



Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario

**La Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 que establece la
oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la
importación frente los principios constitucionales de eficacia de la
tributación**

Trabajo Especial presentado para optar al Título de Especialista en Derecho
Tributario

Autor: Ezzat Lorenzo, Chelhod Beyloune

Tutor: Juan Carlos Colmenares Zuleta

Caracas, noviembre de 2011

*A la memoria de mi abuela Odet,
a mis padres Lorenzo y Gemma,
a mis hermanas Odet, Yoselin y Ángela,
a mi amigo Sócrates
y a mi Tutor Juan Carlos Colmenares.*

ÍNDICE

RESUMEN	04
INTRODUCCIÓN	05
CAPÍTULO I. Planteamiento del Problema.	07
CAPÍTULO II. Marco Teórico Referencial.	11
CAPÍTULO III. Marco Metodológico.	33
CAPÍTULO IV. Análisis de los Resultados.	35
CONCLUSIONES	41
RECOMENDACIONES	44
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	47
ANEXO	53

Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario

La Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 que establece la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación frente los principios constitucionales de eficacia de la tributación

Autor: Ezzat Lorenzo, Chelhod Beylouné

Tutor: Juan Carlos Colmenares Zuleta

RESUMEN

El propósito de este trabajo es el análisis de la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 que establece la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación a la luz de los principios constitucionales de eficacia de la tributación. Para ello se establecieron los siguientes objetivos específicos: a) Identificar en el contexto de la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089, las normas contrarias a los principios constitucionales de eficacia de la tributación, b) Describir las disposiciones estatuidas en la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 y su ajuste a los principios constitucionales de eficacia de la tributación; y, c) Interpretar la correspondencia existente entre las normas de la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 con los principios constitucionales de eficacia de la tributación. La metodología empleada fue de carácter cualitativo, ya que partiremos de la búsqueda, determinación y clasificación de fuentes documentales, fundamentalmente elaboraciones de carácter bibliográfico, publicaciones periódicas y digitales, así como también los compendios jurídicos asociados a los componentes de la investigación, definiéndose el tipo de investigación como documental y el nivel de investigación como descriptivo. Se hizo un análisis crítico de la información teórica existente sobre el problema, basándonos fundamentalmente en los siguientes aspectos: a) Los Principios constitucionales de eficacia de la tributación; b) La Providencia Administrativa SNAT/2009/0089; y, c) La correspondencia existente entre las normas de la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 con los Principios constitucionales de eficacia de la tributación.

Descriptores: Principios, providencia, pago, tributos, importación.

INTRODUCCIÓN

El presente Trabajo Especial de Grado está orientado a hacer un análisis crítico, a la luz de los principios constitucionales de eficacia de la tributación, de la Providencia Administrativa número SNAT/2009/0089, que establece la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 39.256, en fecha 03 de septiembre de 2009.

Para ello: a) identificaremos, en el contexto de la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089, las normas contrarias a los principios constitucionales de eficacia de la tributación; b) describiremos las disposiciones estatuidas en la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 y su ajuste a los principios constitucionales de eficacia de la tributación; y c) interpretaremos la correspondencia existente entre las normas de la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 con los principios constitucionales de eficacia de la tributación.

En este sentido, haremos especial énfasis en tres de los Principios constitucionales de eficacia de la tributación, denominados por Fritz Neumark (1974), como: a) Principio de Congruencia y Sistematización; b) Principio de Continuidad; y c) Principio de Comodidad, los cuales tienen por finalidad la eficacia operativa o técnica del sistema tributario.

Asimismo, en lo que respecta a la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089, detallaremos la oportunidad de pago de los tributos que la norma establece, así como la contradicción y limitación de la operatividad de los sistemas relacionados con la importación, para finalizar con la determinación de la correspondencia existente entre las normas de la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 con los Principios constitucionales de eficacia de la tributación.

En relación a este último aspecto, será destacada: a) la composición y estructura contradictoria de la antes identificada Providencia, en relación a las demás normas del sistema; b) la modificación asistemática de la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación; y c) la obstrucción de alternativas en la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación; siendo el tipo de investigación como documental y el nivel de investigación como descriptivo, ya que las fuentes serán documentales, fundamentalmente elaboraciones de carácter bibliográfico, publicaciones periódicas y digitales, así como también los compendios jurídicos asociados a los componentes de la investigación.

El ámbito al que están circunscritos los elementos apreciados en este trabajo corresponde a la realidad jurídica venezolana. En virtud de ello, la investigación está vinculada a la evaluación de los aspectos jurídicos descritos en el marco del escenario delineado en el año 2009 con la publicación en Gaceta Oficial de la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. Justificación de la Investigación.

Nuestra Constitución nacional en su artículo 316 *"trae una serie de afirmaciones de tipo programático, una especie de ideal hacia el cual debe mirar la política tributaria"* (Garay: 2007. Pp. 130); entre las que se destaca a los efectos de la investigación, los principios constitucionales de eficacia de la tributación, establecidos bajo los siguientes términos:

***"Artículo 316.** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; **para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.**"* [Subrayado nuestro]

Por su parte, en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.256 de fecha 03 de septiembre de 2009, se publicó la Providencia Administrativa N° SNAT/2009-0089, la cual establece la oportunidad de pago de los tributos aduaneros causados con motivo de importación, disponiendo que:

"Artículo 2.** El pago de los gravámenes y demás derechos causados con ocasión de la introducción de mercancías lo efectuará el contribuyente en una oficina de fondos nacionales, **en la misma fecha

en que se registre la correspondiente declaración de aduanas”
[Subrayado nuestro]

La norma trascrita, modifica lo establecido en el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria de fecha 20 de mayo de 1.991, que establece en su artículo 178 lo siguiente:

“Artículo 178. Cuando se efectúe la autoliquidación y el acto de reconocimiento haya resultado conforme, el consignatario aceptante, el exportador o su representante legal procederá a cancelar los gravámenes autoliquidados, excepto que los mismos hayan sido previamente pagados o garantizados en el momento de la aceptación de las mercancías, en cuyo caso los interesados podrán retirarlas o despacharlas de inmediato.” [Subrayado nuestro]

El artículo del reglamento antes mencionado, por una parte, es modificado por una norma de menor jerarquía, y, por otra parte, no se consideraron los principios constitucionales de eficacia de la tributación, planteados por Fritz Neumark (1974), bajo los nombres de principio de congruencia y sistematización, principio de factibilidad y principio de comodidad.

Los mencionados principios están llamados a *“asegurar la eficacia técnica u operativa del sistema tributario”* (Enrique Fuentes Quintana: 1974. Pp. XXII) y no son tomados en cuenta en el caso concreto planteado.

En este estado de la situación jurídica planteada, el aporte fundamental de la investigación, será la de evidenciar las fallas de la providencia antes identificada, en razón a lo estatuido en el ordenamiento jurídico tributario vigente, con la finalidad de que se tomen los correctivos pertinentes por parte de la administración tributaria y aduanera, donde sea respetada la estructura del ordenamiento jurídico venezolano y, el contribuyente goce de la seguridad jurídica en el momento del pago de los tributos de importación a que hayan lugar.

1.2. Objetivo general y objetivos específicos.

1.2.1. Objetivo general:

Analizar la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 que establece la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación a la luz de los principios constitucionales de eficacia de la tributación.

1.2.2. Objetivos específicos:

Identificar en el contexto de la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089, las normas contrarias a los principios constitucionales de eficacia de la tributación.

Describir las disposiciones estatuidas en la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 y su ajuste a los principios constitucionales de eficacia de la tributación.

Interpretar la correspondencia existente entre las normas de la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 con los principios constitucionales de eficacia de la tributación.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO REFERENCIAL

2.1. Antecedentes.

A través de una menuda revisión bibliográfica en las principales bases de datos de las bibliotecas universitarias venezolanas no logramos ubicar algún trabajo que directamente o en alguna medida vinculase los ámbitos que hemos considerado en el enunciado de esta investigación, a saber: a) Los Principios constitucionales de eficacia de la tributación; b) La Providencia Administrativa SNAT/2009/0089; y, c) La correspondencia existente entre las normas de la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 con los Principios constitucionales de eficacia de la tributación.

Los estudios de cuarto nivel en el área de Derecho Tributario en el país han generado un producto intelectual poco asociado a esta disquisición; sin embargo, han sido localizados al menos dos trabajos cuyo enunciado, orden e intención pudiese revestir alguna importancia al tratamiento de nuestro problema, ambos se ubican en la base de datos del sistema bibliotecario de la Universidad de Los Andes, serían:

a) *Impacto económico de las barreras arancelarias en las empresas importadoras de neumáticos del Estado Mérida*, trabajo de grado presentado ante la Especialización de Ciencias Contables de la ULA por Liseth Olivares León, donde aborda la problemática desde el punto de vista de las aduanas y el punto de vista de las empresas importadoras, para poder evaluar de manera acertada el procedimiento de importación de las mercancías.

b) *Los principios constitucionales y el debido proceso en el derecho tributario sancionador*, presentado ante la Escuela de Derecho de la ULA por Carlos Rangel Rosales. A este trabajo no logramos tener acceso ya que no se encontraba alojado en el sistema de tesis publicadas de la Universidad de Los Andes, de modo que, sólo a partir del uso de palabras claves y a través de la estructuración de su enunciado, lo consideramos dentro de este reducido margen de investigaciones antecedentes a la nuestra.

2.2. Los Principios Constitucionales de Eficacia de la Tributación.

2.2.1. Consideraciones Generales.

Las normas en materia de aduanas, además de fijar y determinar los requisitos formales que deben cumplir las personas que realicen tráficos con mercancías, *fijan y determinan tributos* (Rivas: 2009. Pp. 5), los cuales forman parte de un sistema tributario, y necesariamente debe someterse a unos principios.

Sobre este aspecto, la Administración Tributaria Nacional ha dicho que *todo sistema tributario consagrado en una ley fundamental debe estar orientado por principios constitucionales cuyo propósito es asegurar su vigencia y evitar reformas motivadas en intereses puramente fiscales* (SENIAT: S.f. Pp. 1), debiendo nosotros entender por principios, como aquel método de integración del Derecho, que *pueden ser definidos como las normas jurídicas generales que sirven de cimiento al ordenamiento jurídico en su conjunto o a sectores del mismo* (Olaso y Casal: 2008. Pp. 561).

Del concepto anterior se desprende que los principios son normas jurídicas y tienen carácter general, pasando a ser *fundamentos del ordenamiento jurídico o de algunas de sus ramas específicas* (Olaso y Casal: 2008. Pp. 561).

Peña (2009) agrega que *en el ordenamiento jurídico venezolano nada impide que los principios puedan orientar en la interpretación de las normas escritas*. A su vez, Olaso y Casal (2008) nos exponen que los principios:

"Deben ser tomados en cuenta en la elaboración de instrumentos normativos, y pueden ser objeto de aplicación directa, para declarar la nulidad de actos que los contraríen (...) y están inevitablemente presentes en la interpretación de los textos jurídicos (...)".

Lo anterior encuentra su fundamento en el artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que establece el sometimiento de la Administración Pública tanto a la Ley como al Derecho bajo los siguientes términos (Olaso y Casal: 2008. Pp. 562):

"Artículo 141. *La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas (...) con sometimiento pleno a la ley y al derecho."*

Martín y otros (1996), cuando hacen referencia al valor normativo de los principios constitucionales exponen:

"En los estudios de Derecho Financiero ha sido frecuente la referencia a los principios constitucionales como elementos básicos del ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asentaban los

*distintos institutos financieros –tributo, ingresos crediticios, patrimoniales y monopolísticos, Presupuesto-**

Considerando lo anterior, podemos decir que los principios a los que debe ajustarse todo sistema tributario pretenden:

a) Alcanzar los valores permanentes de la justicia. Aquí se destacan, el principio de la generalidad, el principio de la igualdad, entre otros;

b) Cumplir con los requisitos pedidos por la racionalidad económica; y,

c) Permitir la operatividad del sistema tributario. En estos últimos, es donde encontramos los principios: a) de congruencia y sistematización; b) de transparencia, c) de factibilidad, d) de continuidad, e) de economicidad, y finalmente, f) de comodidad (Neumark: 1974).

En función al presente Trabajo Especial de Grado, sólo consideraremos tres de los principios propuestos por Fritz Neumark, a saber:

a) Principio de Congruencia y Sistematización, según el cual, el sistema tributario debe atender a la consecución de sus distintas finalidades y no debe ofrecer huecos ni contradicciones en su composición y estructura;

b) Principio de Continuidad, cuyo contenido radica en que las normas tributarias deben gozar de vigencia continuada y sus modificaciones deben realizarse en el marco de reformas generales y sistemáticas; y finalmente,

c) Principio de Comodidad, que determina que el contribuyente debe disfrutar de todas las facilidades posibles para cumplir con sus obligaciones fiscales (1974).

Estos principios presentados por Fritz Neumark (1974) como Principios Técnico-tributarios, los hemos denominado *principios constitucionales de eficacia de la tributación*, considerando su finalidad, que es la búsqueda de la eficacia operativa o técnica dentro del sistema tributario, y el contenido del artículo 316 de la Constitución Nacional antes transcrito, el cual establece:

"Artículo 316. *El sistema tributario (...) se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos."*

De lo anterior se desprende que existe una consagración constitucional de principios aplicables a la tributación, los cuales, a pesar que algunos no se encuentren de forma expresa en una norma, no constituye un *obstáculo para apelar a su aplicación a una situación concreta* (Olaso y Casal: 2008. Pp. 564). Ello se desprende de la sentencia de la Sala Constitucional del

Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 28 de marzo de 2000, citada por Olaso y Casal (2008) de la siguiente manera:

“Muchos de los principios que recoge la Constitución forman parte de tal orden público, y no es necesario que ellos sean expresamente desarrollados en la Constitución (...).”

Esta misma afirmación tiene su antecedente en sentencia de la Sala Constitucional de fecha 09 de marzo del año 2000, caso José Alberto Zamora Quevedo; y la encontramos de manera reiterada en varias sentencias posteriores de la Sala Constitucional, de las cuales se identifican dos: a) de fecha 10 de marzo de 2001; y b) de fecha 10 de abril de 2001, estando, de esta manera, en presencia de una *jurisprudencia pacífica y consolidada*, ya que se trata de unos *fallos judiciales que revisten algún grado de uniformidad y constancia* (Peña: 2009. Pp. 667).

Veamos a continuación el contenido de cada uno de los principios bajo estudio, a los que hemos hecho mención con anterioridad, haciendo énfasis en su formulación y en las exigencias impositivas para que se consideren vigentes dentro de un Sistema Tributario.

2.2.2. Principio de Congruencia y Sistematización, Principio de Continuidad y Principio de Comodidad.

Neumark (1974) nos enuncia la existencia de tres principios cuya finalidad es la eficacia operativa o técnica del sistema tributario. Estos principios los ha presentado bajo los siguientes términos: a) el *Principio de Congruencia y Sistematización*, que obliga al Sistema Tributario a *atender a la consecución de sus distintas finalidades*, procurando la ausencia de *contradicciones en su composición y estructura*; b) el *Principio de Continuidad*; y c) el *Principio de Comodidad*.

La exigencia impositiva de estos principios es la siguiente: a) el *Principio de Congruencia y Sistematización*, sugiere evitar lagunas y duplicaciones tributarias; b) el *Principio de Continuidad*, propone *eliminar las modificaciones oportunistas y asistemáticas de la imposición*; y c) el *Principio de Comodidad*, plantea facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En desarrollo de estos principios, Fuentes (1974), nos expone:

“El principio de sistematización y congruencia pide que el cuadro de impuestos de un país, sea consecuente con la evaluación de la capacidad de pago y con su gravamen general e igual evitando la existencia, tanto de huecos impositivos, como de la doble tributación de ciertas manifestaciones de la capacidad económica.

(...)

El principio de continuidad tal como Neumark lo presenta constituye un trasunto de la eficacia operativa de la imposición al reclamar que el coste de los cambios tributarios se vea compensado por las ganancias de racionalidad del sistema fiscal y la garantía de su efectiva aplicación. (...) Asegurar una evolución de la imposición que vaya incorporando las distintas modificaciones parciales como piezas dotadas de coherencia y de sentido al servicio de la lógica del sistema tributario al que se aspira (...) lo que condena son las modificaciones apresuradas, asistemáticas y oportunistas de la imposición y lo que exige es que los cambios de la fiscalidad se adopten gradualmente en el marco de reformas generales y sistemáticas.

(...)

*La comodidad de la imposición constituye un principio cuya vigencia debe manifestarse: en el plazo de las declaraciones tributarias y el pago (acercando en lo posible pago y hecho imponible al que se asocie la capacidad económica del sujeto pasivo del gravamen, fraccionando su cuantía o anticipándola y eligiendo la forma más accesible al contribuyente para realizarlo).**

En lo que respecta al principio de comodidad, también fue desarrollado por Adam Smith y conceptualizado por González Manuel.

González (1989) nos explica que según el principio de la comodidad tributaria, *al contribuyente debe dársele facilidad para que pague su tributo en el momento que le sea más conveniente.*

Por su parte, Smith (1976) manifiesta que el principio de comodidad se encuentra presente cuando cumplir con las obligaciones tributarias se realiza en tiempo y forma más cómodo al contribuyente, siendo los plazos y fechas más prácticas y poco gravosas.

A su vez, una sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 07 de julio de 2009, hace referencia a los principios antes citados de la siguiente manera:

*"(...) el sistema tributario, el de ingresos y de crédito fiscal, se encuentran condicionados a la Constitución y las leyes, que buscan conformar un ordenamiento jurídico que propugne por la **congruencia y sistematización** de los distintos tributos, recaudaciones e ingresos, y las finalidades que ellos cumplen en la estructura fiscal, la transparencia de las normas tributarias, su factibilidad y **continuidad**, así como la economía y **comodidad** de la administración de las distintas especies tributarias que conforman el arbitrio rentístico de cada una de las entidades político territoriales; fundándose el régimen socioeconómico en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, eficacia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad."*

De esta manera, podemos decir que queda demostrado el reconocimiento, por el ordenamiento jurídico venezolano, de la existencia del principio de congruencia y sistematización, del principio de continuidad, y del principio de

comodidad, sin que necesariamente se encuentre de forma expresa en el artículo 316 de la Constitución.

Y a pesar que sólo constituye una sentencia, *nada obsta para que sin llegar a atribuirle el carácter de jurisprudencia, las partes puedan invocar en un juicio el valor de un fallo único, pero exclusivamente como un antecedente* (Peña: 2009. Pp. 677).

2.3. La Providencia Administrativa Número SNAT/2009/0089.

2.3.1. Consideraciones Generales.

La Administración y el acto administrativo tienen carácter sub-legal, por lo tanto, se encuentran sometidos a las disposiciones de rango legal. Adicionalmente a esta afirmación, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos publicada en la Gaceta Oficial N° 2.818, Extraordinaria, de fecha 1° de julio de 1981, *establece otro principio de enorme importancia, y es el que se refiere a la consagración expresa de la jerarquía de los actos administrativos* (Brewer-Carías: 2010. Pp. 40).

La referida consagración se presenta bajo los siguientes términos en el artículo 13 y 14 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos:

“Artículo 13. Ningún acto administrativo podrá violar lo establecido en otro de superior jerarquía; ni los de carácter particular vulnerar lo establecido en una disposición administrativa de carácter general, aun cuando fueren dictados por autoridad igual o superior a la que dictó la disposición general. [Subrayado nuestro].

Artículo 14. Los actos administrativos tienen la siguiente jerarquía: decretos, resoluciones, órdenes, providencias y otras decisiones dictadas por órganos y autoridades administrativas.” [Subrayado nuestro].

De las normas citadas se desprende un principio de jerarquía de los actos administrativos, entendidos éstos como normas de rango sub-legal. La subordinación entre este tipo de normas se manifiesta en el siguiente orden jerárquico: 1) Decretos; 2) Resoluciones; 3) Órdenes y Providencias; y 4) Cualquier otra decisión dictada por órganos o autoridades administrativas.

Las definiciones de los actos administrativos mencionados se encuentran en los artículos 15, 16 y 17 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, a saber:

“Artículo 15. Los decretos son las decisiones de mayor jerarquía dictadas por el Presidente de la República y, en su caso, serán refrendados por aquel o aquellos Ministros a quienes corresponda la materia o por todos, cuando la decisión haya sido tomada en Consejo de Ministros. En el primer caso, el Presidente de la República, cuando a su juicio la importancia del asunto lo requiera, podrá ordenar que sea refrendado además, por otros ministros. [Subrayado nuestro].

Artículo 16. Las resoluciones son decisiones de carácter general o particular adoptadas por los ministros por disposición del Presidente de la República o por disposición específica de la ley. Las resoluciones deben ser suscritas por el ministro respectivo. Cuando la materia de una resolución corresponda a más de un ministro, deberá ser suscrita por aquellos a quienes concierna el asunto. [Subrayado nuestro].

Artículo 17. Las decisiones de los órganos de la Administración Pública Nacional, cuando no les corresponda la forma de decreto o

*resolución, conforme a los artículos anteriores, **tendrán la denominación de orden o providencia administrativa.** También, en su caso, podrán adoptar las formas de instrucciones o circulares.*
[Subrayado nuestro].

Las normas que anteceden, evidencian una diferencia clara entre los distintos actos administrativos objeto de estudio.

Esta diferencia está marcada por el sujeto de cual emana, el cual constituye un elemento determinante a la hora de establecer la jerarquía entre los mismos.

En este sentido: a) los Decretos, por disposición de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, emanan del Presidente de la República y son las decisiones de mayor jerarquía; b) las Resoluciones son dictadas por los Ministros y se encuentran subordinadas a los Decretos, pero condicionan a otras normas; c) las Órdenes y las Providencias son decisiones de los órganos de la Administración Pública Nacional, cuando no les corresponda la forma de decreto o resolución, y podrán tener adoptar las formas de instrucciones o circulares, siendo en consecuencia, normas condicionadas por las Resoluciones, por ser de menor jerarquía.

2.3.2. La oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación.

Las normas jurídicas de contenido aduanero regulan, entre otros aspectos, las llamadas *Operaciones Aduaneras Definitivas*, entendidas éstas como aquellos *actos jurídicos dirigidos a superar las restricciones al libre tráfico internacional de bienes, impuestas por el Estado en ejercicio de su poder de policía* (Asuaje: 2002. Pp. 19).

La Ley Orgánica de Aduanas, regula en la actualidad tres operaciones aduaneras definitivas, ellas son: a) la importación de mercancías; b) la exportación de mercancías; y c) el tránsito de mercancías, creándose para cada una de ellas un procedimiento.

A los efectos del presente trabajo, en cumplimiento de los objetivos de la investigación, nos interesa abordar únicamente la operación aduanera definitiva conocida con el nombre de importación, la cual consiste en *el acto jurídico mediante el cual mercancías extranjeras adquieren la nacionalidad del país a las cuales van destinadas con carácter definitivo* (Asuaje: 2002. Pp. 20).

Otros doctrinarios como Di Lorenzo (1947), nos explica que la importación es *la operación mediante la cual se somete una mercancía extranjera a los permisos y controles prescritos y a las consiguientes fiscalizaciones tributarias, para poderla después, libremente, destinarse a una función económica de uso, producción o consumo*.

La importación definitiva de las mercancías, se encuentra regulada en el Derecho Venezolano en la Ley Orgánica de Aduanas, su Reglamento publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 4.273 Extraordinario, de fecha 20 de mayo de 1991, el cual denominaremos en lo sucesivo, como Reglamento General, para diferenciarlo del resto de los reglamentos parciales de la Ley Orgánica de Aduanas actualmente vigentes, entre otras normas jurídicas que se especificarán más adelante.

La referida operación aduanera causará la obligación de pagar tributos a la fecha de su llegada a la *zona primaria* de cualquier aduana habilitada. Entendiéndose por zona primaria, aquella, según Asuaje (2002):

"(...) integrada por las respectivas oficinas, patios, zonas de depósitos, almacenes, atracaderos, fondeaderos, pistas de aterrizaje, avanzadas y en general por los lugares donde los vehículos o medios de transporte realizan operaciones inmediatas y conexas con la carga y descarga donde las mercancías que no hayan sido objeto de desaduanamiento quedan depositadas (...)"

Los tributos a los que está obligado a pagar el importador son: a) Impuesto de Importación; b) Tasas Aduaneras; y c) Impuesto al Valor Agregado.

El procedimiento de importación definitiva, se encuentra regulado en las distintas normas de contenido aduanero, entre las cuales se destacan, la Ley Orgánica de Aduanas y el Reglamento General de la Ley Orgánica de Aduanas, antes identificado, que a su vez, establecen la oportunidad de pago de los referidos tributos. Pero el mencionado procedimiento, específicamente

la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación, es modificada a través de una Providencia Administrativa, cuyos datos son los siguientes: número SNAT/2009/0089, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 39.256, el 03 de septiembre de 2009.

Dada la modificación del procedimiento de importación definitiva, el cual se debe llevar a cabo, en determinados supuestos previstos por la normativa aduanera vigente, comprendiendo los actos de: a) declaración; b) reconocimiento; c) liquidación; d) pago; e) retiro de la mercancía, entre otras; explicaremos a continuación, el procedimiento previsto en las normas legales y reglamentarias, para luego presentar la modificación que sufrió en virtud de la providencia número SNAT/2009/0089 ya identificada.

Antes de entrar en vigencia la Providencia Administrativa número SNAT/2009/0089, de fecha 03 de septiembre de 2009, el procedimiento de importación definitiva, regulado en la Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento General, era el siguiente:

Una vez que una mercancía extranjera se encuentre dentro del territorio aduanero nacional, para uso o consumo definitivo, queda sometida a potestad aduanera, debiendo cumplir con un conjunto de actos jurídicos, que inician con el acto de *declaración* previsto en el artículo 30 de la Ley Orgánica de Aduanas que establece:

*"Artículo 30. Las mercancías objeto de operaciones aduaneras deberán ser declaradas a la aduana por quienes acrediten la cualidad jurídica de consignatario, exportador o remitente, **dentro de los cinco días hábiles siguientes a su ingreso a las zonas de almacenamiento debidamente autorizadas (...)**" [Subrayado nuestro]*

A su vez, el artículo 99 del Reglamento General de la Ley Orgánica de Aduanas establece lo siguiente:

*"Artículo 99. A los fines de la aceptación o declaración de las mercancías ingresadas en las zonas de almacenamiento, el consignatario aceptante, o el exportador o sus representantes legales, **deberán presentar a la oficina aduanera correspondiente, los documentos mencionados en el artículo 98 de este Reglamento dentro del plazo establecido (...)**" [Subrayado nuestro]*

El plazo se encuentra establecido en el artículo 30 de la Ley Orgánica de Aduanas antes citado y los documentos que se deben presentar para realizar la declaración de una importación definida son los siguientes: a) la declaración de aduanas; b) la factura comercial definitiva; c) el original del conocimiento de embarque, de la guía aérea, o de la guía de encomienda, según el caso; y d) cualquier otro exigible según el tipo de mercancía de que se trate.

A su vez, el artículo 82 de la Ley Orgánica de Aduanas establece que *la importación de mercancías estará sujeta al pago del impuesto que autorice la*

Ley, el cual se causará, según lo previsto en el artículo 86 de la referida Ley, a la fecha de la llegada de la mercancía a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada.

Una vez declarada la mercancía, se llevará acabo el siguiente acto que es el *Reconocimiento*, donde se verifica *el cumplimiento de las obligaciones aduaneras* (Bravo: 2005. Pp. 55). Este acto se encuentra regulado en los artículos 49 y siguientes de la Ley Orgánica de Aduanas y los artículos 155 y siguientes del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas. Resaltemos una disposición de la Ley:

***"Artículo 49.** El reconocimiento es el procedimiento mediante el cual se verifica el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el régimen aduanero y demás disposiciones legales a las que se encuentra sometida la introducción o extracción de las mercancías declaradas por los interesados, conforme la documentación exigida (...)"* [Subrayado nuestro]

De esta misma manera, destacamos algunos del reglamento:

***"Artículo 158.** Una vez iniciado el acto, deberá confrontarse la documentación que respalde la declaración de aduanas (...)"* [Subrayado nuestro]

"Artículo 159. Una vez confrontada la documentación correspondiente se procederá a: a) Verificar las operaciones matemáticas (...) d) Hacer constar en el acta de reconocimiento las diferencias (sic) que ocurrieren entre los datos declarados y los que resulten del reconocimiento (...)"

Cuando el acto de reconocimiento *resulte conforme y sin objeciones, se procede al pago de los gravámenes aduaneros en el banco autorizado* (Bravo: 2005. Pp. 54).

La anterior afirmación tiene su base normativa en los artículos 176 y siguientes del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas. Transcribimos algunas disposiciones:

"Artículo 176. Una vez concluido el reconocimiento, el resultado de las actuaciones (...) serán pasados (...) al servicio de liquidación de la aduana a objeto de que se proceda a las emisiones de las planillas a que hubiere lugar (...)"

"Artículo 178. Cuando se efectúe la autoliquidación y el acto de reconocimiento haya resultado conforme, el consignatario aceptante, el exportador o su representante legal procederá a cancelar los gravámenes autoliquidados, excepto que los mismos hayan sido previamente pagados o garantizados en el momento de la aceptación de las mercancías, en cuyo caso los interesados podrán retirarlas o despacharlas de inmediato." [Subrayado nuestro]

"Artículo 179. Cuando se efectúe la autoliquidación, el funcionario reconocedor deberá pasar la documentación respectiva al servicio de liquidación de la aduana (...) el cual verificará las actuaciones y emitirá las planillas de liquidación complementaria, si fuere el caso (...)".
[Subrayado nuestro]

Considerando las normas transcritas, realizado el acto de reconocimiento, se procederá a la liquidación o autoliquidación, según sea el caso, para luego llevar a cabo el pago, con las alternativas y excepciones previstas y señaladas, y posterior retiro de la mercancía.

Una vez expuesto el procedimiento que encuentra previsto en la Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento General, debemos considerar a continuación, los cambios vigentes a partir del mes de octubre del año 2009, ya que en fecha 3 de septiembre de 2009, con una vacatio legis de 30 días continuos, se publicó la Providencia Administrativa N° SNAT/2009-0089, la cual modifica la oportunidad de pago de los tributos aduaneros causados con motivo de la importación.

La Providencia Administrativa identificada mantiene los actos de: a) declaración; b) reconocimiento; c) liquidación; d) pago; e) retiro de la mercancía, entre otras; como aquellos necesarios para llevar a cabo un procedimiento de importación, pero altera la oportunidad de pago de los tributos aduaneros causados con motivo de la importación bajo los términos que se especifican de seguidas.

El régimen de pago de los tributos que prevé la providencia se aplicará a todas las aduanas habilitadas para la operación de importación y abarca a los impuestos de importación, tasa por determinación del régimen aplicable y demás gravámenes aduaneros u otros cuya determinación y exigibilidad correspondan al servicio aduanero nacional.

El artículo 2 de la Providencia Administrativa establece que *el pago de los gravámenes y demás derechos causados con ocasión de la introducción de las mercancías lo efectuará el contribuyente en la misma fecha en que se registre la correspondiente declaración de aduanas.*

Adicionalmente, la Providencia Administrativa en su artículo 8 dispone que no se admitirán solicitudes de reintegro o compensación de los tributos pagados, por concepto de pérdidas o averías sobrevenidas con posterioridad al momento del reconocimiento.

Habiéndose expuesto y analizado las normas jurídicas más importantes involucradas en el proceso de importación definitiva de una mercancía, veamos en qué medida se contradicen y limitan la operatividad de otros sistemas relacionados con la importación, los cuales se encuentran regulados en otro de los Reglamentos de la Ley Orgánica de Aduanas, denominado Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado, publicado en la Gaceta Oficial número 37.967, de fecha 25 de junio de 2004.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Se define el tipo de investigación como documental y el nivel de investigación como descriptivo. Con la investigación descriptiva se buscó *"especificar propiedades, características y rasgos importantes"* del objeto de estudio (Hernández, Fernández y Baptista; 2004. Pp. 119); y la investigación documental nos permitió *"la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas"* (Arias: 2006. Pp. 27).

En este sentido, se analizó a la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089 que establece la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación a la luz de los principios constitucionales de eficacia de la tributación, a partir de la búsqueda, determinación y clasificación de fuentes documentales, fundamentalmente elaboraciones de carácter bibliográfico, publicaciones periódicas y digitales, así como también los compendios jurídicos asociados a los componentes de la investigación.

Se visitaron las Bibliotecas de las principales Universidades del país, de la Administración Tributaria y de Empresas del Estado, así como Bibliotecas Virtuales, páginas web, textos oficiales y demás archivos; los cuales constituyeron los lugares visitados para la recolección de la información necesaria para llegar al análisis de la Providencia Administrativa

SNAT/2009/0089 que establece la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación a la luz de los principios constitucionales de eficacia de la tributación.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

4.1. La Providencia Administrativa N° SNAT/2009/0089 y las normas legales y reglamentarias.

Considerando las normas analizadas y los argumentos esbozados anteriormente, podemos evidenciar que el procedimiento de importación de las mercancías quedó modificado por una Providencia Administrativa la cual, *“es un documento emanado de la Administración Pública, en cumplimiento de las potestades y facultades previstas en el ordenamiento jurídico de carácter general o particular según sea el destinatario o los destinatarios”* (Bravo: 2005, Pp. 33), y se encuentra su fundamento en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Ya destacamos en su oportunidad la regulación contenida entre los artículos 13 al 17 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, correspondiéndonos en esta oportunidad, hacer referencia al contenido del artículo 12 de la Ley en cuestión, a saber:

“Artículo 12. Aun cuando una disposición legal o reglamentaria deje alguna medida o providencia a juicio de la autoridad competente, dicha medida o providencia deberá mantener la debida proporcionalidad y adecuación con el supuesto de hecho y con

los fines de la norma, y cumplir los trámites, requisitos y formalidades necesarios para su validez y eficacia". [Subrayado nuestro].

De las normas transcritas se evidencia que la Providencia Administrativa número SNAT/2009/0089, suscrita por el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, debe estar condicionada y subordinada a lo dispuesto en normas de rango superior, entendiéndose por normas de rango superior, las disposiciones constitucionales, legales, reglamentarias y los principios generales del derecho aplicables al caso.

A pesar de ello, la identificada providencia, contradice y limita la operatividad de otros sistemas relacionados con la importación, que se encuentran establecidos en las normas de superior rango, al disponer un cambio en la oportunidad de pago de los impuestos causados con motivo de la importación.

Tantas fueron las contradicciones y limitaciones que generó la providencia administrativa objeto de estudio, que la Administración Tributaria Nacional, se vió en la necesidad de: a) elaborar un material impreso explicando la modificación del procedimiento de importación definitiva regulado en la Ley Orgánica de Aduanas y sus reglamentos; y b) emitir una circular, número SNAT/INA/2009-001082, en fecha 21 de septiembre de 2009, suscrita por el Intendente Nacional de Aduanas, cuyo asunto es la *aplicación de la providencia administrativa que establece la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación*.

En el material impreso se grafica la modificación del procedimiento de importación definitiva, confirmándose la contradicción existente entre el artículo 2 de la Providencia Administrativa, y el artículo 178 del Reglamento General de la Ley Orgánica de Aduanas, siendo la primera un acto que se encuentra subordinado al reglamento.

En relación a la circular número SNAT/INA/2009-001082, destacamos que debe presentarse como un acto explicativo o de interpretación de las leyes y reglamentos, pero si la finalidad es *dictar reglas de derecho destinadas a completar la regulación legal, el medio adecuado es el reglamento* (Lares: 1998. Pp. 91).

Considerado esto, veamos uno de los puntos que aborda el Intendente Nacional de Aduanas en la identificada circular, al plantearsele las situaciones de colisión entre la providencia administrativa y las normas superiores aplicables a la materia. El funcionario responde de la siguiente manera:

"El SIDUNEA [sistema regulado en el Reglamento parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado] se adecuará a la normativa [entendiéndose como 'normativa' la Providencia Administrativa SNAT/2009/0089]".

Con esta afirmación se corrobora otra contradicción entre la Providencia Administrativa y otro de los reglamentos de la Ley Orgánica de Aduanas, denominado Reglamento parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado, publicado en la gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, en fecha 25 de junio de 2004.

Por si esto no fuera suficiente, el Intendente Nacional de Aduanas, en su circular, reconoce más adelante que *una norma de rango inferior* [refiriéndose a la providencia administrativa], *no puede derogar una norma de rango superior* [identificando un reglamento en materia de aduanas].

4.2. La Providencia Administrativa N° SNAT/2009/0089 y los Principios Constitucionales de Eficacia de la Tributación.

Habiendo determinado la contracción de la Providencia Administrativa, frente las normas de rango superior, nos concierne determinar su correspondencia con los Principios constitucionales de eficacia de la tributación.

Recordemos, que la Providencia Administrativa N° SNAT/2009/0089, será analizada a la luz del Principios de Congruencia y Sistematización, el Principio de Continuidad y el Principio de Comodidad.

En relación al Principio de Congruencia y Sistematización, cuando la Providencia Administrativa modifica la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación, está creando una composición y estructura contradictoria en relación a las demás normas del sistema, las cuales son de rango superior dentro del ordenamiento jurídico aplicable.

El Principio de continuidad también se encuentra vulnerado, ya que con la entrada en vigencia de la Providencia Administrativa, se está generando un cambio involutivo de la imposición, tomando en cuenta que las modificaciones introducidas no constituyen *piezas dotadas de coherencia y de sentido al servicio de la lógica del sistema tributario al que se aspira*, más bien, se trata de un cambio asistemático en pro de los intereses fiscales.

Finalmente, la Providencia Administrativa N° SNAT/2009/0089, al preveer que el pago de los gravámenes y demás derechos causados con ocasión de la importación definitiva de las mercancías podrá ser únicamente en la misma fecha en que se registre la correspondiente declaración de aduanas, está obstruyendo las alternativas en la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación, previstas en el Reglamento General de la Ley Orgánica de Aduanas, separándose de las exigencias que el Principio de Comodidad formula.

CONCLUSIONES

1. El Ordenamiento Jurídico Tributario y Aduanero en la actualidad contiene normas de rango constitucional, legal y reglamentario, y adicionalmente, se fundamenta en principios de constitucionales. Ese conjunto de normas contiene el procedimiento para la importación definitiva de mercancías extranjeras.
2. El procedimiento para la importación definitiva de mercancías extranjeras fue modificado en virtud de la publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.256, de fecha 03/09/2009, de la Providencia Administrativa N° SNAT/2009-0089, mediante la cual establece la oportunidad de pago de los tributos aduaneros causados con motivo de importación.
3. La Providencia Administrativa, en contradicción con los principios constitucionales de eficacia de la tributación y demás normas jerárquicamente superiores, establece que los impuestos deben estar pagados al momento de la presentación de la Declaración de Aduanas.

4. Se mantiene vigente el contenido del Artículo 30 de la Ley Orgánica de Aduanas, el cual establece un lapso de 5 días hábiles para realizar la declaración luego del ingreso de la mercancía a zona de almacenamiento debidamente autorizada, pero gracias a la Providencia Administrativa, el pago de los gravámenes y demás derechos causados deberán ser efectuados en la misma fecha del registro de la Declaración de Aduanas, contradiciendo lo establecido en el artículo 178 del Reglamento General de la Ley Orgánica de Aduanas.

5. Adicionalmente, se encuentra vigente el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado, el cual, por la entrada en vigencia de la Providencia Administrativa, debe ser modificado, porque el cambio en la oportunidad de pago de los tributos obliga a que se realicen cambios en los procedimientos de las aduanas donde se lleve a cabo la operación aduanera de importación definitiva que inciden en el Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA), alterando de esta manera el Principio de Congruencia y Sistematización.

6. A través de Circular N° SNAT/INA/2009-001082 de fecha 21 de septiembre 2009; la Administración Tributaria aclara aspectos sobre la aplicación de la Providencia Administrativa N° 0089; que establece la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación, pero lo más importante es que destaca la necesidad de

que el SIDUNEA, regulado por norma reglamentaria, sea adaptado a las exigencias de la Providencia Administrativa, contradiciendo el enunciado del Principio de Continuidad.

7. Asimismo, el Principio de Comodidad es vulnerado, ya que, al adelantar de manera obligatoria, la oportunidad de pago de los tributos causados por motivo de la importación, los contribuyentes deben contar con el monto de dinero correspondiente al impuesto que se debe pagar, en el momento de llevar a cabo la declaración de aduanas.

RECOMENDACIONES

1. Una vez evidenciadas las fallas de la Providencia Administrativa antes identificada, en razón a lo estatuido en el ordenamiento jurídico tributario y aduanero vigente, se recomienda que sean tomados los correctivos pertinentes por parte de la Administración Tributaria y Aduanera.
2. Conociéndose el conjunto de normas de contenido tributario y aduanero en la actualidad, entre las cuales se destacan los principios constitucionales de eficacia de la tributación, entre otras normas, se recomienda que sea respetada la estructura del ordenamiento jurídico venezolano y, el contribuyente goce de la seguridad jurídica en el momento del pago de los tributos de importación a que hayan lugar.
3. Que en respeto a las normas de rango superior tributarias y aduaneras, se restaure el procedimiento para la importación definitiva de mercancías extranjeras el cual fue modificado en virtud de la publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.256, de fecha 03/09/2009, de la Providencia Administrativa N° SNAT/2009-0089, mediante la cual establece la nueva oportunidad de pago de los tributos aduaneros causados con motivo de importación.

4. Que se le otorgue a la Providencia Administrativa, la naturaleza jurídica prevista en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, por lo tanto, si se encuentra en contradicción con los principios constitucionales de eficacia de la tributación y demás normas jerárquicamente superiores, deben prevalecer éstos últimos.

5. En respeto al Principio de Congruencia y Sistematización, debe mantenerse la vigencia del Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado, el cual, por la entrada en vigencia de la Providencia Administrativa, no podría ser modificado, ya que ésta última contempla disposiciones de rango inferior.

6. Considerando el Principio de Continuidad, la Circular N° SNAT/INA/2009-001082 de fecha 21 de septiembre 2009 no podría ser considerada, ya que en vez de aclarar aspectos sobre la aplicación de la Providencia Administrativa N° 0089; que establece la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación, lo que hace es destacar la adaptación de normas superiores a normas inferiores.

7. Permitirle al contribuyente, en aplicación del Principio de Comodidad, alternativas en la oportunidad del pago de los gravámenes y demás derechos causados con ocasión a la importación definitiva de mercancías extranjeras.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Fuentes Bibliográficas.

Arias, Fidias. (2006). *El Proyecto de Investigación: Introducción a la metodología científica*. (5ª. ed.). Caracas: Episteme.

Asuaje Sequera, Carlos. (2002). *Derecho Aduanero*. (2ª. ed.). Caracas: Buchivacoa.

Belisario Rincón, José. (2004). *La Desobediencia Tributaria como Derecho y Garantía de los Contribuyentes frente a la Administración Tributaria*. Ponencia presentada en las VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Belisario Villegas, Héctor. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. (8ª. ed.). Buenos Aires: Astrea.

Bravo, Iroshima. (Comp.). (2005). *Estatuto del Contribuyente y Usuario del Comercio Internacional*. Caracas: SENIAT / Asamblea Nacional.

Brewer-Carias, Allan R. (2010). *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del Procedimiento Administrativo*. (9ª. ed.). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Contreras Florencio. (1969). *Disquisiciones tributarias*. Mérida: Facultad de Derecho, Universidad de Los Andes.

Di Lorenzo, Mario. (1947). *Corso di Diritto Doganale*. Milano, Giuffrè.

Fraga Pittaluga, Luis. (2006). *Principios constitucionales de la tributación*. Caracas: Fraga, Sánchez & Asociados.

Fuentes Quintana, Enrique. (1974). *Un tema clásico para un hacendista actual*. En: Neumark, Fritz. (1974). *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1993). *Derecho Financiero*. Vol. I y II. (5º ed.). Buenos Aires: Depalma.

Garay Juan; Garay Miren. (2007). *La Constitución Bolivariana*. Caracas: Ediciones Juan Garay.

González Carrizales, Manuel Antonio. (1989). *Compendio de las Legislaciones Financiera y Aduanera Venezolanas*. Caracas: Marga Editores S. R. L.

Hernández S., Roberto; Fernández C., Carlos; Baptista L., Pilar. *Metodología de la Investigación*. (3ª. ed.). Santiago de Chile: Mc Graw Hill.

Jarach, Dino. (1980). *Curso de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.

Lares Martínez, Eloy. (1998). *Manual de Derecho Administrativo*. (11ª. ed.). Caracas: Universidad Central de Venezuela.

Martín Queralt, Juan; y otros. (1996). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (7ª. ed.). Madrid: Tecnos.

Moya Milán, Edgar José. (2006). *Elementos de finanzas públicas y derecho tributario*. (5ª. ed.). Caracas: Mobilibros.

Neumark, Fritz. (1974). *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Olaso, Luis María; Casal, Jesús María. (2008). *Curso de Introducción al Derecho. Introducción a la Teoría General del Derecho*. Tomo II. (4ª. ed.). Caracas: UCAB.

Peña Solís, José. (2009). *Manual de Derecho Administrativo*. Vol. I. (6ª. reimp.). Caracas: Tribunal Supremo de Justicia.

Rivas, Hayle. (2009). *Legislación Aduanera*. (3ª. ed.). Caracas: Volumen.

Smith, Adam (1976). *An Inquiry into the nature and causes o the wealth of Nations*. Chicago: Universidad de Chicago.

V Jornadas de Derecho Tributario. (2000). *Aspectos tributarios de la Constitución de 1999*. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Fuentes Legales.

Código Orgánico Tributario. (2005). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37.305 (Extraordinaria), 17.10.2001.

Ley Orgánica de Aduanas. (s/d). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela*, 5.353 (Extraordinaria), 17.06.1999.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. (s/d). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela*, 2.818 (Extraordinaria), 01.07.1981.

Providencia Administrativa N° SNAT/2009/0089. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 39.256, 03.09.2009.

Reglamento de la Ley Orgánica de Aduana. (s/d). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela*, 4.273 (Extraordinaria), 20.05.1991.

Fuente Oficial:

Circular. SNAT/INA/2009. Nro. 001082. Para: Gerencias de Aduanas Principales y Gerencia de Aduanas Subalternas. De: Intendente Nacional de Aduanas. Asunto: Aplicación de la Providencia Administrativa que establece la oportunidad de pagos de los tributos causados con motivo de la importación. 21 de septiembre de 2009. [Reproducción].

Fuente Electrónica:

SENIAT. (S.f.). *Derechos y Garantías Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano*. [Documento en línea]. Disponible en: www.seniat.gob.ve.

Trabajos de Grado:

Olivares León, Liseth (2008). *Impacto económico de las barreras arancelarias en las empresas importadoras de neumáticos del Estado Mérida*. Trabajo de Grado presentado ante la Especialización en Ciencias Contables, Tributos: Mención Aduanas. Mérida: Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. [Inédito].

Rangel Rosales, Carlos Eligio (2010). *Los principios constitucionales y el debido proceso en el derecho tributario sancionador*. Trabajo de Grado presentado para optar al Título de Abogado. Mérida: Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Jurídicas, Políticas y Criminológicas, Escuela de Derecho. [Inédito].

Otra Fuente:

SENIAT. (S.I.). *Procedimiento para el pago de los Tributos Aduaneros*. [Hojas sueltas sin publicar].

ANEXOS

1. Circular. SNAT/INA/2009. N°. 001082. Para: Gerencias de Aduanas Principales y Gerencia de Aduanas Subalternas. De: Intendente Nacional de Aduanas. Asunto: Aplicación de la Providencia Administrativa que establece la oportunidad de pagos de los tributos causados con motivo de la importación. 21 de septiembre de 2009. [Reproducción].

2. Manual de Usuario de acuerdo a lo establecido en la Providencia Administrativa 0089, del 03/09/2009.

SNAT/INA/2009-001002

CIRCULAR

PARA: GERENCIAS DE ADUANAS PRINCIPALES
GERENCIAS DE ADUANAS SUBALTERNAS

DE: INTENDENTE NACIONAL DE ADUANAS

FECHA: 21 SEP 2009

ASUNTO: APLICACIÓN DE LA PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA QUE ESTABLECE LA OPORTUNIDAD DE PAGO DE LOS TRIBUTOS CAUSADOS CON MOTIVO DE LA IMPORTACION

Tengo el honor de dirigirme a ustedes, en la oportunidad de hacer referencia a la Providencia Administrativa N° SNAT/2009/0089 de fecha 03/09/2009, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.256 del 03/09/2009, mediante la cual se establece la oportunidad de pago de los tributos causados con motivo de la importación.

En este sentido, esta Intendencia Nacional de Aduanas procede a dar respuesta a una serie de interrogantes con respecto a la aplicación de la referida Providencia Administrativa, que han sido realizadas por las diferentes aduanas.

En términos generales para que proceda el despacho de las mercancías debe haberse cumplido con dos condiciones:

- Que se haya realizado el pago de los impuestos y demás cantidades líquidas y exigibles.
- Que haya sido validada la DUA por el reconocedor.

1. **PREGUNTA:** Se contradice la función y limita la operatividad del Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA) en virtud que las declaraciones se pueden registrar los 365 días del año las 24 horas del día, por lo cual estimamos conveniente que se busque complementar con el artículo 10 del Código Orgánico Tributario (COT), debido a que la administración puede tener días hábiles que sean bancarios, lo mismo sucede con los días sábados, domingos y feriados nacionales.

RESPUESTA: El lapso para declarar las mercancías en aduanas (artículo 30 de la Ley Orgánica de Aduanas) es de cinco (5) días hábiles, razón por la cual las declaraciones registradas en días u horas inhábiles se toman como efectuadas al siguiente día hábil, por lo que el momento del pago (junto con la declaración) siempre será en un día hábil.

2. PREGUNTA: La oportunidad para efectuar el pago es en la misma fecha en que se requiere la DUA, entonces se presenta una duda para aquellos casos de fuerza mayor en los cuales el pago no se efectuó el mismo día, ¿Será procedente el cálculo de los intereses moratorios, en atención a lo establecido en el Capítulo VII Título II del Código Orgánico Tributario? o ¿Será exigible el pago al momento de la presentación de la DUA?

RESPUESTA: Los intereses moratorios se calcularán conforme a lo dispuesto en los artículos 66 y 67 del Código Orgánico Tributario (Capítulo VII, Título II COT). Quien alegue caso fortuito, fuerza mayor o causa extraña no imputable, deberá probarlo.

3. PREGUNTA: Con respecto a la omisión del pase de salida, existe una duda ya que el boletín de validación de las Declaraciones que tengan el canal de selectividad verde, tendrán el código de validación electrónica y el de seguridad pero aquellas que tengan el canal rojo y amarillo la tendrán solo por reimpresión del boletín de validación, en virtud que ya estaría cancelado. Por lo tanto se debe adecuar el SIDUNEA a los fines de permitir el despacho de las mercancías una vez validada la DUA por el reconocedor y así no perder la función de control.

RESPUESTA: El SIDUNEA se adecuará a la normativa.

4. PREGUNTA: ¿Se debe presentar la planilla de pago junto con la DUA aún cuando el reconocedor la puede verificar a través del SIDUNEA?

RESPUESTA: Sí, y es obligación del funcionario que realiza el reconocimiento verificar dicho pago a través de los sistemas del SENIAT, y no sólo con la presentación de la planilla validada por el Banco.

5. PREGUNTA: En aquellos casos que se deba emitir una planilla de liquidación complementaria, el funcionario reconocedor ¿Tendrá que levantar acta de reconocimiento indicando las modificaciones efectuadas y esperar la cancelación de dicha planilla para proceder a su validación? o ¿se procede a la validación y no se permite el despacho hasta que se compruebe la cancelación?

RESPUESTA: Sí, conforme a lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley Orgánica de Aduanas, el funcionario debe levantar acta donde se dejará constancia de las actuaciones cumplidas cuando hubiere objeciones en el procedimiento. El hecho de no estar de acuerdo con alguno de los elementos para el cálculo de la base imponible (valor, clasificación arancelaria, cantidades, etc.) deberá plasmarse en dicha acta para poder emitir una planilla de liquidación complementaria; este procedimiento queda tal como hasta ahora se ha realizado.

6. PREGUNTA: ¿Es necesario levantar acta de reconocimiento para los casos en que se determine la existencia de cantidades pagadas en exceso?

RESPUESTA: Sí, conforme a lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley Orgánica de Aduanas, el funcionario debe levantar acta donde se dejará constancia de las actuaciones cumplidas cuando hubiere objeciones en el procedimiento. El hecho de no estar de acuerdo con alguno de los elementos para el cálculo de la base imponible (valor, clasificación arancelaria, cantidades, etc.) deberá plasmarse en dicha acta.

7. PREGUNTA: En el artículo 8 se establece que no se admitirán solicitudes de reintegro o compensación por concepto de pérdidas o averías sobrevenidas con posterioridad al momento de reconocimiento lo cual contraviene el artículo 57 de la Ley Orgánica de Aduanas que establece que se harán exigibles los gravámenes causados aun cuando en el reconocimiento faltaren mercancías o éstas presenten averías o cualquier irregularidad. Entonces surge lo siguiente ¿Será procedente una solicitud

de reintegro derivada de averías o fallas en las mercancías que se presente suma del reconocimiento sin cuando la Ley Orgánica de Aduanas no establece esa posibilidad?

RESPUESTA: La referida Providencia Administrativa es de un rango de menor jerarquía que la Ley Orgánica de Aduanas, y en ningún momento modifica lo dispuesto en las normas de rango superior, por lo que ella sólo establece la NO procedencia de reintegro en un supuesto, ya que el otro supuesto está regulado directamente por la Ley Orgánica de Aduanas. En consecuencia, no se contradice lo dispuesto en el artículo 57 de la LOA.

8. **PREGUNTA:** ¿Las mercancías que puedan gozar de exoneraciones y hayan realizado su trámite pero la administración no haya contestado en un lapso prudencial podrán garantizar los derechos?

RESPUESTA: Se debe seguir la directriz contemplada en la circular N° SNAT/2008/0002292 de fecha 18/03/2008.

9. **PREGUNTA:** En caso de ser afirmativa la interrogante anterior ¿deben tramitar y presentar las garantías para su aprobación por la Gerencia de la Aduana Principal respectiva, antes de realizar la declaración de aduanas?

RESPUESTA: Sí, cuando el consignatario o su agente de aduanas, deba presentar garantía para poder retirar la mercancía de la aduana y no efectuar el pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley Orgánica de Aduanas, deberá hacer la solicitud y presentar la garantía antes del registro de la declaración para su aprobación por la Gerencia de Aduana Principal.

10. **PREGUNTA:** Cuando el canal de selectividad es ROJO O AMARILLO, el sistema SIDUNEA no permite imprimir el boletín de liquidación, ¿Cómo hacer en este caso?

RESPUESTA: El SIDUNEA se adecuará a la normativa.

11. **PREGUNTA:** Cuando el sistema SIDUNEA-ISENIAT no procesa debidamente el pago efectuado en las oficinas receptoras, ¿cómo se resuelve? Estos casos se presentan a diario, y la respuesta de la unidad competente no es inmediata (el mismo día), ¿cómo se retira la mercancía?

RESPUESTA: El procedimiento de reconocimiento se efectúa a más tardar a los dos (2) días hábiles siguientes de registrada la declaración de aduanas (art. 156 RLOA), momento en el cual se deberá hacer la comprobación del pago de los tributos causados con motivo de la liquidación, a través de los sistemas informáticos del SENIAT (SIDUNEA - ISENIAT - SIVIT), por lo que hay tiempo suficiente para resolver esta situación y proceder al retiro de la mercancía una vez verificado el pago y validada la DUA por el funcionario actuante en el reconocimiento.

12. **PREGUNTA:** Cuando el consignatario no realiza el pago conforme al artículo 2 de la Providencia ¿Cómo se calculan los intereses moratorios? De acuerdo a lo estipulado en el artículo 186 y 188 del Reglamento LOA?

RESPUESTA: Los intereses moratorios se calcularán conforme a lo dispuesto en los artículos 66 y 67 del Código Orgánico Tributario (Capítulo VII, Título II COT).

13. PREGUNTA: ¿Cuál sería el plazo para declarar en abandono la mercancía?

RESPUESTA: Ni el lapso para el abandono legal, ni los supuestos de procedencia del mismo, son modificados por esta Providencia Administrativa, en consecuencia se aplica el lapso y los supuestos dispuestos en el artículo 66 de la Ley Orgánica de Aduanas, o en el artículo I del Decreto N° 5.872 de fecha 19/02/2008, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.873 del 19/02/2009, según corresponda.

14. PREGUNTA: ¿Ya no podrán transmitirse declaraciones después de las 4:30 de la tarde, toda vez que el pago habrá de efectuarse la misma fecha de la declaración (art.2)?

RESPUESTA: El lapso para declarar las mercancías en aduanas (artículo 30 de la Ley Orgánica de Aduanas) es de cinco (5) días hábiles, razón por la cual las declaraciones registradas en días u horas inhábiles se toman como efectuadas al siguiente día hábil, por lo que el momento del pago (junto con la declaración) siempre será en un día hábil.

15. PREGUNTA: ¿Esta Providencia Administrativa deroga lo contemplado en el artículo 183 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas?

RESPUESTA: No se deroga el artículo 183 RLOA, ya que una norma de rango inferior no puede derogar una de rango superior. No obstante, el referido artículo es inaplicable en los casos de autoliquidación, ya que la norma reglamentaria establece cinco (5) días para pagar luego de notificada la planilla liquidada por la aduana. En consecuencia, simplemente es una norma no aplicable a los casos de autoliquidación.

16. PREGUNTA: ¿Cómo operarían los ingresos de mercancías que pudiesen acogerse al sistema de Diferimiento de Derechos establecidos para los Almacenes Generales de Depósito?

RESPUESTA: Esta Providencia Administrativa no modifica ningún Régimen especial, lo cual incluye el régimen de derechos diferidos de los almacenes generales de depósito, en consecuencia este procedimiento permanece igual.

17. PREGUNTA: ¿Debe suponerse que el funcionario reconocedor procederá a la validación de la DUA inmediatamente ocurrida la transmisión en el sistema por parte del agente de aduanas, sin la presentación física de la documentación que ampare la declaración, teniendo en consideración que el pago debe efectuarse el mismo día?

RESPUESTA: El funcionario reconocedor, solamente validará en el sistema, después de efectuado el reconocimiento documental o físico-documental, y verificado el pago a través de los sistemas informáticos del SENIAT.

18. PREGUNTA: ¿Qué mecanismos implementará la Administración Aduanera con los cuales se implida que la mercancía sea despachada sin practicar el procedimiento de reconocimiento, ya que efectuada la validación y pago respectivo, las almacenadoras o los depósitos destinados pueden emitir el pase de salida a tenor de lo dispuesto en el artículo 73 del Reglamento del SIDUNEA?

RESPUESTA: Para que proceda el despacho de la mercancía y el SIDUNEA emita el respectivo pase de salida debe haberse cumplido con dos condiciones: a) que se haya realizado el pago de los impuestos y demás cantidades líquidas y exigibles, y b) que haya sido validada la DUA por

el reconocedor. En consecuencia, para que la almacenadora o depósito pueda emitir el pase de salida el sistema verificará las dos condiciones anteriores.

19. PREGUNTA: ¿En qué momento deberá efectuarse el pago de una planilla complementaria? Esto tomando en consideración lo dispuesto en el artículo 181 y 183 del RLOA, los cuales otorgan al servicio de liquidación de la aduana hasta tres (03) días hábiles para emitir la respectiva planilla, y cinco (05) días hábiles contados a partir de su notificación para que se efectúe el pago.

RESPUESTA: No se derogan los artículos 181 y 183 RLOA, en consecuencia, dichos lapsos sí son aplicables para el caso de las notificaciones de planillas complementarias que son liquidadas por el servicio aduanero.

20. PREGUNTA: ¿Cuáles son las sanciones en caso de incumplimiento de las disposiciones de la referida Providencia Administrativa?

RESPUESTA: Tendría que estudiarse caso por caso para determinar sanciones aplicables.

21. PREGUNTA: ¿El boletín de liquidación (previamente cancelado) debe ser exigible junto con la declaración de aduanas en el lapso dispuesto para la presentación de la documentación física requerida, a efecto de que el funcionario reconocedor proceda a verificar el pago y posteriormente practicar el procedimiento de reconocimiento? ¿La falta de presentación del boletín de liquidación configuraría el supuesto de hecho dispuesto en el literal a) del artículo 121 de la LOA?

RESPUESTA: No es aplicable la sanción del artículo 121 letra a) de la LOA. Las cuatro (4) horas son sólo para presentar ante la aduana el físico de la declaración de aduanas junto con los documentos que soportan dicha declaración, a los que se refiere el artículo 93 del RLOA, cuando el canal de selectividad es amarillo o rojo.

Aunque el boletín de liquidación no es un documento indispensable a ser presentado conjuntamente con la declaración, en el caso de canal de selectividad amarillo, al ser un reconocimiento documental, el consignatario o su agente de aduanas no tendrán otro momento para presentarlo.

En el caso del canal de selectividad rojo, el boletín de liquidación se puede presentar en el momento del reconocimiento para su conformación.

En todos los casos, el funcionario reconocedor, deberá verificar la fecha de pago con la fecha de registro de la declaración para determinar y solicitar, de ser el caso, la liquidación de los intereses moratorios.

Quedando a la espera del cumplimiento de lo aquí señalado.



**MANUAL DE USUARIO DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO
EN LA PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA 0089, DEL 03/09/2009**

INCORPORACIÓN DE DATOS EN EL SISTEMA

RESPONSABLE PASO ACCIÓN

Agente de Aduanas

1. Una vez verifique que la documentación está conforme con lo exigido por la normativa aduanera vigente, ingresa al módulo MODBRK, menú principal (F9), Funciones del Sistema Aduanero Automatizado, la información del segmento general y del segmento por artículo o ítems, de acuerdo a lo establecido en el Manual de Normas y Procedimientos del SIDUNEA++:

En caso que el pago sea sustituido por la presentación de una garantía, deberá indicarlo en el campo 39 al momento de la digitación de la DUA.



2. Concluido el proceso de digitación de la información, verifica la DUA, con el menú local (F9) Acción/1 Verif. Local. El sistema presenta el cuadro de documentos adjuntos o de soporte de la DUA, para comprobación; el sistema despliega el cuadro de documentos adjuntos a la DUA para verificación y posteriormente presenta el cuadro con el mensaje **Validación Local OK**.



3. Posteriormente comprueba la DUA en el servidor con la opción menú local (F9) Acción/2 Verificación, si el proceso es correcto el sistema presenta el mensaje **Control de validez OK**, caso contrario despliega la lista de errores para corrección.





7. Mediante el menú local Ver / se selecciona la opción / Ver Boletín de Validación (B. Liquidación). Con el mismo menú local (F9), ordena la impresión de la Forma 0066.

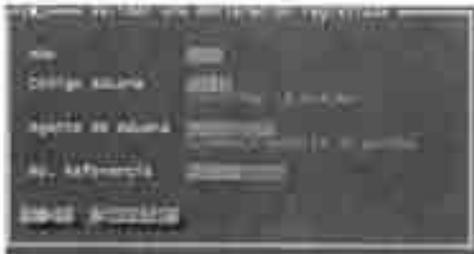
Adicionalmente, el sistema imprime un boletín de notificación con indicación del monto correspondiente al 50% de la tasa restante por determinación del régimen aduanero, destinada al SENIAT.



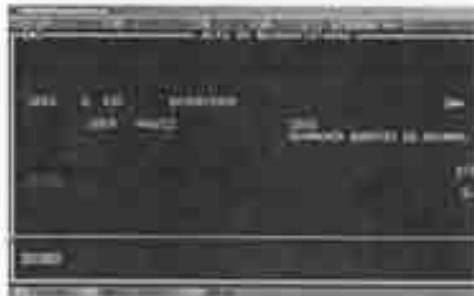
8. Realiza el pago de los tributos ante la entidad receptora de fondos nacionales.



9. Una vez efectuado el pago, a través del MODBRK procede a solicitar la validación de la DUA, en el Menú Principal: Funciones/ 2) Declaraciones / 5) Validación / 2) Declaración registrada. A partir de ese momento el sistema notifica el canal de selectividad asignado.



Funcionario
Reconocedor



10. El sistema muestra la pantalla con el canal de selectividad asignado, a partir del cual se inicia el plazo de las cuatro (4) horas hábiles para la presentación de la documentación en la aduana conforme al artículo 40 del RPLOARSA.

1. Procede a efectuar el reconocimiento de las mercancías según corresponda y en cumplimiento de la normativa vigente.

2. Una vez culminado el acto a través del MODCBR procede a las modificaciones a que hubiere lugar siempre que no alteren la base imponible de la declaración.

Deberá dejar constancia de sus actuaciones en el Acta de reconocimiento del sistema

3. En caso de conformidad y/o verificado el pago de las planillas complementarias resultantes del reconocimiento, el funcionario reconocedor procede a la redirección del canal, mediante el Menú Principal Funciones/ 4) Reconocimiento / 2) Ruta de la Declaración / 1) Declaraciones seleccionadas o según el canal que corresponda.



3.1 Aparece pantalla de Declaraciones seleccionadas, se establecen los parámetros de Búsqueda y se oprime OK.



3.2 Aparece listado de las Declaraciones que coinciden con los parámetros se selecciona la que se debe redirigir y se oprime la opción o botón Redirige.



3.3 Aparece pantalla para seleccionar canal, selecciona verde y presiona OK y valida inmediatamente en la siguiente pantalla.



NOTA: Las multas que se deriven del Acto de Reconocimiento y los diferenciales de Tributos, deben liquidarse a través de la planilla F-0081 del ISENIAT Aduanas. El funcionario reconocedor no debe redirigir la declaración a verde hasta tanto no se compruebe el pago de las planillas respectivas.



Agente
Aduanas

4. El sistema despliega pantalla con número de validación de la declaración junto con el número de registro correspondiente.

- de 1. Se dirige al Almacén y solicita la emisión del Pase de salida

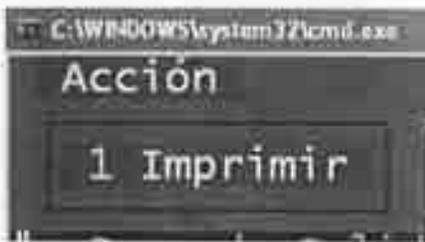


Almacén

1. A través del MODSHD, procede a solicitar mediante el Menú Principal Funciones / 3) Pase de salida / 2) Múltiples declaraciones, seguidamente busca la declaración con los parámetros correspondientes para obtener la impresión del pase de salida, siempre que la DUA se encuentre pagada y validada.



2. Solicita impresión del Pase de salida



3. Retorna la información que solicita el sistema para el Paso de salida

4. El sistema Muestra al correspondiente Pase de Salida en Formato PDF para respectiva impresión.