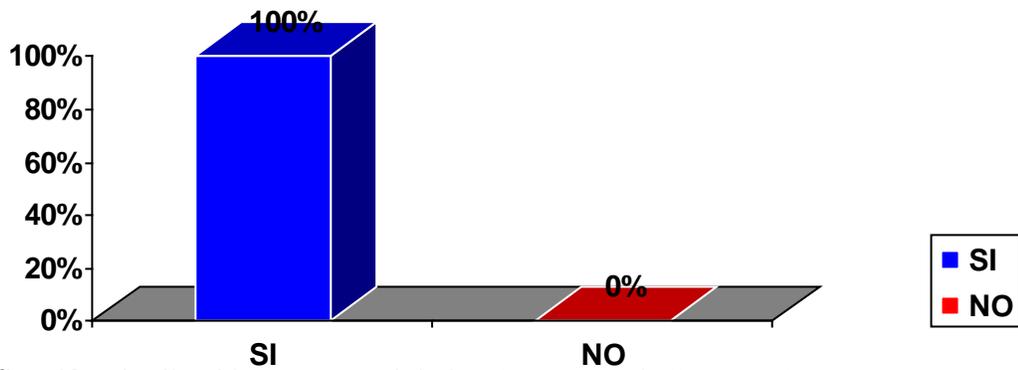
### **Análisis e Interpretación**

Un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que al adquirir los créditos fiscales por debajo del valor nominal, genera una ganancia para las empresas. Esto se realiza a través de un contrato de cesión donde se traslada el cambio de titularidad de los créditos a un precio descontado del valor nominal.

**Ítem 13.** ¿Las retenciones gravan los ingresos brutos o enriquecimiento netos de las empresas?

**Cuadro 16**  
**Ingresos Brutos**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



**Gráfico 13.** Distribución Porcentual de la Muestra según Ingresos Brutos.

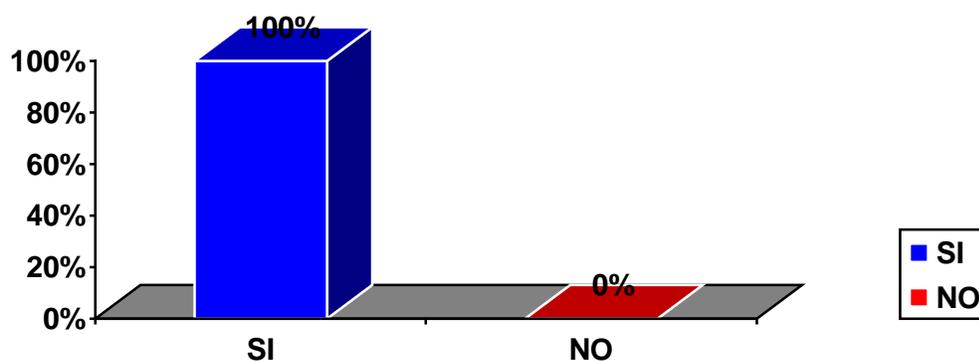
### **Análisis e Interpretación**

Un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que las retenciones gravan los ingresos brutos o enriquecimiento netos de la empresa. Las retenciones gravan los ingresos brutos o enriquecimientos netos de las personas jurídicas o naturales, se considera un anticipo de los impuestos del ejercicio gravable que deben pagar los sujetos pasivos.

**Ítem 14.** ¿Las empresas importadoras de equipos médicos al vender su mercancía fuera del Territorio Nacional grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes?

**Cuadro 17**  
**Venta de Mercancía**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



**Gráfico 14.** Distribución Porcentual de la Muestra según Venta de Mercancía.

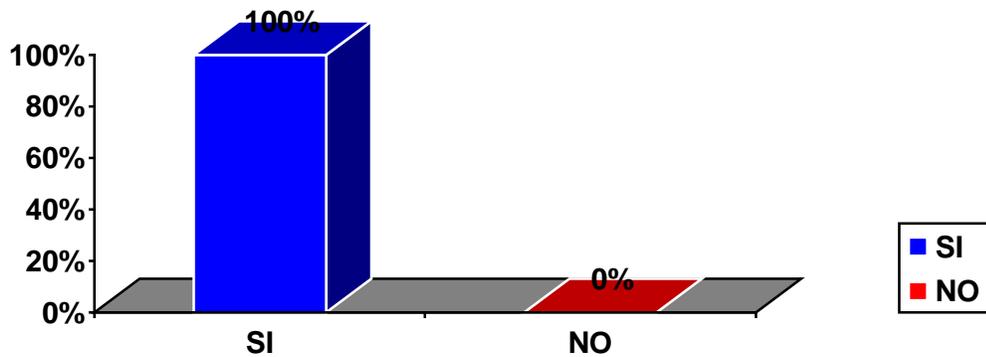
### **Análisis e Interpretación**

Un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que si, las empresas al vender su mercancía fuera del territorio nacional grava enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes.

**Ítem 15.** ¿Para las empresas importadoras de equipos médicos los créditos fiscales incrementan la liquidez monetaria?

**Cuadro 18**  
**Liquidez Monetaria**

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	5	100%
NO	0	0%
TOTAL	5	100%



*Gráfico 15.* Distribución Porcentual de la Muestra según Liquidez Monetaria.

### **Análisis e Interpretación**

Un cien por ciento (100%) de la muestra manifestó que sí, ya que a través de los créditos fiscales se incremento de la liquidez monetaria, permitiendo cumplir con las obligaciones con terceros con puntualidad, inversiones bien sea en inventarios u otros mecanismos financieros y evitar la solicitud de préstamos bancarios, entre otros.

**Objetivo 3.** Describir los procesos que contempla la administración tributaria para la recuperación de los créditos fiscales que deben llevar a cabo las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua como estrategia financiera.

La recuperación de los créditos fiscales, contemplan procesos que deben llevar a cabo las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, estado Aragua como estrategia financiera, que se encuentran establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en los artículos 43 y 44 que señalan a continuación:

**Artículo 43.** Los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes o servicios de producción nacional, tendrán derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación.

Las empresas mixtas reguladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos serán asimiladas a los contribuyentes ordinarios exportadores, a los efectos de la aplicación del régimen de recuperación de créditos fiscales previstos en la presente Ley, por las ventas de hidrocarburos naturales efectuadas en el país a Petróleos de Venezuela, S.A. o a cualquiera de las filiales de éstas.

El procedimiento para establecer la procedencia de la recuperación de los créditos fiscales, así como los requisitos y formalidades que deban cumplir los contribuyentes, serán desarrollados mediante Reglamento.

La Administración Tributaria podrá disponer la creación de un registro especial que distinga a este tipo de contribuyentes, a los solos efectos de su control. Asimismo, podrá exigir a los contribuyentes que soliciten recuperación de créditos fiscales que constituyan garantías suficientes a objeto de proteger los derechos de la República. El procedimiento para la constitución, liberación y ejecución de las mismas, será establecido mediante Reglamento.

Se admitirá una solicitud mensual y deberá comprender los créditos fiscales

correspondientes a un solo período de imposición, en los términos previstos en esta Ley. El lapso para la interposición de la solicitud será establecido mediante Reglamento.

El presente artículo será igualmente aplicable a los sujetos que realicen exportaciones totales o parciales de bienes o servicios nacionales exentos o exonerados, siempre y cuando estén inscritos en el registro especial supra mencionado.

La Administración Tributaria deberá pronunciarse sobre la procedencia o no de la solicitud presentada en un lapso no mayor de treinta (30) días hábiles, contados a partir 19 Gaceta Oficial N° 38.435 de fecha 12 de mayo de 2006 de la fecha de su recepción definitiva, siempre que se hayan cumplido todos los requisitos que para tal fin disponga el Reglamento.

Cuando se trate de empresas con más de doscientas (200) operaciones de exportación por período, la Administración Tributaria podrá disponer un lapso especial no mayor al establecido en el artículo 206 del Código Orgánico Tributario.

La recuperación de los créditos fiscales sólo podrá efectuarse mediante la emisión de certificados especiales de reintegro tributario, los cuales podrán ser cedidos o utilizados para el pago de tributos nacionales, accesorios de la obligación tributaria, sanciones tributarias y costas procesales.

La recuperación a que hace referencia el párrafo anterior operará sin perjuicio de la potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria, quién podrá en todo momento determinar la improcedencia de la recuperación comprobada.

En caso que la Administración Tributaria no se pronuncie expresamente sobre la solicitud presentada dentro del plazo previsto en este artículo, el contribuyente o responsable podrá optar, en cualquier momento y a su solo criterio, por esperar la decisión o por considerar que el vencimiento del plazo aludido equivale a la denegatoria de la solicitud, en cuyo caso podrá interponer el recurso contencioso tributario previsto en el Código Orgánico Tributario.

Parágrafo Único: A efectos de obtener la recuperación prevista en éste artículo,

el contribuyente exportador deberá presentar una solicitud ante la Administración Tributaria, indicando en ésta el monto del crédito fiscal a recuperar, el cual deberá ser calculado de acuerdo con lo siguiente:

1. Si para el período solicitado, los contribuyentes exportadores realizaren también ventas internas, sólo tendrán derecho a recuperar los créditos fiscales imputables a las exportaciones. En este caso, el monto del crédito fiscal a recuperar se determinará de acuerdo con el siguiente mecanismo:

a) Se calculará el crédito fiscal deducible del período, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 34 de esta Ley.

b) Al crédito fiscal deducible del período se le sumará el excedente del crédito fiscal deducible del período anterior, si lo hubiere, obteniéndose el crédito fiscal total deducible del período.

c) Al crédito fiscal total deducible del período se le restará el monto de los débitos fiscales del período, obteniéndose el crédito fiscal no deducido.

d) Por otra parte, se procederá a calcular el crédito fiscal recuperable, el cual se obtendrá al multiplicar el crédito fiscal total deducible del período por el porcentaje de exportación. El porcentaje de exportación se obtendrá al dividir las ventas de exportación del período entre las ventas totales del mismo período multiplicados por cien (100). e) Una vez calculado el crédito fiscal no deducido y el crédito fiscal recuperable, se determinará cuál de los dos es el menor y éste se constituirá en el monto del crédito fiscal a recuperar para el período solicitado.

2. Si para el período solicitado, los contribuyentes exportadores sólo efectuaren ventas de exportación, el crédito fiscal a recuperar será el crédito fiscal no deducido del período referido en el literal c) del numeral 1 de este párrafo. En ningún caso, el monto del crédito fiscal a recuperar determinado conforme a lo descrito en los numerales 1 y 2 de este párrafo, podrá exceder al monto del crédito fiscal máximo recuperable del período, el cual se obtendrá al aplicar la alícuota impositiva vigente al total de las exportaciones correspondientes al período de imposición objeto de la solicitud.

En este caso, el monto del crédito fiscal a recuperar corresponderá al monto del crédito fiscal máximo recuperable del período. Asimismo, cuando el monto del crédito fiscal a recuperar, obtenido según lo descrito anteriormente, sea menor al monto del crédito fiscal no deducido, la diferencia se trasladará como excedente al período de imposición siguiente.

**Artículo 44.** A los fines del pronunciamiento previsto en el artículo anterior, la Administración Tributaria deberá comprobar, en todo caso, que se hayan cumplido los siguientes requisitos:

1. La efectiva realización de las exportaciones de bienes o servicios, por las cuales se solicita la recuperación de los créditos fiscales.
2. La correspondencia de las exportaciones realizadas, con los períodos respecto al cual se solicita la recuperación.
3. La efectiva realización de las ventas internas, en el período respecto al cual se solicita la recuperación.
4. La importación y la compra interna de bienes y recepción de servicios, generadores de los créditos fiscales objeto de la solicitud.
5. Que los proveedores nacionales de los exportadores sean contribuyentes ordinarios de este impuesto.
6. Que el crédito fiscal objeto de solicitud, soportado en las adquisiciones nacionales, haya sido registrado por los proveedores como débito fiscal conforme a las disposiciones de esta ley.

El Reglamento establecerá la documentación que deberá acompañarse a la solicitud de recuperación presentada por el contribuyente, a los efectos de determinar el cumplimiento de los requisitos previstos en este artículo.

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **Conclusiones**

Mediante el presente trabajo de investigación se logro determinar que existe una deficiencia en materia de recuperación de créditos fiscales, este hecho fue evidente al verificar que del total de la muestra tomada para medir este aspecto en el ítem correspondiente, hubo un porcentaje de la muestra que manifestó no conocer este instrumento esta circunstancia constituye un elemento preocupante ya que en estos momentos en que las empresas en estudio han tenido que sobreponerse a muchas variables de orden político y legislativo, el momento hace necesario que los profesionales encargados del área tributaria de estas empresas manejen de manera eficiente y efectiva cualquier oportunidad que pudiera presentarse en materia tributaria y que permita de modo alguno el diseño e implementación de estrategias financieras basadas en instrumento tributario es decir bajo ninguna circunstancia se puede dejar de aprovechar el uso de algún medio fiscal que permita la provisión de recursos financieros por el simple hecho de desconocer su existencia, en tal sentido deben ser los encargados del área tributaria de las empresas en estudio los mayores interesados en exigir a la administración tributaria una mayor difusión de estos derechos tributarios señalados en la ley y de poco conocimiento por parte de los contribuyentes, todo esto producto del desequilibrio existente en la cultura tributaria aplicada por el ente rector de esta materia que no es otro que el enfoque a un eficiente sistema de recaudación, dejando a un lado la atención integral que deben recibir los contribuyentes en el momento de exigir sus derechos.

En lo relativo a el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas por la administración tributaria para la recuperación de los créditos fiscales por parte de las empresas en estudio es obvio ya que para poder por este tipo de beneficios tributarios se debe cumplir a cabalidad todos los requisitos y pasos que exigen las normativas legales establecidas para tal fin es imperante indicar que una de las obligaciones fiscales que tiene mucha importancia es la relativa a la condición de existencia y legitimidad que deben tener los créditos fiscales excedentes, es decir se debe demostrar con documentación probable que los mismos son exigibles, líquidos no prescritos y no compensados la carencia de esta cualidad acarrearía responsabilidad personal entre los sujetos pasivos solicitantes de esta acción fiscal del mismo modo el no cumplimiento de otras obligaciones tributarias que en este particular sea exigida conllevaría a rechazo del acto administrativo de recuperación de créditos fiscales generando este hecho una pérdida de tiempo y de dinero invertido en la consecución de este derecho, de tal manera que cumplir con estas obligaciones tributarias es estrictamente necesario hacerlo, la disposición de cumplir con esta exigencia existe por parte de los sujetos pasivos aquí estudiados ya que los más interesados en lograr este objetivo ya que esto les brindaría una herramienta tributaria que permitiría generar recursos para equilibrar su flujo de efectivo.

En lo que respecta a los procesos que contemplan la administración tributaria para la recuperación de los créditos fiscales y que deben ser llevados a cabo por las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay estado Aragua, debemos señalar que aun cuando existe una serie de normas dentro del contexto tributario que consideran como un derecho el solicitar a la administración tributaria lo pagado en exceso se pudo detectar que en este trabajo de investigación lo titánico que es ejercer este derecho y lo expresado se fundamenta en el hecho de no existir dentro de todas las normativas un articulado que permita precisar de manera clara y objetiva cuales son los procedimientos o procesos a seguir por parte de las empresas

importadoras para poder recuperar los créditos fiscales excedentes, mas sin embargo en aras de dar un aporte completo como producto de esta investigación se ha tenido que hacerle aplicación analógica al artículo 43 de la ley del Impuesto al Valor Agregado extrayendo del mismo algunos aspectos allí establecidos que guardan relación de manera general con el proceso de recuperación de créditos fiscales por parte de las empresas importadoras lo que se puede concluir que en este sentido estas empresas se encuentran carentes de una norma en la que se precisen los pasos y procedimientos a seguir para que estas logren de manera efectiva el reintegro de lo pagado en exceso por concepto de obligaciones tributarias.

## **Recomendaciones**

Una vez aclarado todos los puntos de la investigación el investigador se les hace imprescindible realizar las siguientes recomendaciones:

Exigirle a la administración tributaria la elaboración, aplicación y difusión de un reglamento de fácil entendimiento que haga expedita y efectiva el reintegro de los créditos fiscales.

Generar información eficaz y oportuna a fin de dar a conocer los procedimientos pautados para la recuperación de créditos fiscales dentro del marco legal y tiempo disponible para ello, a objeto de dar una salida oportuna a los saldos tributarios acumulados en manos de estas empresas.

Solicitar ante el poder legislativo la modificación de la ley del impuesto al valor agregado a objeto de insertar dentro de sus articulados un nuevo artículo que haga referencia a la recuperación de los créditos fiscales por parte de las empresas importadoras.

Coordinar con la administración tributaria un programa de capacitación y asesoramiento en materia de recuperación de créditos fiscales dirigidos a los contribuyentes que realicen actividades de importación, a fin de minimizar los rechazos de solicitudes en este particular.

Incorporar en los mercados financieros las transacciones de los certificados especiales de reintegro tributario a objeto de facilitar y dar seguridad a los sujetos pasivos interesados a este tipo de negociación.

Diseñar un sistema estricto de registro de operaciones de los certificados especiales de reintegro tributario por parte de la administración tributaria a fin de garantizar una mayor seguridad y transparencia en la adquisición y venta de este tipo de instrumento fiscal.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arias, F. (2004) **El Proyecto de Investigación. Introducción a la Metodología Científica**. Editorial Episteme, C.A. Venezuela
- Asuaje, C. (2002) **Derecho Aduanero**. 2da. Edición. Caracas/Venezuela. Editorial Buchivacoa.
- Balestrini Acuña, M. (2001), **Cómo se elabora el Proyecto de Investigación**. BL Consultores Asociados Servicio Editorial. Quinta Edición. Caracas 2001
- CADIVI (2006). [Documento en línea]. Disponible: [www.cadivi.gov.ve](http://www.cadivi.gov.ve). [Consulta: 2010, Febrero 27].
- CLEARANCE (2005). **Glosario de Términos sobre Aduana**. [Documento en línea]. Disponible: <http://www.aduana-clearance.com.ar/glosario.php>. [Consulta: 2009, enero17].
- Código Civil Venezolano. (1942) Editorial “La Torre”.
- Código de Comercio (1955) Gaceta Oficial N° 475. (Extraordinario). Caracas.
- Código Orgánico Tributario (Decreto N° 189). **Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela (Extraordinaria) N° 4.727, Mayo 27, 1994**.
- Comisión de Administración de Divisas (2003). Glosario de términos. [Documento en línea]. Disponible en [www.cadivi.gov.ve](http://www.cadivi.gov.ve). [Consulta: 2008, Septiembre 26].
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). *Gaceta Oficial No. 36.860* (Extraordinario) Diciembre 30, 1999.
- Decreto N° 5.770 del 27/12/2007 (D5770), Gaceta Oficial N° 38.839
- Díaz, A. (2007), **Análisis de los créditos fiscales del IVA de la empresa Barilar, en Barquisimeto, CA, estado Lara**. Trabajo de Grado no Publicado. Lara: Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado,
- Fariñas, J. (2000) **El Hecho Imponible**. Buenos Aires-Argentina. Editorial Abeledo-Perrot.
- Ferreiro (2001) **Estudios sobre el Código Orgánico Tributario**. Caracas: IESA.
- González, P. (2007), **La cesión a terceros de las cantidades retenidas en exceso**

- del Impuesto al Valor Agregado.** Trabajo de Grado no Publicado. San Joaquín Estado Aragua: Universidad Bicentennial de Aragua,
- Hernández, J. (2006), **El Procedimiento de Recuperación de Créditos Fiscales regido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado en la zona industrial La Hamaca.** Trabajo de Grado no Publicado. Valencia: Universidad de Carabobo
- Kelsen (2000). **Teoría Pura del Derecho.** Capítulo IX de la Estructura Jerárquica del Orden Jurídico
- Legis Editores (2007). **Guía Práctica para la Gestión de Importaciones y Exportaciones.** Edición: Tercera.
- Ley de Impuesto al Valor Agregado (2003) **Gaceta Oficial N° 5.601 (Extraordinario) de fecha 30 de Agosto de 2002. Caracas.**
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. Librería Ciafre. Ediciones Juan Garay. Caracas-Venezuela (**Gaceta Oficial Extraordinaria No 37.999 del 11 de Agosto de 2004.**)
- Maza, D. y González, A. (1992) **Tratado Moderno de Economía.** Caracas-Venezuela. Editorial Panapo
- Méndez, C. (1999). **Metodología: guía para elaborar diseños de investigación en ciencias económicas, contables, administrativas.** Bogotá, Colombia. Editorial McGraw- Hill.
- Mendoza (2007) **Análisis de las formas de recuperación de los créditos fiscales del IVA.** Trabajo de Grado no Publicado. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello
- Morles, V. (2004). **Planteamiento y Análisis de Investigaciones.** Caracas. Ediciones El Dorado.
- Moya, E. (2004). **Elementos de Finanzas Públicas y Derechos Tributarios.** 4ta Edición. Mobilibros. Caracas.
- Osorio (1999). **Los Impuestos en Venezuela.** Valencia: Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.
- Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas (1999). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.273.** Caracas

República Bolivariana de Venezuela. Providencia N° SNAT/2005/0056, Publicada en Gaceta Oficial N° 38.136 del 28 de febrero de 2005

República Bolivariana de Venezuela Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Providencia Administrativa N° 0591 Caracas, 28 de agosto de 2007 Número 38.759

Sabino, C (2000) **Como hacer una tesis**. Caracas. Editorial Panapo.

SENIAT (1998). **Los Tributo en Venezuela** Caracas Venezuela

Serrano, F. (2006). **Crédito Tributario**. Caracas: Panapo.

Tamayo y Tamayo, M. (2003). **El Proceso de Investigación Científica. Fundamentos de la Investigación Manual de Evaluación de Proyectos**. Venezuela. Editorial Limusa.

Taurel & Cía. (2008). **El rol de las aduanas en el Comercio internacional (la nueva aduana frente al comercio Internacional contemporáneo)**. [Documento en Línea]. Disponible: <http://www.taurel.com/taurel/scripts/home/pdf/>. [Consulta: 2010, Enero 25].

Universidad pedagógica Experimental Libertador. (2006) **Manual de Trabajo de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales**. Caracas. Fedupel.

Villegas, H. (2004) **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires-Argentina. Editorial Depalma.  
[www.seniat.gov.ve\(Sistemasenlinea/formulariosdelseniat/notificaciondecompensaciondecreditofiscalesynotificaciondecesiondecreditofiscales\)](http://www.seniat.gov.ve/Sistemasenlinea/formulariosdelseniat/notificaciondecompensaciondecreditofiscalesynotificaciondecesiondecreditofiscales).

## **ANEXOS**

**ANEXO A**  
**CUESTIONARIO**



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA**  
**CAMPUS LA MORITA**

**PRESENTACIÓN**

Los instrumentos de recolección de datos que se presentan a continuación, fueron realizados para obtener datos e información relacionada con la descripción del cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con la recuperación de los créditos fiscales en las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay, Estado Aragua.

Estos instrumentos de recolección fueron elaborados de modo que permitan la obtención de datos e información calificada, tanto cualitativa como cuantitativamente, imprescindible para el estudio, análisis e interpretación del área de investigación.

La aplicación de estos instrumentos, será realizada por el autor, con la finalidad de no descartar y omitir datos e información de importancia para la investigación, permitiendo un mayor nivel de validez y confiabilidad en los resultados que se esperan obtener.

La información obtenida será tratada con absoluta confidencialidad y solo servirá para fines de la investigación, por lo tanto no será del dominio público y únicamente tendrá acceso el investigador. Los resultados que arrojen los datos obtenidos se utilizarán para formular las recomendaciones que surjan del análisis de los mismos, de tal forma que la veracidad con que se respondan las preguntas contribuirá con el logro de los objetivos planteados, y con la culminación satisfactoria del Trabajo Especial de Grado desarrollado por el investigador.

Gracias por su colaboración.

### **INSTRUCCIONES PARA RESPONDER EL CUESTIONARIO**

1. Sírvase leer cuidadosamente cada una de las preguntas formuladas.
2. Responda cuidadosamente marcando sólo la opción que considere correcta.
3. Intente responder con la mayor objetividad y sinceridad posible.
4. Si tiene una duda acerca de alguna pregunta, no dude en consultar a la investigadora.
5. Recuerde, que la información suministrada será sólo de uso de la investigadora y la misma será tratada con el mayor grado de confidencialidad.
6. No firme el instrumento; es anónimo.

INTERROGANTE	SI	NO
1.- ¿Tiene usted conocimiento de la recuperación de los créditos fiscales a los cuales esta sujeta las empresas importadoras de equipos médicos?		
2.- ¿Los excedentes fiscales son susceptibles de adquisición en el mercado de créditos fiscales por las empresas importadoras de equipos médicos ubicadas en Maracay Estado Aragua?		
3.- ¿Las empresas importadoras de equipos médicos es objeto de aplicación de excedentes fiscales?		
4.- ¿Las empresas importadoras de equipos aplican lineamientos para la compensación de créditos fiscales a través del mecanismo de cesión?		
5.- ¿El debito fiscal representa una obligación para las empresas?		
6.- ¿Las empresas corren riesgos de fraude, debido que pudieran ser los créditos fiscales no totalmente exigibles y líquidos?		
7.- ¿La gestión tributaria es un elemento importante para el crecimiento de la economía de las empresas?		
8.- ¿Se evidencia efectividad en el proceso de recuperación de créditos fiscales en las empresas importadoras de equipos médicos?		
9.- ¿Representa un beneficio para la empresa la recuperación de los créditos fiscales a través de una estrategia financiera?		
10.- ¿Las empresas importadoras cumplen con la obligación tributaria derivada de cada una de las operaciones gravadas?		
11.- ¿Las empresas importadoras de equipos médicos realiza la declaración estimada?		
12.- ¿Los créditos fiscales se adquieren por debajo del valor nominal, el cual genera una rentabilidad para la empresa?		
13.- ¿Las retenciones gravan los ingresos brutos o enriquecimiento netos de la empresas?		
14.- ¿Las empresas importadoras de equipos médicos al vender su mercancía fuera del Territorio Nacional grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes?		
15.- ¿Para las empresas importadoras de equipos médicos los créditos fiscales incrementan la liquidez monetaria?		

**ANEXO B**  
**CARTA DE VALIDACIÓN**



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**ÁREA DE ESTUDIO DE POSTGRADO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**PROGRAMA DE ESPECIALIZACIÓN EN**  
**GERENCIA TRIBUTARIA**  
**EXTENSIÓN MARACAY**

Lcdo (a). \_\_\_\_\_

De manera más cordial me dirijo a usted, con la finalidad de solicitar la colaboración a Juicio de Experto para la validación del Instrumento de Investigación que se aplicará en el Trabajo Especial de Grado titulado: **ANÁLISIS DEL PROCESO DE RECUPERACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES COMO ESTRATEGIA FINANCIERA DE LAS EMPRESAS IMPORTADORAS DE EQUIPOS MÈDICOS, UBICADAS EN MARACAY, ESTADO ARAGUA.** Para tal se anexa: Objetivo General y Objetivos Específicos, Cuadro de Operacionalización de Variable, Instrumento (Cuestionario) e Instrumento de Validación.

Esperando de su receptividad y conocimiento de su meritoria opinión, se despide:

Atentamente,

---

**Williams Espinoza**  
**C. I. 4.366.783**

**ANEXO C**  
**CONFIABILIDAD**

