



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

**El Hecho Generador de la Obligación Aduanera en Venezuela  
Trabajo Especial presentado para optar al Título de Especialista en  
Derecho Tributario**

Autor: Tomás A. Sánchez Rodríguez  
Tutor: Marco Antonio Osorio Chirinos

**Caracas, Febrero de 2012**

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

**El Hecho Generador de la Obligación Aduanera en Venezuela**

Autor: Tomás A. Sánchez Rodríguez  
Tutor: Marco Antonio Osorio Chirinos

**Resumen**

El objeto del presente estudio representa un esfuerzo por enriquecer y difundir el conocimiento del gravamen aduanero en Venezuela, conceptualizar el hecho generador del mismo estipulado en el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.875 de fecha 21 de febrero de 2008, el cual es el epicentro de esta investigación, determinar los elementos que conforman dicho hecho generador, a saber: a) la descripción objetiva de un hecho o una situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación en la que objetivamente fueron descritos (aspecto subjetivo); c) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho generador (aspecto temporal); d) el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho generador (aspecto espacial); e) la base de medición que permita cuantificar el gravamen (base imponible), estudiar los teorías en que se fundamenta el hecho generador de la obligación aduanera y realizar críticas a la aplicabilidad del hecho imponible en materia aduanera en Venezuela. Las interrogantes que se plantearon en la investigación son las siguientes: ¿Qué es el hecho generador o hecho imponible y sus elementos?, ¿Qué es la obligación aduanera y cuáles son sus características?, ¿Cuáles son las teorías en que se fundamenta el hecho generador de la obligación aduanera?, ¿Qué críticas pueden realizarse a la aplicabilidad del hecho generador de la obligación aduanera en Venezuela?, ¿Cuáles son las diferencias entre la relación jurídica aduanera y la relación jurídica tributaria? y ¿Cuáles son los casos de no definición del hecho generador aduanero?. En tal sentido y de acuerdo a los objetivos establecidos, el trabajo será un estudio monográfico a un nivel descriptivo. Monográfico de acuerdo a lo señalado en el “Manual para la elaboración de Tesis Doctorales, Trabajos de Grado y Trabajos Especiales”, a saber, el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo principalmente de fuentes bibliográficas y documentales. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, conclusiones y, en general, en el pensamiento del autor.

**Descriptor:** Hecho Generador, Relación Jurídica Aduanera, Gravámenes Aduaneros.

## INDICE

|                                                                      | <u>Pág.</u> |
|----------------------------------------------------------------------|-------------|
| Introducción.....                                                    | 5           |
| <b>Capítulo I. El Hecho Generador .....</b>                          | <b>7</b>    |
| A. Elementos del Hecho Generador.....                                | 11          |
| 1. Elemento Objetivo .....                                           | 11          |
| 2. Elemento Subjetivo .....                                          | 11          |
| 3. Elemento Espacial.....                                            | 13          |
| 4. Elemento Temporal .....                                           | 15          |
| 5. Elemento Cuantitativo .....                                       | 17          |
| B. Importancia del Hecho Generador .....                             | 20          |
| <b>Capítulo II La Relación Jurídica Aduanera .....</b>               | <b>21</b>   |
| 1. Elementos de la Relación Jurídica Aduanera .....                  | 24          |
| <i>a. sujetos</i> .....                                              | 24          |
| <i>b. objeto</i> .....                                               | 25          |
| <i>c. causa</i> .....                                                | 26          |
| <i>d. norma</i> .....                                                | 26          |
| 2. Características de la Relación Jurídica Aduanera.....             | 26          |
| 3. Contenido de la Relación Jurídica Aduanera.....                   | 28          |
| 4. Concepto de Obligación Aduanera.....                              | 32          |
| <b>Capítulo III El Hecho Generador de la Obligación Aduanera ...</b> | <b>35</b>   |
| A. Elementos .....                                                   | 37          |
| 1. Elemento Objetivo .....                                           | 37          |

|                                                                                                    |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2. Elemento Subjetivo .....                                                                        | 38 |
| 3. Elemento Espacial.....                                                                          | 42 |
| 4. Elemento Temporal .....                                                                         | 50 |
| 5. Elemento Cuantitativo .....                                                                     | 51 |
| B. Los Presupuestos de Hecho en Materia Aduanera.....                                              | 60 |
| 1. Teoría del paso o cruce .....                                                                   | 60 |
| 2. Teoría de la declaración al consumo.....                                                        | 62 |
| 3. Teoría de la nacionalización .....                                                              | 64 |
| C. Críticas a la Aplicabilidad del Hecho Generador de la<br>Obligación Aduanera en Venezuela ..... | 65 |
| D. Base Imponible .....                                                                            | 69 |
| Conclusiones y Recomendaciones .....                                                               | 72 |
| Referencias Bibliográficas.....                                                                    | 78 |

## **Introducción**

El funcionamiento de nuestra organización social es complejo en grado superlativo; para comprenderlo es necesario estudiar por diferentes fuentes su origen y evolución histórica, estructura y razón de ser. No ha sido menester discutir la delimitación de un estudio semejante, la lógica de la mente humana ha dictado por sí misma las pautas. Podemos dedicar toda la vida a unas de esas parcelas. Es un estudio sin fin.

Las aduanas han sido, por tiempos inmemorables, parte de la organización de la mayoría de los pueblos conocidos. Las normas, políticas y procesos aduaneros, han tenido y seguirán teniendo una importancia de primer orden en el desarrollo de los países, toda vez que al derecho aduanero se le pueden atribuir fines específicos, por lo que, a la hora de elaborar, estudiar, interpretar o aplicar las normas aduaneras debe considerarse su finalidad económica, fiscal, social y política.

Modernamente el gravamen aduanero, así como las instituciones y demás regulaciones de carácter aduanero, tienen prominentemente fines económicos, entre los cuales se distinguen el desarrollo y la protección de los sectores económicos internos (industrial, comercial, agrícola, pecuario, entre otros.), la orientación del consumo y el control del flujo de divisas.

En segunda instancia el derecho aduanero también persigue su fin original fiscal, es decir, allegar recursos financieros para cubrir las necesidades del Estado.

La salud pública, la preservación de la flora y la fauna, la seguridad y el orden público, el desarrollo cultural, son aspectos sociales considerados dentro de las finalidades del derecho aduanero. En el campo político ha tenido y tiene sus aplicaciones; en ocasiones es utilizado como mecanismo de presión o represalia para determinado país o países, con los cuales hay desacuerdo por el sistema político allí imperante; también en las relaciones

diplomáticas y consulares, (normalmente, en reciprocidad al tratamiento oficial recibido por los demás países).

Es por ello que las distintas corrientes de pensamiento económico, desde las pre-clásicas, han considerado al comercio internacional como determinante del progreso social. Al respecto la función de las aduanas, así como las normas del derecho aduanero dentro de la ejecución de la política comercial, es fundamental.

En ese sentido, la bibliografía dedicada a la materia aduanera y en especial, al sistema aduanero venezolano, es muy escasa, y allí radica la justificación principal de esta investigación. Dentro de esta materia, que constituye una delimitación a la actividad socioeconómica, la legislación es sólo una parte básica de todo el sistema. El objeto del presente estudio representa un esfuerzo por enriquecer y difundir el conocimiento del gravamen aduanero en Venezuela, conceptualizar el hecho generador del mismo estipulado en el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.875 de fecha 21 de febrero de 2008, el cual es el epicentro de esta investigación, determinar los elementos que conforman su hecho generador, a saber: a) la descripción objetiva de un hecho o una situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación en el que objetivamente fue descrito (aspecto subjetivo); c) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho generador (aspecto temporal); d) el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho generador (aspecto espacial); e) la base de medición que permita cuantificar el gravamen (base imponible), estudiar los teorías en que se fundamenta el hecho generador de la obligación aduanera y realizar críticas pertinentes a la aplicabilidad del hecho imponible en materia aduanera en Venezuela.

## Capítulo I

### El Hecho Generador

En la doctrina existe una serie de definiciones en relación a lo que debe entenderse por hecho generador de la obligación tributaria, entre las cuales se destacan las siguientes:

Para Sainz de Bujanda<sup>1</sup>, el hecho generador o hecho imponible es “un conjunto de circunstancias hipotéticas previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta”.

Mehl Lucien<sup>2</sup>, plantea que “el hecho generador es la operación o situación económica o financiera correlativa -según lo casos- a los fenómenos de producción, distribución y consumo de riquezas”

Villegas B. Héctor<sup>3</sup>, señala que el hecho imponible es “La hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenas a toda actividad o gasto estatal (impuesto), o consistir en una actividad administrativa o jurisdiccional (tasas), o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones Especiales)”.

Guiliani Fonrouge, Carlos<sup>4</sup>, indica que es, “la situación o presupuesto de hecho, adoptado por la ley como determinante de la tributación”.

Valdés Costa, Ramón<sup>5</sup>, lo denomina Presupuesto de Hecho y señala que “puede ser definido, como el hecho previsto hipotéticamente en la ley, cuyo acaecimiento es la condición necesaria para que nazca la obligación tributaria”.

---

<sup>1</sup> Sainz de Bujanda, Fernando: “*Concepto del hecho imponible*” Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos Madrid, España. 1966. Tomo IV, Pág.262.

<sup>2</sup> Mehl, Lucien: *Eléments de Sciences Fiscale*. Press Universite de France. París, France, 1959, Pág.68.

<sup>3</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Pág.272.

<sup>4</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*. Tomo I Pág.235.

<sup>5</sup> Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario* Editorial Depalma Buenos Aires, Pág. 133.

De Falcao Amilcar<sup>6</sup>, señala que el “hecho generador es el hecho o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo”.

Por su parte, nuestro Código Orgánico Tributario<sup>7</sup> define al hecho imponible como “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. El Código Orgánico Tributario acoge la denominación de hecho imponible, ya que el mismo no es sino una versión un poco corregida del modelo de Código Tributario para América Latina, realizado por el programa conjunto de tributación de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo<sup>8</sup>.

La característica fundamental del hecho generador consiste, pues, en su naturaleza de hecho jurídico al que la ley vincula el nacimiento de la obligación. Al respecto, debe decirse que la obligación nace de la ley en cuanto se verifica el hecho imponible. La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible que puede subsumirse en la definición legal. Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley.

Esta conexión entre el hecho imponible y la norma que es fuente de la obligación, tiene como consecuencia insalvable que el hecho generador es un “hecho jurídico”, esto es, un hecho productivo de efectos jurídicos por voluntad de la ley. Esta afirmación está destinada a eliminar la confusión conceptual que surge de la doctrina, según la cual los hechos imponibles son de naturaleza económica antes que jurídica. Este enunciado es profundamente equivocado y, por lo menos, es causa de confusión. Lo que

---

<sup>6</sup> De Falcao Araujo, Amilcar: *Hecho generador de la obligación aduanera*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1964, Pág. 2.

<sup>7</sup> Artículo 36 del Código Orgánico Tributario.

se quiere expresar es que el hecho imponible no es elegido como tal por el legislador por sus características jurídicas según el derecho privado, sino por sus características económicas o por su contenido económico<sup>9</sup>.

El hecho generador puede ser resultado de un acto voluntario o de una manifestación de voluntad de uno o más sujetos particulares. Por lo tanto, el hecho imponible puede coincidir con un acto jurídico o negocio jurídico, El principio citado anteriormente de que es la voluntad de la ley la que crea la obligación en cuanto se haya verificado concretamente el hecho previsto y definido abstractamente en aquélla, tiene como consecuencia que aun cuando el hecho imponible coincida con un acto o negocio jurídico de derecho privado o de derecho administrativo, la ley no reconoce a la voluntad de los particulares eficacia creadora de la obligación tributaria.

En otras palabras, los actos jurídicos que son fuentes de las obligaciones del derecho privado, no lo son de las obligaciones tributarias, aun cuando la ley haya adoptado como hechos imponibles dichos actos jurídicos. Los actos jurídicos del derecho privado son asumidos como hechos imponibles sólo por su existencia fáctica y no tienen eficacia creadora de la obligación tributaria.

Cuando decimos que en el derecho privado la ley reconoce la eficacia creadora de efectos jurídicos a las manifestaciones de voluntad de los particulares, ello no excluye que en las relaciones jurídicas de origen negocial no todos los efectos sean queridos por los particulares, ya que la ley agrega algunos efectos independientes de la voluntad individual y sólo atribuibles a la voluntad de la ley. En otros términos, las relaciones jurídicas negociales comprenden tanto efectos jurídicos expresamente queridos por

---

<sup>8</sup> Organización de los Estados Americanos y Banco Interamericano de Desarrollo: Reforma Tributaria para América Latina. *Modelo de Código Orgánico Tributario*. Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos. Washington DC. USA, 1968.

<sup>9</sup> Jarach Dino: *El hecho imponible*. Ediciones Cima, Buenos Aires Argentina, 1982, Pág. 141

las partes, y que constituyen precisamente su propósito o el objeto perseguido por ellas, como también otros efectos jurídicos que las partes pueden haber conocido o no, pero que la ley misma agrega de suyo. Sin embargo, en el derecho privado todos los efectos se atribuyen a la fuente "voluntad de las partes" y no a la fuente "ley".

Ahora bien, no es así respecto de los efectos tributarios de las manifestaciones de voluntad de los particulares. El tributo no es un simple efecto agregado por la ley al conjunto de efectos jurídicos de la voluntad particular, no es un efecto secundario o ulterior de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la voluntad de la ley. Ello es así, aun cuando las partes mismas hayan contemplado en sus estipulaciones la existencia y eventualmente el pago de los tributos que la ley contempla para dichos actos o negocios<sup>10</sup>.

La conclusión es que la fuente de la obligación tributaria en el caso de presupuestos legales tomados de los actos de la vida económica o social que consisten en negocios jurídicos, no es la voluntad de las partes sino únicamente la voluntad de la ley.

Como se puede apreciar, todas estas definiciones citadas tienen algo en común, cual es la referencia a la legalidad, lo que viene a constituir el fundamento jurídico por excelencia, conocido bajo el aforismo latino: "*Nullum Tributum Sine Lege*" o sea, que no hay tributo sin ley o como dirían los ingleses: "*No tax without representation*" y la violación de este principio, vicia de ilegalidad al tributo.

---

<sup>10</sup> D. Jarach.: *Hecho imponible*....op. cit., p.143 y ss.

## **A. Elementos del Hecho Generador**

### **1. Elemento Objetivo**

El elemento objetivo del hecho generador consiste en la descripción del hecho concreto en la norma tributaria que el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria puede realizar materialmente. Este elemento no es más que la descripción del hecho concreto de la vida real que el legislador recoge en la norma y que el destinatario de la misma realiza, o en la situación de hecho en la cuales éste se encuentra. Tal elemento siempre presupone un verbo, como podría serlo un "hacer", "dar", "transferir", "enriquecer", "recibir", "ser", "estar", "permanecer" <sup>11</sup>. A título de ejemplo, el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas en su artículo 84 señala: "La importación, exportación y tránsito de mercancías estarán sujetas al pago del impuesto que autoriza esta Ley, en los términos por ella previstos".

### **2. Elemento Subjetivo**

El elemento subjetivo del hecho imponible consiste en la definición de los sujetos activos y pasivos que están relacionados con las circunstancias objetivas definidas en la ley, en forma tal que surja para unos la obligación y para otros la pretensión del impuesto.

La determinación de los sujetos no puede hacerse en forma abstracta o a priori, en términos generales válidos para todas las obligaciones tributarias, sino en forma concreta para cada tributo, de acuerdo con la definición del hecho imponible contenida en las normas legales pertinente.

Sentada esta premisa, se puede examinar cuáles son los sujetos de las relaciones jurídicas tributarias, reuniendo y sintetizando los caracteres y

---

<sup>11</sup> De Barros Carvalho, Paulo: *Estructura Lógica de la Norma Jurídica Tributaria*. Sao Pablo, Brasil 1973.

las clasificaciones de dichos sujetos en orden a las responsabilidades que les asigna el derecho positivo.

Conforme al Código Orgánico Tributario, el sujeto activo de la obligación tributaria es el ente público acreedor del tributo. Señala Giannini que el sujeto activo sólo puede serlo el propio Estado o un ente público al que la ley le confiera dicha atribución.

Los sujetos activos de la obligación tributaria una vez que aplican la norma que establece el tributo, lo serán la República<sup>12</sup>, los Estados<sup>13</sup> y los Municipios<sup>14</sup> en el momento que sean exigibles los tributos que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela les tiene atribuidos. Se puede señalar, además, el caso de los tributos parafiscales que recaudan algunos entes que gozan de una mera competencia tributaria, como sería el caso del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCES)<sup>15</sup>.

Se examinan, en segundo término, los sujetos pasivos, es decir, aquellos que por sus relaciones con los hechos o circunstancias que configuran objetivamente el hecho imponible resultan obligados al pago de los tributos.

Una observación preliminar a este respecto consiste en recordar que el carácter de sujeto pasivo de la obligación de pagar el tributo puede coincidir o no con el carácter de sujeto pasivo de obligaciones de carácter administrativo, las que se denominan deberes formales y que consisten en obligaciones de hacer, no hacer o tolerar.

El sujeto pasivo obligado por excelencia es el que comúnmente se denomina "contribuyente". Es éste el sujeto obligado en virtud de la propia

---

<sup>12</sup> Artículo 136 ordinal 8 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

<sup>13</sup> Artículo 17, ordinal 7º ejusdem.

<sup>14</sup> Artículo 31, ordinales 3º y 7º ejusdem.

<sup>15</sup> Casado Hidalgo, Luis "Los sujetos de la obligación tributaria" comentarios al Código Orgánico Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela, 1983, Pág. 37.

naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto es el que la literatura tradicional en materia de finanzas públicas denomina "contribuyente de derecho".

La doctrina tributaria distingue dos categorías de sujetos pasivos: la primera es la de los sujetos pasivos responsables por una deuda propia; la segunda es la de los responsables por deuda ajena.

Esta distinción se funda sobre la separación entre la deuda y la responsabilidad, o bien, de acuerdo con los conceptos desarrollados por la doctrina jurídica acerca de las obligaciones, entre *debitum* y *obligatio* o bien, entre *Schuld* y *Haftung*. Estos conceptos sirven para establecer una diferenciación entre el verdadero contribuyente, al que la ley atribuye la titularidad del hecho imponible, de acuerdo a los conceptos ya desarrollados, y los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo con diferentes grados de responsabilidad, que pueden variar desde la responsabilidad solidaria sin condiciones, a la responsabilidad solidaria supeditada a la verificación de ciertos supuestos, a la responsabilidad subsidiaria y a la responsabilidad sustitutiva.

Esta graduación de la responsabilidad puede resultar de normas generales aplicables a diversos tributos, o bien de normas particulares establecidas con referencia a un impuesto en especial.

### **3. Elemento Espacial**

En el estudio del elemento subjetivo del hecho imponible, queda por ver la vinculación con el sujeto activo, que significa al mismo tiempo la limitación espacial del ámbito de imposición que adopta un determinado

Estado como sujeto activo de esa imposición<sup>16</sup>.

El poder fiscal no se halla limitado por principios superiores de orden jurídico, de derecho internacional ni constitucional, ni tampoco por principios éticos, sino que, sustancialmente, el Estado adopta los criterios de imposición para delimitar el ámbito de aplicación de los impuestos, criterios fundados en su interés político-económico, sin perjuicio de los ideales de justicia en que debe inspirarse siempre la actividad legislativa.

Este momento de vinculación es otro aspecto del mismo hecho imponible, del mismo supuesto legal, es decir, es la vinculación entre el hecho y el sujeto activo, como la atribución al sujeto pasivo es una vinculación entre el hecho imponible y los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.

Con respecto al sujeto activo, debemos aclarar que éste no se identifica forzosamente con el titular del poder tributario, es decir, aquél que posee la facultad de dictar leyes estableciendo determinados impuestos.

Los criterios que el legislador adopta para vincular la materia imponible con su poder fiscal ocupan, en la sistemática de la relación jurídica tributaria, la posición de nexo o vinculación del hecho imponible con el sujeto activo, nexo que puede establecerse de dos maneras:

Cuando se trata de aquellos impuestos que definidos como objetivos o reales, en los que el legislador prescinde de establecer quién es el sujeto pasivo, o pone en primer plano el aspecto objetivo del hecho imponible y el subjetivo lo deja como elemento consiguiente a la atribución del hecho imponible, el criterio de vinculación con el sujeto activo es, normalmente, un criterio objetivo que vincula la misma materia imponible con el sujeto activo.

---

<sup>16</sup> D. Jarach.: *Hecho imponible*....op. cit., p.167 y ss.

En cambio, en los impuestos de tipo subjetivo o personal, especialmente donde privan las circunstancias personales del contribuyente como criterio de imposición, prevalece en la vinculación con el sujeto activo un criterio de carácter personal, es decir, algún criterio vinculado con la persona del sujeto pasivo.

Al respecto, es menester destacar con relación al mencionado elemento en materia de gravámenes aduaneros la importancia del territorio aduanero, el cual puede definirse como aquel espacio geográfico a través del cual circulan o pueden circular las mercancías objeto de tráfico internacional, en el cual rige total o parcialmente una misma legislación aduanera, o donde una misma organización aduanera ejerce o puede ejercer su jurisdicción y competencia.

#### **4. Elemento Temporal**

Con respecto a la definición del hecho imponible en todas sus facetas, después de haber visto los aspectos objetivos y subjetivos, su estructura formal y su significado sustancial, deben dedicarse también algunas palabras a su relación con el tiempo. Hay circunstancias de hecho que son de carácter instantáneo, podríamos decir fotografías de situaciones patrimoniales.<sup>17</sup>

También podemos afirmar que el aspecto del rubro es el índice del exacto momento en que se configura, o el legislador estima debe tenerse por configurada, la del comportamiento objetivo contenida en el "aspecto material" del hecho imponible.

No interesa que la circunstancia fáctica hipotética sea "de verificación instantánea" (o sea, que tal circunstancia se configure en un preciso instante) o que, al contrario, sea "de verificación periódica" (es decir que la circunstancia tomada como hipótesis deba ocurrir a lo largo de una sucesión

---

<sup>17</sup> D. Jarach.: *Hecho imponible*....op. cit., p.176 y ss.

de hechos producidos en distintos momentos); y el asunto no interesa por lo siguiente: es absolutamente necesario que el legislador tenga por "realizado" el hecho imponible en una específica, concreta y exacta unidad de tiempo, aun cuando para ello deba en algunos casos recurrir a la ficción jurídica.

Las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer determinados tributos como consecuencia de ellas, no se delimitan sólo en el espacio, sino también en el tiempo; el legislador puede definirlas de manera distinta, según la relación temporal que quiera aplicar.

En ciertos casos, los hechos imposables son circunstancias de hecho de verificación instantánea; en otros, se consideran como supuestos de las obligaciones tributarias hechos o circunstancias de hecho que no se verifican instantáneamente, sino que abarcan un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo.

En ese sentido, se puede afirmar que el referido aspecto se circunscribe al momento en que se configura el hecho imponible, por cuanto al legislador le resulta de especial importancia precisar el momento en el tiempo, lo cual será sustancial para resolver problemas colaterales, como lo relativo a la retroactividad, la prescripción, el régimen de los intereses y la indexación o actualización monetaria.

Al respecto, refiriéndonos a la materia aduanera debemos acotar que el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas en su artículo 86 señala expresamente el aspecto temporal del gravamen aduanero, el cual se circunscribe principalmente a la fecha de llegada las mercancías a la zona primaria de cualquier aduana habilitada y establece otras circunstancias que serán desarrolladas más adelante.

## 5. Elemento Cuantitativo

Cuando el hecho imponible acaece fácticamente, surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco una suma generalmente dineraria denominada "importe tributario".

Pero en el hecho imponible como hipótesis normativa no se encuentra el elemento necesario para precisar la cuantía de ese importe. Es al contrario en la consecuencia normativa donde se halla el "módulo", "parámetro", o "elemento cuantificante" indispensable para tal fijación.

El elemento cuantificante debe ser seleccionado por el legislador tan cuidadosamente como seleccionó los hechos imponibles. Ello, por una razón muy simple. La "cuantía" que resulta asignada a cada deuda tributaria debe ser abstractamente idónea para reflejar qué valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demostrativo de capacidad contributiva, o sea, nada menos que lo siguiente: el elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó "aprehender" al construir un cierto hecho imponible.

Debemos entonces tomar conciencia de la importancia de este elemento, en virtud que el factor de fijación del *quantum debeatur* implica tener la fundamental función de dimensionar la "porción" de capacidad contributiva atribuible a cada hecho imponible realizado.

Pero pongamos las cosas en sus justos términos. De lo dicho no se sigue que el "elemento cuantificante" sea un elemento integrativo del hecho imponible, según piensa autorizada doctrina. En tal sentido es correcto el pensamiento del Sáinz de Bujanda<sup>18</sup>: el elemento cuantificante no es

---

<sup>18</sup> S. Bujanda, *Hecho Imponible*, op. cit., p.152 y ss.

constitutivo del hecho imponible. Es un mero instrumento de cuantificación de la obligación tributaria lo sustancial.

El hecho imponible debe ser siempre reducible a una expresión numérica que lo convierta en expresión económica con la parte de riqueza con la cual las personas deben aportar al gasto público.

Para que eso sea razonablemente cierto, el legislador debe encontrar una congruente vinculación entre la acción del destinatario legal tributario previamente hipotetizada en la norma y el importe del tributo que debe pagar ante la realización de esa acción.

Se llama entonces "importe tributario" (prescindimos de otras denominaciones que no nos convencen, como, por ejemplo, "tarifa tributaria" -que consideramos específica de los gravámenes aduaneros "cuota tributaria", "tipo impositivo", etc.) a la cantidad que el fisco pretende cobrar y que el sujeto pasivo está potencialmente obligado a pagarle al configurarse el hecho imponible. El importe tributario puede ser fijo o variable:

El importe tributario fijo es aquel en que la cuantía del tributo está especificada *ab initio* y directamente en el mandato de la norma. Así, eran importes fijos los de los antiguos impuestos de capitación.

El importe tributario variable es aquel en que la cuantía del tributo no está directamente especificada en el mandato de pago de la norma, En tal caso, el elemento cuantificante necesita a su vez de otros elementos para poder transformar la obligación en cifra.

De esto surge la diferencia entre los importes tributarios *ad valorem* y "específicos"

Habr  entonces importe tributario "ad valorem" cuando la base imponible es una magnitud numéricamente pecuniaria sobre la cual se aplica la alícuota.

Se da el nombre de "alícuota" al porcentaje o tanto por ciento aplicable sobre la magnitud numérica "base imponible".

La alícuota es proporcional cuando el porcentaje o tanto por ciento, permanece constante cualquiera que sea la dimensión de la base imponible sobre la cual se aplica.

La alícuota es progresiva cuando el porcentaje se eleva a medida que se incrementa la magnitud "base imponible", o también se elevan otras cifras o circunstancias que el legislador estima justificante de tal elevación.

La base de medición puede consistir en cualquier unidad de medida, como peso, volumen, unidades o valor monetario. Existen ejemplos de la adopción del peso, del volumen o de las unidades como es el caso de los gravámenes aduaneros específicos. Pero frecuentemente en la gran mayoría de los impuestos es el valor monetario, como más fiel expresión de la riqueza que evidencia una determinada capacidad contributiva y ello incluye a los gravámenes aduaneros.

En ese sentido, es importante destacar que en el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas las alícuotas o tarifas del hecho generador de la obligación aduanera las encontramos sealadas en el artículo 84 ejusdem el cual dispone que podrán ser de tipo "ad valorem", "específico" o "mixto" y estará comprendido dentro de los siguientes límites:

Entre un centésimo por ciento (0,01%) y el quinientos por ciento (500%) del valor de aduana de las mercancías.

Entre una millonésima (0,000001) de Unidades Tributarias y diez (10) Unidades Tributarias por unidades del sistema métrico decimal.

### **B. Importancia del Hecho Generador.**

La importancia del hecho generador de la obligación tributaria se puede observar en varios aspectos:

1. El hecho generador va a determinar la verificación de la relación jurídico-tributaria y el momento del nacimiento de la obligación tributaria.
2. Va a permitirnos establecer quién es el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, independientemente de que luego puedan existir algunos sujetos de carácter solidario o el supuesto de los responsables a que hace mención el Código Orgánico Tributario.
3. A la par de lo antes mencionado, el hecho generador nos va a determinar quién es el sujeto activo de la obligación tributaria, aunque sólo tenga atribuida una mera competencia tributaria.
4. El hecho generador nos permite definir los conceptos de incidencia, no incidencia y exención.
5. El hecho generador de la obligación tributaria nos va a permitir conocer el régimen jurídico aplicable a la obligación tributaria, es decir, que nos permite establecer cuál es la materia imponible, la base gravable, la cuota o alícuota del tributo y todos los elementos que cuantifican la obligación tributaria, y todos los elementos cualitativos tanto en el plano objetivo como subjetivo.

6. Nos permite la determinación de los casos concretos de evasión tributaria en sentido estricto<sup>19</sup>.
7. Por último, el hecho generador permite distinguir las competencias tributarias para precisar el órgano que tiene atribuida la facultad para exigir el tributo.

## **Capítulo II**

### **La Relación Jurídica Aduanera**

Se ha definido la relación jurídica tributaria como aquella integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanza al titular de éste, por una parte y a los contribuyentes y terceros por otra.

Cuando esa vinculación se da entre el Estado, detentador del *ius imperium*, y una persona que interviene en la circulación internacional de mercancías, objeto de una operación de tráfico exterior, la relación jurídica adquiere una connotación aduanera (paso de mercancías por las fronteras aduaneras) y se denomina “relación jurídica aduanera”.

De inmediato se advierte que a la relación aduanera sólo la hemos catalogado de “jurídica” ya que en materia aduanera la existencia o no de un gravamen o tributo, no es vital para que exista dicha relación entre el Estado y la persona que interviene en el tráfico internacional.

En efecto, en el ingreso de mercancías en regímenes suspensivos o liberatorios de gravámenes aduaneros hay una serie de derechos y obligaciones entre el transportista que no implican el pago de esos gravámenes, lo mismo ocurre cuando la operación aduanera es no sujeta o no gravada.

---

<sup>19</sup> Gzcaíno José, “*El delito de la evasión fiscal*”. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1961.

Así, pueden darse innumerables ejemplos de vinculación aduanera no tributaria, y por ello el profesor Ildefonso Sánchez, ha sido categórico al afirmar “lo que caracteriza la relación aduanera y la distingue, por tanto, de las relaciones tributarias es que, en éstas la existencia de un tributo, es condición que no se da”<sup>20</sup>.

Otra característica de la relación aduanera que la distingue de la relación jurídica tributaria, según Muñoz García, es “que para que la relación aduanera exista es preciso que existan dos estados, o cuando menos dos territorios o dos sistemas económico-jurídico distintos aplicables a estos territorios; así como, la posibilidad de que las mercancías pasen de un lugar a otro. En otros términos es preciso, al menos, una estructura dualista”.<sup>21</sup>

En ese sentido, el autor Marco Osorio Chirinos señala “que la autonomía del derecho aduanero frente al derecho tributario se manifiesta en factores esenciales tales como: la preexistencia de la obligación aduanera respecto de la tributaria; la vigencia de medios de extinción de la obligación aduanera no existentes en el derecho tributario (v.gr. el abandono y el remate); la primacía de la obligación aduanera de hacer sobre la de dar; la incidencia de tipos delictivos aduaneros específicos, como el contrabando; el rechazo aduanero de principios generales de la tributación como los de certeza, capacidad contributiva, generalidad, legalidad y justicia; el control aduanero sobre una gran diversidad de movilizaciones y regímenes de depósito de mercancías que no generan tributo alguno.”

Mucho se ha discutido sobre la verdadera naturaleza de los derechos arancelarios, que gravan las mercancías objeto de operaciones aduaneras. Algunos sostienen que no se trata de auténticos impuestos o contribuciones, pues tales derechos no persiguen una finalidad fiscal, rentística o

---

<sup>20</sup> Sánchez González, Ildefonso, “*La Singularidad del Derecho Aduanero*” Revista Técnicas Aduaneras, Comercio Exterior y Transporte, Madrid 1984.

<sup>21</sup> Muñoz García Fernando, “*Introducción al Derecho Aduanero*” Revista de Aduanas Madrid, 1989.

recaudadora, sino un objetivo socio-económico promotor o protector de la realidad interna del país. Además, mientras en los impuestos o contribuciones en general se encuentra directamente demostrado el poder o la soberanía tributaria del Estado, en los derechos arancelarios tal soberanía no se manifiesta en forma directa o inmediata, pues los convenios y tratados internacionales vigentes limitan aquella soberanía o poder tributario no sólo en cuanto concierne a la tarifa, sino también en lo referente a la codificación de las mercancías, al establecimiento de limitaciones, restricciones o prohibiciones y a la determinación de la base imponible.

La vigente Constitución de 1999, a nuestro parecer, esclareció el asunto. En efecto, nótese que su artículo 156, al determinar la competencia del Poder Público Nacional, demarcó en su numeral 12 lo atinente a:

“... Los **impuestos** sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas...”

A reglón seguido, dice el mismo numeral:

“... Los **gravámenes** a la importación y exportación de bienes y servicios...”

Luego, prosigue el numeral citado:

“... Los **impuestos** que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco...”

Y culmina el examinado numeral refiriéndose a:

“...Los demás **impuestos, tasas y rentas** no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley”.

Como se puede observar, fue demasiado obvia la redacción y, por ende, la intención del constituyente de no calificar como “impuestos”, sino como “gravámenes” a los derechos de importación y exportación. El vocablo “gravámenes”, pues, se reservó exclusivamente para estos derechos

aduaneros y no se aplicó a las otras categorías de impuestos señalados detalladamente por la norma. Esto refleja una inequívoca y muy clara voluntad, pues de haber sido considerados dichos derechos aduaneros como otros simples impuestos, hubiese bastado con separarlos con una coma, tal como el constituyente lo hizo con esas otras categorías.

Si concatenamos el mencionado artículo con el 317 *ejusdem* el cual señala: *“No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”*, se evidencia que el constituyente no hizo mención a la palabra “gravámenes” que sí se había utilizado en el citado artículo 156 numeral 12 para los derechos aduaneros de importación y exportación, por lo que puede afirmarse que no fue un descuido, fue algo perfectamente premeditado. De ahí que la consecuencia sea sencilla: el principio constitucional de legalidad de impuestos, tasas y contribuciones no rige para los gravámenes aduaneros de importación y exportación.

La dinámica que pertenece a la esencia misma de los servicios aduaneros del mundo, ha reservado a la ley el establecimiento de los límites del gravamen, dejando la fijación de la tarifa al Arancel de Aduanas y los elementos para la determinación de la base imponible a disposiciones reglamentarias, así como, lo dispone el artículo 85 del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas.

### **1. Elementos de la Relación Jurídica aduanera**

Como toda vinculación jurídica entre personas la relación aduanera tiene sus elementos típicos que a continuación analizaremos:

### **a. Sujetos**

Ya hablar de relación damos a entender, por lo menos la existencia de dos sujetos vinculados entre sí: el Estado, como titular de los derechos que ejerce con base al *ius imperium*, y los particulares que a su vez se relacionan con la mercancía cuyo cruce por las fronteras aduaneras origina generalmente la relación jurídica aduanera.

Algunos hablan de en la relación aduanera de sujeto activo y sujeto pasivo; nosotros nos reservamos esta expresión, como se verá más adelante, para los sujetos de la obligación tributaria, donde siempre habrá un acreedor y un deudor. En cambio, en la relación aduanera, ambas partes Estado y particular pueden llegar a ser activos y pasivos a la vez, puesto que en dicha relación nacen recíprocos derechos y obligaciones.

### **b. Objeto**

El objeto de la relación aduanera no es otro que las mercancías que cruzan las fronteras aduaneras como parte del tráfico internacional.

Somos enfáticos en afirmar que no constituye objeto de la relación aduanera cualquier mercancía que cruza la frontera, sino la mercancía objeto de tráfico internacional.

Cuando hablamos de tráfico internacional hablamos de embarcadores, portadores, transportistas, consignantes y consignatarios.

Excluimos, conforme lo dicho, toda mercancía que cruce la frontera por causas naturales, por fuerza mayor o caso fortuito ya que entonces no persigue una finalidad de comercio exterior o de tráfico volitivo.

Ahora bien, la mercancía deberá tener una relación jurídica especial, según sea el tráfico internacional de que se trate. Así, en la importación el

objeto de la realización aduanera será la mercancía originaria y procedente del exterior que cruza la frontera, y en la exportación los será la mercancía nacional o nacionalizada que cruza la frontera con destino al exterior.

### ***c. Causa***

El profesor Ildefonso Sánchez, dice que la causa en la relación aduanera está constituida por el cambio de la situación jurídica de la mercancía a raíz de su utilización de un territorio diferente a aquel donde se encontraba. Por ejemplo una mercancía proveniente de un país vecino donde tenía “el estatus de nacional”, que se introduce en nuestro país como “el estatus de extranjera”, y que para ser usada o consumida debe adquirir el estatus de nacionalizada a través del pago de los gravámenes aduaneros.

### ***d. Norma***

La norma que rige la relación aduanera esta constituida por todas las leyes y reglamentos que regulan el tráfico internacional, principalmente los códigos aduaneros y la tarifa aduanera, lo que no excluye evidentemente en otras normas que tienen relación con la administración, la política y las técnicas aduaneras.

Una característica de estas normas es su universalidad, ya que emanan, la gran mayoría de ellas, de Organismos Internacionales de los cuales forman parte una gran cantidad de países. (Convenios Internacionales sobre Valor, Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, la Organización Mundial del Comercio, el Convenio de Kyoto sobre Regímenes Aduaneros, entre otros).

## **2. Características de la Relación Jurídica Aduanera**

Podemos señalar como las características más importantes de la relación jurídica aduanera las siguientes:

**a) *Es de derecho público***

La presencia del Estado como uno de los sujetos la caracteriza como tal, sobre todo cuando la participación del Estado no es como sujeto privado, sino en su calidad del poseedor del *ius imperium*.

**b) *Es una relación doblemente real***

La presencia de las mercancías y el territorio aduanero originan los derechos y obligaciones recíprocas con la ocasión a la entrada o salida de las mercancías del territorio aduanero.

**c) *Sus situaciones son inmutables y universales***

Las cualidades jurídicas obtenidas por las mercancías por ocasión de su paso por las fronteras aduaneras, y su respectiva nacionalización, les confieren una naturaleza inmutable en el sentido que las mercancías que se nacionalizan adquieren esta cualidad permanente y la que se envía al exterior se desnacionaliza, por así decirlo, permanentemente.

La naturaleza jurídica de una mercancía nacional o extranjera lo es para todo el mundo, y el ingreso o salida de las mercancías debe someterse, en todos los países, a las tramitaciones necesarias para el despacho aduanero de ese tipo de mercancías.

Lo anterior tendrá mucha importancia en los grupos de integración aduanera, tales como la Unión Aduanera, el Mercado Común, entre otros, donde las mercancías de la región tendrán una misma naturaleza jurídica aunque pasen de un país a otro, y las mercancías de terceros países serán mercancías extranjeras para todos los países miembros del grupo regional.

### **3. Contenido de la Relación Jurídica Aduanera**

El contenido de la relación aduanera expresando que esta se desglosa en titularidades de derechos, deberes, facultades, cargas y situaciones jurídicas, y a vía de ejemplo se señala:

#### ***a) derechos***

1. El derecho a introducir o a extraer las mercancías, para ser consumidas definitivamente.
2. El derecho de introducirlas o a extraerlas de manera temporal para fines diversos.
3. El derecho de introducir las mercancías o extraerlas de una zona de tratamiento aduanero especial.

#### ***b) obligaciones***

1. La de presentar la mercancías en la aduana (obligación pasiva).
2. La de no realizar las operaciones aduaneras por las aduanas que no estén habilitadas (obligación negativa).
3. La de no remover la mercancía del recinto aduanero sin permiso de la aduana (obligación negativa).
4. La de conducir las mercancías al almacén de la aduana.
5. La de abrir los bultos y todos los espacios ocultos.
6. La de retirar las mercancías de los recintos aduaneros una vez que han sido pagados los derechos arancelarios y cumplidas las demás obligaciones aduaneras.

7. La de cumplir las restricciones arancelarias.
8. La de reexportar o reimportar las mercancías importadas temporalmente (obligación de hacer).
9. La de pagar los derechos arancelarios y tasas aduaneras.
10. La de abonar los gastos de descarga, acarreo, depósito, reconocimiento entre otros.
11. La de destruir las mercancías que resulten prohibidas (obligaciones materiales).
12. La de presentar la declaración aduanera.

### ***c. facultades***

En cuanto a las facultades, éstas son varias, y debemos decir que antes que facultades son derechos que acompañan accesoriamente a determinadas obligaciones por ejemplo:

1. La facultad de elegir un destino aduanero.
2. La de pedir el despacho de las mercancías en el momento que más convenga al importador dentro del plazo que puedan permanecer dentro del recinto aduanero.
3. La de elegir entre la nacionalización y el pago de los derechos o la reexportación en el caso de ciertas mercancías importadas temporalmente.
4. La de elegir entre el pago de los derechos y el abandono de las mercancías.

#### ***d. cargas***

También, como resultado de la relación aduanera, surgen o se generan cargas, es decir, deberes que acompañan de modo accesorio el ejercicio de un derecho por parte del sujeto, por ejemplo:

1. La obligación de importar o exportar las mercancías por las aduanas habilitadas.
2. La obligación de solicitar de la aduana un cambio de régimen aduanero dentro del plazo hábil y por el procedimiento establecido
3. La obligación de no vender o destinar a ciertos usos, mercancías cuya importación se haya realizado con exención o exoneración tributaria, sea en razón de la persona, de su destino o su finalidad.

Tenemos, entonces como consecuencia del ordenamiento jurídico-aduanero, surgen varios derechos, deberes, cargas y facultades para una misma mercancía y un mismo territorio, y ellas van a estar no sólo a cargo del importador o exportador, sino a cargo de una gran variedad de personas cuyo punto en común que tienen es la cosa; por ejemplo: los dueños, conductores, consignatarios, remitentes, depositarios entre otros.

Recordemos que los intervinientes en el tráfico internacional se comprometen a que:

1. El paso de las mercancías debe realizarse por los puntos o sitios habilitados.
2. Al momento del cruce de las mercancías, éstas deberán ser declaradas a la aduana en el tiempo, lugar y forma que señalen los reglamentos correspondientes.

3. La mercancía debe dirigirse a la aduana de su destino por las vías o rutas legales.
4. Las mercancías que se entreguen a la aduana de destino lo serán en el tiempo, lugar y forma que señalen los reglamentos correspondientes.

Por su parte, el Estado se compromete a realizar todas las operaciones aduaneras-portuarias necesarias para agilizar el paso aduanero de las mercancías tales como:

1. El Estado debe informar todo lo relativo a las normas legales y reglamentarias vigentes para someter a la mercancía el destino aduanero deseado.
2. La administración aduanera deberá resolver todas las consultas que se le soliciten con relación a los gravámenes aduaneros, clasificación y valoración de las mercancías.
3. El Estado deberá acceder, si lo solicita el interesado, a las operaciones aduaneras de reexportación, trasbordo, reembalaje, división, retiro de muestras, cortes o perforaciones de mercaderías, entre otros.
4. La administración aduanera deberá recibir en depósito las mercancías objeto del tráfico.
5. Indemnizar por la pérdida o el deterioro de las mercancías durante su depósito, etc.

#### **4. Concepto de Obligación Aduanera**

Una aproximación al estudio del derecho aduanero exige comenzar con una definición que establezca los límites conceptuales de la materia que

se pretende abordar. Por ello, diremos que el derecho aduanero es el conjunto de normas de orden público relativas a la organización y funcionamiento del servicio aduanero y a las obligaciones y derechos derivados del tráfico de mercancías a través de las fronteras, aguas territoriales y espacio aéreo de la República<sup>22</sup>.

La doctrina denomina a la obligación tributaria aduanera, como aquella que conmina al importador o exportador de ser el caso, a entregar al Estado una suma de dinero por concepto de gravamen aduanero por haber asumido la calidad de deudor al acaecer el hecho generador previsto en la ley para el nacimiento de esa obligación.

Desglosando las definiciones antes citadas encontramos, en primer término que las normas que constituyen esta rama del derecho son de derecho público, por lo que tutelan intereses públicos, colectivos. Esta especial condición hace que dichas reglas sean taxativas, imperativas y que, por tanto, no puedan ni renunciarse ni relajarse por convenios particulares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 6 del Código Civil. Respecto a esto la jurisprudencia nacional sostiene pacíficamente que si bien todas las leyes tienen un interés social, también son sancionados en ellos los intereses de los particulares. Sin embargo, cuando el interés prevaleciente es del colectivo no pueden ser renunciadas ni relajadas por acuerdos privados, lo que si está permitido para aquellas que interesan más directamente a los particulares en las que no se vea comprometido el bien común.

Continuando en este orden de ideas, se puede señalar que el derecho aduanero se inscribe dentro la llamada actividad estatal de policía administrativa, entendiéndose como tal, la actividad mediante la cual el ente público impone restricciones a las libertades personales y a la propiedad en procura de una vida cómoda y tranquila para toda la ciudadanía. Para Bielsa

---

<sup>22</sup> Carlos Asuaje Sequera *Derecho Aduanero* 2da Edición. Editorial Buchivacoa Caracas Venezuela, 2002.

(1956), policía, en su aceptación más amplia, es el ejercicio del poder público sobre hombres y cosas. En el dominio más restringido del derecho administrativo, se designa como policía el conjunto de servicios organizados por la administración con el fin de asegurar el orden público y garantizar la integridad física y moral de las personas, mediante limitaciones impuestas a su actividad individual o colectiva.

La obligación aduanera, es decir, la prestación que el sujeto pasivo debe al activo, va mucho más allá del pago de los derechos arancelarios. Ello no obsta para que se analicen esos derechos a la luz del derecho formal y material.

Los gravámenes aduaneros son prestaciones monetarias o en especie que el Estado exige de los consignatarios y exportadores, en virtud de la ley preexistente y en ejercicio de su poder de imperio, para el cumplimiento de fines de naturaleza fiscal y económica.

Los gravámenes aduaneros, a diferencia de los impuestos, persiguen un doble objetivo. Por una parte, coadyuvar a la satisfacción de los gastos en que necesariamente debe incurrir el Estado para el cumplimiento de sus fines (objetivo fiscal); por la otra, de naturaleza esencialmente económica y comercial del país. En consecuencia, consideramos que las características básicas de la obligación aduanera son las siguientes:

- i) Es una obligación *ex lege*, esto es, se origina y se reconoce como única fuente la ley.
- ii) Es una obligación de dar, puesto que consiste en entregar una suma de dinero.
- iii) Es una obligación personal, puesto que impone un deber a la persona (sujeto pasivo) al margen de la cosa. La cosa nace e

interviene en el nacimiento y determinación de la deuda, pero una vez que ésta ha nacido se independiza de la cosa, hasta el punto que su destrucción o perecimiento no implica la extinción de la obligación.

- iv) Es una obligación ambulatoria, puesto que va pasando a todos aquellos que sucesivamente toman posesión de la mercancía mientras ésta se encuentra bajo potestad de la aduana.
- v) Es una obligación directa, solidaria o subsidiaria, según que el obligado al pago sea el sujeto pasivo, el responsable solidario o el subsidiario.
- vi) Es una obligación autónoma, su determinación es única y no puede realizarse conjuntamente con otros tributos.
- vii) Nace al efectuar el hecho generador previsto en la ley para su nacimiento.

### **Capítulo III**

#### **El Hecho Generador de la Obligación Aduanera**

El hecho generador de la obligación aduanera, lo constituye el ingreso o llegada de las mercancías a la zona primaria de cualquier aduana habilitada para la respectiva operación.

Con dicha llegada, no sólo se verifica el hecho imponible, es decir, la situación de hecho a la cual la ley vincula, sino que, además, señala el régimen aduanero aplicable a las mercancías. Hay una evidente duplicidad en el artículo 86 del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas que establece la causación, por un lado, toca lo referente a la causación del gravamen aduanero, al nacimiento de la

obligación que sólo se extingue por los medios establecidos en la ley; y por el otro, señala que las mercancías estarán sometidas al régimen aduanero vigente para el momento de la llegada y no a ninguno otro anterior o posterior.

La causación o nacimiento de la obligación tributaria, tiene lugar cuando se materializan, en el ámbito de la realidad, los hechos establecidos en la legislación como generadores del gravamen aduanero. El momento de la causación de los mismos es la fecha de llegada o ingreso de las mercancías a la "zona primaria" de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación. Se establece como excepción a éste primer imperativo, cuando las mercancías de exportación deben ser reconocidas fuera de la zona primaria, en cuyo caso el momento de causación es el de recibo de la declaración de exportación.

La regla principal para que nazca un gravamen aduanero es que la mercancía debe venir o ir a otro territorio aduanero; y hay que señalar que la mercancía debe ser a título definitivo, es decir, que la misma debe estar destinada al consumo, sea en el territorio o fuera de él.

En ese sentido se puede afirmar, que si no interviene ese otro territorio aduanero, no nacerá el gravamen, pues ya se sabe que el comercio de cabotaje no causa impuesto, debido a que es sólo un intercambio de mercancías nacionales o nacionalizadas entre los distintos puertos de la República que posee un territorio aduanero único.

Tampoco causa el gravamen aduanero por la misma razón, la introducción o extracción de efectos con carácter temporal, donde la finalidad no es el consumo de los efectos, sino otra distinta, y donde la mercancía, después que dicha finalidad ha sido cumplida, deberá retornar o reexportarse, según el caso. Aunque a veces se necesita un consumo para conocer la naturaleza y calidad del bien, tampoco se causaría éste, porque lo

esencial y determinante no es el consumo en sí, sino dar a conocer la mercancía, y porque el consumo está limitado a lo estrictamente necesario, sin que pueda haber excesos injustificados; así como, tampoco causa el pago de los derechos arancelarios el abandono y el contrabando de las mercancías, salvo caso excepcionales.

El hecho imponible en este gravamen es el paso de mercancías en general en cualquiera de las tres direcciones (importación, exportación y tránsito) por las fronteras no políticas sino aduaneras, en virtud que el territorio político de un país no coincide siempre con el territorio aduanero, constituyéndose las llamadas zonas francas y puertos libres y celebrándose convenios internacionales que fusionan dos o más territorios de países a los fines de gravar de una misma manera las mercancías.

El objeto de la relación aduanera (hecho generador) está ligado a dos cosas materiales: las cosas importadas, exportadas o de tránsito y el territorio aduanero, muy ligado al citado movimiento de mercancía.

En ese sentido, consideramos que el hecho generador de la obligación aduanera estipulado en el artículo 86 del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas está representado por la llegada de las mercancías a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación (exceptuando los supuestos especiales previstos en dicha norma para la operación de exportación, para las zonas, puertos o almacenes libre o francos y para los almacenes aduaneros in bond, en los cuales el hecho generador radica en el registro de la declaración formulada a la aduana).

Una característica de ese hecho generador de la obligación aduanera es su indivisibilidad e instantaneidad, en el sentido de que el régimen de obligaciones aduaneras se causa o configura en un solo momento y en forma integral, de modo que respecto de una misma operación o actividad

aduanera no existen obligaciones que se generen en un momento distinto: todas se causan de una sola vez.

## **B. Elementos del Hecho Generador de la Obligación Aduanera**

### **1. Elemento Objetivo**

El elemento material u objetivo del hecho generador lo constituye su fase abstracta, su descripción legal, su presupuesto de hecho.

En la definición de hecho generador del Modelo de Código Orgánico Tributario ésta descrito como “el presupuesto establecido en la ley”.

El legislador debe tener especial cuidado en la descripción del presupuesto de hecho o hipótesis de la incidencia, ya que el hecho generador sólo será valido y generará la obligación tributaria “si el hecho concreto ocurrido *hic et nunc*, en el mundo fenoménico, como acontecimiento fáctico, sensible, palpable, concreto, material, aprehensible corresponde a la imagen abstracta que de él hace la ley”.

El profesor Gerardo Ataliba, en su artículo sobre temas tributarios señala que el legislador deberá adoptar fórmulas simples, claras y objetivas en la elaboración de las leyes, es por ello que la ley debe explicar con precisión, lenguaje directo, cuál es el hecho que si ocurre o cuando ocurre, da origen a la obligación tributaria.

En Venezuela, es elemento material del hecho generador de la obligación tributaria aduanera, lo encontramos establecido en el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas en su artículo 84 el cual señala: “*La importación, exportación y tránsito de mercancías estarán sujetas al pago del impuesto que autoriza esta Ley, en los términos por ella previstos*”, norma que se encarga de hacer la descripción del hecho concreto de la vida real que el legislador escogió a los

finés de gravar el desarrollo de dichas actividades de comercio y tráfico internacional de mercancías.

## **2. Elemento subjetivo**

El elemento subjetivo del hecho imponible, como se menciono anteriormente consiste en la definición de los sujetos activos y pasivos que están relacionados con las circunstancias objetivas definidas en la ley, en forma tal que surja para unos la obligación y para otros la pretensión del impuesto.

En ese sentido, es importante mencionar que el artículo 30 del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas, expresa en su segundo párrafo que quienes hayan declarado las mercancías se considerarán a los efectos de la legislación aduanera como propietarios de aquéllas “y estarán sujetos a las obligaciones y derechos que se generen con motivo de la operación aduanera respectiva”. Si concatenamos las dos disposiciones contenidas en los artículos 86 y 30 *Ibídem*, se observa entonces que la obligación aduanera se genera integralmente en una sola ocasión (fecha de llegada o de registro de la declaración, según el caso) y es exigible a una sola persona (sujeto pasivo): el declarante de las mercancías, vale decir, quien presenta el manifiesto a la Aduana después de acreditar su condición de consignatario (original o designado), exportador o remitente, y luego de demostrar usualmente con el original del documento de transporte su cualidad de propietario real. Así como lo estatuyen además los artículos 98 y siguientes del Reglamento del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas.

En ese orden de ideas, la declaración es lo que configura al sujeto pasivo de la obligación aduanera y lo que, en la operación de importación, permite determinar al “consignatario aceptante”, sujeto pasivo u obligado

frente a la República, que es el sujeto activo en la relación jurídica aduanera que se establece al ser presentada aquella declaración, y esa declaración, como sabemos, ha de cumplimentarse en un documento ad-hoc que es, precisamente, el manifiesto, conformado para la importación por varias formas oficialmente diseñadas y autorizadas (bien sea mediante la forma tradicional o manual o bien mediante la forma electrónica), donde ha de determinarse la base imponible de los gravámenes ad-valorem (conforme a la Declaración Andina del Valor y Normas de Valoración del GATT 94 recogidas en el Tratado de Marrakech que creó la Organización Mundial del Comercio (OMC), del cual es parte nuestro país), el régimen arancelario (código-tarifa-restricciones) y el total de los gravámenes a cancelar (derechos arancelarios, IVA y tasas aduaneras, entre otros).

Así mismo, con relación a la responsabilidad solidaria aduanera es importante señalar que el artículo 26 *ejusdem* establece lo siguiente:

*“Las personas que operen recintos, almacenes o depósitos bajo potestad aduanera responderán directamente ante el Tesorería Nacional por el monto de los créditos fiscales que corresponda pagar por las mercancías perdidas o averiadas y ante los interesados por el valor de las misma”.*

En virtud de esta norma, se ha dispuesto que sean liquidados los derechos arancelarios al consignatario aceptante (responsable solidario) sobre la mercancía realmente existente y, en ese mismo orden de ideas, que las personas responsables de dichos almacenes o depósitos son las que deben responder ante la República por el monto de los créditos fiscales que corresponda pagar por las mencionadas mercancías perdidas o averiadas.

En efecto, al disponer este artículo que los depositarios “responderán directamente ante el Fisco Nacional por el monto de los créditos fiscales que corresponda pagar por las mercancías perdidas o averiadas”, se producirían consecuencias como las siguientes:

1. Que ya no habrá un solo sujeto pasivo frente a la República, contrariándose así lo dispuesto por el artículo 30 de la Ley, el cual no previó excepción alguna.
2. Que resultará obligada una persona que no ha declarado las mercancías ni presentado manifiesto alguno a la Aduana, o sea, que el depositario sufrirá las consecuencias de una declaración ajena.
3. Que el hecho generador de la obligación aduanera ya no será la circunstancia señalada en el artículo 86 de la Ley, sino la pérdida o la avería de las mercancías, o sea, respecto de la misma operación existirán dos momentos de causación distintos, dependiendo del sujeto y de las circunstancias del caso.
4. Al resultar responsable el depositario, éste tendrá derecho a formular objeciones al reconocimiento: solicitar nuevos reconocimientos e interponer recursos, lo cual afectará el proceso de desaduanamiento de las mercancías aun contra la voluntad del consignatario aceptante. Para ello la aduana deberá, además, notificar al depositario el acta de reconocimiento, dado que el nacimiento de su obligación también deberá ir aparejada a la preservación de elementales derechos y garantías.
5. La liquidación aduanera se bifurcará, abriéndose la posibilidad de múltiples conflictos respecto del pago, garantía y desaduanamiento de los bienes.
6. Como es natural, se incrementará irracionalmente el volumen de trabajo de los niveles normativo y operativo del SENIAT y de nuestros Tribunales.

7. No existe norma sobre cómo proceder en estos casos con ocasión del IVA, ya que es de suponer que el artículo 26 del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas sólo refiere al crédito fiscal representado en gravámenes “aduaneros”. Ello será fuente de diatriba y confusión generalizada.
8. El ejercicio de los privilegios fiscales con respecto a la deuda del depositario afectará, por vía de consecuencia, los derechos del consignatario aceptante a disponer de su mercancía.

Al respecto, el artículo 26 de *ejusdem* está en franca contradicción con otras normas y principios de la misma Ley, y quizás sólo se justificaría en los casos especialísimos del depositario que forma parte integral de la propia administración pública o el del depositario designado por la misma autoridad aduanera conforme al artículo 22, in fine, de la misma Ley. Lo expresado conduce a la necesidad indiscutible de aplicar preferentemente los comentados principios y normas jurídicas generales. Para ello es muy conveniente traer a colación el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley sobre Simplificación de Trámites Administrativos y, en especial, sus artículos 4 y 5, a fin de llegar al siguiente resultado: que la República exija la totalidad de su crédito, incluido el que concierne a los bienes perdidos o averiados, a una sola persona: el declarante o sujeto pasivo, con ello la República podrá así oponer al sujeto pasivo el principio de “*culpa in eligendo*” (pues es este quien tiene la potestad primaria para elegir el depósito y ordenar que sea señalado en el documento de transporte, tal como lo previene el artículo 22, segundo párrafo, de la Ley comentada), respetando de paso otro principio general de los contratos: el conocido como “*res inter alios acta*” (el contrato de depósito tendrá fuerza legal sólo entre las partes contratantes) y ese sujeto pasivo siempre tendría acción jurídica por daños y perjuicios contra su depositario, daños y perjuicios que comprenderán, como es natural, los tributos cancelados con ocasión de los

bienes perdidos o averiados. Pensamos que esta solución preserva, bajo el más absoluto imperio de la legalidad, los intereses de todas las partes involucradas: República, contribuyentes y auxiliares depositarios. Porque nunca debemos tratar de interpretar y aplicar una disposición en forma aislada, sino dentro del contexto donde ella se encuentra inmersa.

Finalmente, es importante señalar que el artículo 57 del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas, cuando estatuyó la exigibilidad de los gravámenes causados en casos de pérdidas o averías dentro del Capítulo del Reconocimiento, fue claro al hacer recaer esa exigibilidad en el declarante, ya que es la declaración lo que da lugar al reconocimiento técnico.

### **3. Elemento Espacial**

En el análisis del elemento espacial del hecho generador de la obligación aduanera, es importante destacar que en Venezuela no existe un concepto claro y unívoco sobre lo que es el territorio aduanero, se piensa por ejemplo, que las áreas constituidas por nuestros puertos y zonas libres o francos no forman parte del territorio aduanero nacional.

Tratemos de aportar algunas ideas sobre este importante asunto que permite, entre otras cosas, precisar si alguna operación aduanera o su hecho generador se pueden o no materializar jurídica y fácticamente.

Puede definirse el territorio aduanero como aquel espacio geográfico a través del cual circulan o pueden circular las mercancías objeto de tráfico internacional, en el cual rige total o parcialmente una misma legislación aduanera, o donde una misma organización aduanera ejerce o puede ejercer su jurisdicción y competencia. Esta definición ofrece dos características dignas de mención:

a) Distingue entre un concepto material y un concepto formal de territorio aduanero;

b) Permite diferenciar el territorio aduanero del territorio político, en el sentido de que ambos pueden coincidir o, al contrario, ser uno de ellos más extenso o menos extenso que el otro.

Desde el punto de vista material, el concepto de territorio aduanero atiende a la naturaleza de las normas jurídicas que en él rigen: Si estas normas son de naturaleza aduanera ese territorio será, consecuentemente, aduanero; pero si en ese territorio no rige ninguna norma de naturaleza aduanera, el mismo será, por tanto, extra-aduanero. Esto nos lleva a la necesidad de precisar cuándo una norma posee naturaleza aduanera y cuándo no. Un análisis *lato sensu* nos indica que la norma es aduanera cuando, por razones de índole económica o fiscal, su objeto directo o indirecto consiste en afectar los procesos de introducción o de extracción de mercancías hacia o desde el territorio bajo consideración, incluidas las diferentes etapas constitutivas de esos procesos. (Si la norma, por ejemplo, obedece a razones de sanidad o salubridad, de seguridad o defensa o, en fin, a motivos no económicos ni fiscales, no poseerá condición de norma aduanera, aunque esté dirigida a afectar la introducción o extracción de mercancías hacia o desde el territorio considerado, si el objeto de la norma no radica en afectar directa o indirectamente la comentada introducción o extracción de mercancías, tampoco tendrá naturaleza aduanera, aunque pueda poseer un contenido fiscal o económico). Un análisis *stricto sensu* nos indica, en cambio, que la norma es aduanera cuando forma parte de la legislación aduanera propiamente dicha, vale decir, cuando integra el conjunto de disposiciones sustantivas y adjetivas promulgado por los órganos y entes del Poder Público para regular específicamente los antes aludidos procesos de introducción o extracción de mercancías, conjunto que en el caso actual venezolano está integrado principalmente por los Tratados

aduaneros vigentes en el país, por el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas, por los Reglamentos de esta última, por el Arancel de Aduanas y la Ley Sobre el Delito de Contrabando.

Desde el punto de vista formal, el concepto de territorio aduanero guarda relación con el espacio geográfico donde una organización aduanera (normativa u operativa) ejerce su jurisdicción y competencia. Como todos sabemos, las diferentes aduanas del país poseen una “circunscripción”, o sea, un área territorial donde esas aduanas pueden legalmente ejercer su potestad y las funciones que les son propias, área que a su vez comprende una zona primaria en la cual las autoridades aduaneras ejercitan en forma habitual y permanente sus labores y las mercancías objeto de operaciones de tráfico internacional permanecen bajo su potestad y una zona secundaria (que comprende la llamada zona de vigilancia aduanera), en la cual las mercancías no se encuentran bajo potestad aduanera y las autoridades respectivas pueden ocasionalmente desarrollar su gestión y cumplir labores de control aduanero. Esto sentado, una porción determinada de espacio geográfico será territorio aduanero si forma parte de la circunscripción de alguna aduana y si, en consecuencia, allí ejerce o puede ejercer permanente u ocasionalmente sus labores la organización aduanera a través de los funcionarios del ramo.

A la luz de los conceptos material y formal de territorio aduanero antes mencionados, encontramos que en el caso venezolano existe plena o absoluta coincidencia entre territorio político y territorio aduanero, de modo que no puede sostenerse técnicamente que este último sea menor o mayor que aquel. En efecto, en el caso de nuestros puertos y zonas libres o francos (que sugeriría la existencia de un territorio aduanero menos extenso que el político), en ellos no solamente tiene vigencia y se aplica nuestra legislación aduanera (por ejemplo, en lo referente a: obligación de sometimiento a

potestad aduanera para el ingreso o egreso de las mercancías; documentación de transporte; recepción de la carga; regímenes de almacenamiento y depósito; declaración de aduanas, reconocimiento; pago de tasas; sistema de liquidaciones; ilícitos aduaneros; orden de despacho; recepción y confrontación de cargamentos), sino que los mismos forman parte y están ubicados dentro de circunscripciones aduaneras y están sujetos a la supervisión y control de la organización aduanera local y central. Basta una somera lectura de los instrumentos jurídicos que regulan cada una de estas instituciones para percatarnos de lo antes aseverado: Ellas forman parte de nuestro territorio aduanero formal y material y configuran tan solo una categoría de los llamados regímenes aduaneros especiales o económicos, caracterizados esencialmente por un mecanismo de exención del pago de gravámenes arancelarios.

De los almacenes y depósitos aduaneros puede decirse otro tanto: Solamente con considerarse que ellos constituyen parte de la zona primaria de las aduanas (inmediata, si están ubicados dentro de las áreas portuarias, aeroportuarias o aduaneras propiamente dichas; mediata, si están ubicados fuera de esas áreas) y que están directamente regulados por normas ad hoc de nuestra legislación aduanera, veremos que sin duda son también parte de nuestro territorio aduanero.

En ese orden de ideas, es menester destacar que aunque pensábamos que en nuestro país estaba ya suficientemente aclarada y aceptada la perfecta coincidencia jurídica que existe en Venezuela entre el territorio político y el territorio aduanero del país, hemos constatado que ello no es así, pues aún persisten (sobre todo en el seno de nuestros Poderes Públicos) ciertos criterios que pretenden atribuir a determinadas instituciones del Derecho Aduanero una extraterritorialidad que les es por completo impropia, como es el caso de los Depósitos Aduaneros In Bond. En 1997, por ejemplo, la Gerencia Jurídica Tributaria del SENIAT había dicho lo siguiente:

*“...la mercancía objeto de importación fue ingresada bajo régimen especial in bond... por lo tanto no se encontraba, a tenor de lo dispuesto en el artículo 92 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, dentro del territorio aduanero nacional”.*(Resolución N° HGJT-A-520 del 31-12-97).

Por su parte, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas expresó en sentencia 759 del 10-12-2003:

*“...la doctrina patria ha mantenido un criterio uniforme, pacífico y reiterado, que esta juzgadora hace suyo, en considerar que los bienes ingresados a un Depósito Aduanero-In Bond, dentro del territorio aduanero venezolano, están exentos de impuestos de importación y no sujetos al pago de la tasa por servicios de aduana, ya que debe entenderse que aún no han arribado al país, en virtud de una ficción legal...”.*

Así mismo, el Juzgado Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en sentencia definitiva N° 1.086 de fecha 16-02-2005, sostuvo:

*“... el legislador patrio... estableció a este respecto una entelequia jurídica en el sentido de considerar a las mercancías ingresadas a un Depósito Aduanero In Bond como no arribadas al territorio aduanero nacional, en virtud del carácter extraterritorial del área que ocupa este tipo de depósito aduanero, noción que ha sido reiterada en el supra transcrito artículo 92 del Reglamento, que a la letra reza: “... Si las mercancías extranjeras van a ser nacionalizadas, se aplicarán los requisitos ordinarios de importación vigentes para la fecha en que se produzca la manifestación de voluntad de nacionalizarlas”.*

Lo primero que habría de decirse sobre las anteriores aseveraciones es que resulta un verdadero contrasentido aceptar que en un espacio, área o territorio determinado puedan coexistir simultáneamente un régimen de extraterritorialidad aduanera y un régimen aduanero o económico especial.

La extraterritorialidad aduanera involucra la absoluta falta de vigencia (y, por tanto, la absoluta inaplicabilidad) de la legislación aduanera del país donde se encuentre ese espacio, área o territorio, e involucra también la absoluta falta de competencia de las autoridades aduaneras del mismo país para actuar como tales en esos lugares. Para explicarlo más gráficamente, en los lugares donde impera la extraterritorialidad aduanera los ingresos de mercancías originarias o procedentes de otros países no generan ni las obligaciones ni las consecuencias jurídicas aduaneras que rigen en el resto del país respectivo, mientras que los egresos de mercancías procedentes u originarias de ese país hacia los lugares donde impera tal extraterritorialidad, sí generan las obligaciones y consecuencias jurídicas aduaneras que rigen para los despachos de mercancías hacia el exterior. El régimen aduanero o económico especial, en cambio, lleva consigo la territorialidad aduanera, es decir, la vigencia y aplicabilidad general de la legislación aduanera del país y la competencia de sus funcionarios aduaneros para controlar ese régimen, con la única diferencia de que determinadas obligaciones y disposiciones aduaneras ordinarias resultan inexigibles o inaplicables, que es lo que precisamente le confiere el carácter especial de marras. En los lugares extraterritoriales comentados, pues, existe un régimen extra-aduanero con respecto al país de su ubicación; pero el régimen aduanero o económico especial, como su nombre lo indica, será siempre un régimen aduanero de ese país y por eso nunca prevalecerá en él la llamada extraterritorialidad aduanera.

Lo anterior viene al caso porque resulta inexplicable cómo pueda pasarse por alto, en el análisis de este tema, que nuestro régimen de

almacenes aduaneros in bond aparece inequívocamente regulado tanto en el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas como, especialmente, en el Reglamento de esa Ley relativo, precisamente a los regímenes aduaneros especiales, lo que denota que constituye uno de estos regímenes. El Parágrafo Segundo del artículo 92 de este Reglamento, esgrimido en las decisiones antes citadas (donde se expresa que si las mercancías extranjeras van a ser nacionalizadas se aplicarán los requisitos ordinarios de importación vigentes para la fecha de manifestación de voluntad de nacionalizarlas), solamente refiere al hecho generador de la obligación aduanera exigible y en ningún modo consagra una pretendida extraterritorialidad de estos depósitos aduaneros in bond, pues el simple hecho de que una mercancía extranjera pueda estar lícitamente en el país sin previamente haber sido nacionalizada, no implica, ni mucho menos, que esa mercancía se encuentre bajo un esquema de extraterritorialidad aduanera (prueba de ello, por ejemplo, las mercancías en tránsito internacional, las de admisión temporal o, para no ir más lejos, las extranjeras sometidas a un régimen ordinario de depósito temporal). Además, nótese que el encabezamiento de ese mismo artículo 92 indica que las mercancías nacionales y nacionalizadas bajo régimen in bond “podrán ser total o parcialmente exportadas”: si ello es así es porque todavía no han sido exportadas o incluidas en otro territorio, o sea, porque aún se encuentran en territorio aduanero nacional.

Pero otros contundentes factores de tipo jurídico respaldan la territorialidad aduanera de los almacenes aduaneros in bond y rechazan la tesis sustentada en las decisiones a las cuales antes hicimos alusión. Veamos algunos de esos factores: El artículo 89 del Reglamento sobre regímenes aduaneros especiales definió el depósito aduanero in bond como “el régimen especial mediante el cual, las mercancías... son depositadas en un lugar destinado a este efecto, **bajo control y potestad de la aduana**”.

¿Cómo podría ese depósito constituir, entonces, un área extraterritorial aduanera, si las mercancías en él contenidas están bajo potestad y control aduanero?.

El artículo 90, *ejusdem*, ratifica que los depósitos aduaneros in bond “estarán sometidos a la potestad aduanera de la aduana principal **con jurisdicción en la circunscripción en que se encuentren ubicados**”. La territorialidad aduanera de estos depósitos resulta, así, indiscutible.

El artículo 93, *ejusdem*, precisa cuáles operaciones pueden efectuarse con las mercancías en un depósito aduanero in bond. Si se tratase de un régimen extraterritorial aduanero, como se ha pretendido, en estos almacenes podría ejecutarse cualquier otro tipo de operación sin ningún control de nuestras autoridades del ramo, pues las mercancías se considerarían ubicadas “en el extranjero”. Los artículos 95 y 96, *eiusdem*, consagran una serie de formalidades aduaneras necesarias para poder ingresar las mercancías al depósito aduanero in bond. ¿Qué extraterritorialidad aduanera tan sui generis es esa que exige trámites y autorizaciones de índole aduanera?. En suma, consideramos que quienes sostienen la tesis de la extraterritorialidad aduanera de nuestros depósitos in bond incurren en profunda ligereza, cuyas causas bien pudiesen estar en una falta de análisis de nuestra legislación interna; así como, en el análisis de legislaciones o doctrinas extranjeras o, lo que sería más grave, en una errada noción de lo que debe entenderse por el territorio aduanero.

#### **4. Elemento Temporal.**

El Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas en su artículo 86 señala expresamente el aspecto temporal del gravamen aduanero en cual se circunscribe a la fecha de llegada las mercancías a la zona primaria de cualquier aduana habilitada

para la respectiva operación y estarán sometidas al régimen aduanero vigente para esa fecha.

La zona primaria aduanera comprende inequívocamente todos los almacenes y depósitos aduaneros, independientemente de su tipo y de que estos se encuentren ubicados dentro o fuera del área específica del puerto, del aeropuerto o del recinto aduanero propiamente dicho, ya que en ellos se encuentran mercancías sometidas a control y potestad de la aduana respectiva porque aún no han sido cumplidas todas las obligaciones necesarias para que se produzca su desaduanamiento, levante o despacho lícito.

En la zona primaria quedan depositadas las mercancías mientras se cumple el trámite aduanero respectivo, salvo las excepciones establecidas en la Ley. Esta retención de los cargamentos la realiza el Estado en ejercicio de su poder de imperio y para asegurar, por un lado, el pago de los derechos arancelarios y, por el otro, para realizar las verificaciones correspondientes y aplicar el régimen jurídico a que los efectos estén sometidos. Mas, ese depósito obligatorio produce obligaciones para el Estado, quien deberá cuidar los bienes como cosa propia, abstenerse de hacer uso de ellos y restituirlos a su propietario en el mismo estado en que fueron recibidos, una vez satisfechas las deudas.

En ese orden de ideas, es menester destacar que el citado artículo establece que cuando se trate de exportación de mercancías a ser reconocidas fuera de la zona primaria de la aduana, se aplicará el impuesto y el régimen aduanero vigente para la fecha de registro de la declaración presentada a la aduana, lo cual determina un elemento temporal distinto al mencionado anteriormente.

Finalmente, en los casos de zonas, puertos o almacenes libres o francos, o almacenes aduaneros (in bond), cuando las mercancías vayan a

ser destinadas a uso o consumo en el territorio aduanero nacional, se aplicará el régimen aduanero vigente para la fecha del registro de la declaración formulada ante la aduana del respectivo manifiesto. De esta manera, el legislador establece dos momentos para la verificación del hecho generador de la obligación tributaria aduanera: el de la llegada a zona primaria de la aduana y el del registro de la declaración formulada ante la aduana.

### **5. Elemento cuantitativo.**

El Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas en su artículo 83 señala, que las tarifas aplicables para la determinación del gravamen aduanero serán fijadas en el Arancel de Aduanas. En dicho Arancel, las mercancías objeto de operaciones aduaneras quedarán clasificadas así: gravadas, no gravadas, prohibidas, reservadas y sometidas a otras restricciones, registros u otros requisitos. La calificación de las mercancías dentro de la clasificación señalada solamente podrá realizarse a través del Arancel de Aduanas, siendo absolutamente nula la calificación que no cumpla con esta formalidad.

El Arancel de Aduanas es, por encima de cualquier otra consideración, un acto administrativo, no solamente porque emana de una autoridad administrativa sino también, porque es en sí un acto de ejecución de la ley, o sea, un acto de función administrativa (Carre de Malberg, 1948). Es un Decreto, por cuanto la competencia para promulgarlo corresponde al Presidente de la República en Consejo de Ministros; en este sentido es el acto de la Administración de más alta jerarquía, por así establecerlo la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en sus artículos 14 y 15. Al ser dictado por el Presidente de la República en Consejo de Ministros, debe ser refrendado por la totalidad de sus miembros, por exigencia del artículo 15, ejusdem.

Desde el punto de vista de la forma, este instrumento es un decreto reglamentario, por cuanto establece una regla general, en contraposición al individual, que se refiere a una persona designada individualmente (nombramiento de un ministro, por ejemplo); desde el ángulo de la competencia, es obligatorio, por cuanto el retardo en su promulgación compromete la responsabilidad del Estado, al imposibilitar la aplicación del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas; calificándolo en virtud de su contenido, es un reglamento de policía, por cuanto impone restricciones a la libertad de los ciudadanos (prohibiciones, licencias, permisos), con miras a la satisfacción de necesidades de orden público; si lo analizamos desde el punto de vista de su vinculación con la ley, es subordinado, por cuanto ha sido dictado para asegurar la ejecución de la Ley y, por tanto, está directa y fuertemente atado a ella.<sup>23</sup>

El Arancel de Aduanas es un acto de la Administración y, por lo tanto está sujeto a normas de jerarquía superior: la Constitución y las leyes y a lo que la doctrina ha denominado, en su conjunto, *Estado de Derecho*. Por tal debe entenderse un Estado que, en sus relaciones con los ciudadanos y para garantía del estatuto individual de éstos, se somete él mismo a un régimen de derecho, por cuanto encadena su acción respecto a ellos por un conjunto de reglas, de las cuales unas determinan los derechos otorgados a los ciudadanos y otras establecen previamente las vías y los medios que podrán emplearse con vistas a realizar los fines estatales; estas dos clases de reglas tienen por efecto común limitar la potestad del Estado subordinándola al orden jurídico que consagran. Uno de los signos característicos del régimen del Estado de derecho consiste precisamente en que, respecto a los particulares, la autoridad administrativa sólo puede emplear medios autorizados por el orden jurídico vigente, especialmente por

---

<sup>23</sup> Carlos Asuaje Sequera, "*Derecho Aduanero*". Editorial Buchivacoa, Caracas, Venezuela, 2002.

las leyes. Esto implica dos cosas: por una parte, cuando entra en relación con los particulares, no puede la autoridad administrativa ir en contra de las leyes existentes ni apartarse de las mismas, sino que está obligada a respetar la Ley. Por otra parte, en el Estado de derecho que ha alcanzado su completo desarrollo, la autoridad administrativa no puede imponer nada a los administrados si no es en virtud de una Ley, y no puede aplicar, respecto a ellos, sino aquellas medidas previstas explícitamente por las leyes o al menos implícitamente autorizadas por ellas. El administrador que exige de un ciudadano un hecho o una abstención debe empezar por mostrarle el texto de la ley de donde toma el poder para dirigirle ese mandamiento. Por consiguiente, en sus relaciones con los administrados, la autoridad administrativa no solamente debe abstenerse de actuar *contra legem*, sino que además está obligada a actuar solamente *secundum legem*, o sea en virtud de habilitaciones legales. Finalmente, el régimen del Estado de derecho implica esencialmente que las reglas limitativas que el Estado se ha impuesto a sí mismo en interés los ciudadanos podrán ser alegadas por éstos de la misma manera que se alega el derecho, ya que sólo con esa condición habrán de constituir, para éstos, verdadero derecho. El Estado de derecho es, pues, aquel que, al mismo tiempo que formula prescripciones relativas al ejercicio de su potestad administrativa, asegura a los administrados, como sanción de dichas reglas, un poder jurídico de actuar ante una autoridad jurisdiccional con objeto de obtener la anulación, la reforma o por lo menos la no aplicación de los actos administrativos que las hubieran infringido. Por lo tanto, el régimen del Estado de derecho se establece en interés de los ciudadanos y tiene por especial preservados y defenderlos contra la arbitrariedad de las autoridades estatales (Carre de Malberg, 1948).

La doctrina constitucional y administrativa han discutido hasta la saciedad sobre la procedencia jurídica de que actos administrativos fijen

gravámenes. No siendo materia de este trabajo el análisis de dicho asunto, aceptaremos como buena la posición ecléctica recogida por el artículo 45 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional: *«la Ley podrá establecer una cuota exigible variable dentro de los límites determinados, dejando facultado al Ejecutivo para fijar el tipo del impuesto dentro de dichos límites, en la reglamentación que dicte.»* Sin embargo, es de señalar que no son raros los casos en que la ley extiende o amplía la competencia reglamentaria de la administración, autorizándola a dictar ciertos reglamentos que no podría dictar sin dicha ley habilitante, por tratarse de cuestiones que exceden su competencia normal. Un ejemplo lo constituye la ley que estableció una exención impositiva a las materias primas importadas y dejó al Poder Ejecutivo la determinación de cuáles productos se considerarían tales, pues el Poder Ejecutivo adquirió una facultad que excedía su competencia reglamentaria normal. (Sayagues, 1959).

El instrumento arancelario tiene carácter sublegal y, por lo tanto, no puede crear gravámenes ni otras contribuciones de derecho público, sino dentro de los límites determinados por la ley, esto de conformidad con el artículo 10 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, salvo dentro de los límites determinados por la ley.

Esos límites a que se refieren los citados artículos de las dos leyes orgánicas, son los establecidos por el legislador aduanero al fijar techo y piso para la tarifa arancelaria cuando el impuesto sea “ad valoren”, y hacer lo propio con las unidades monetarias que se pueden cobrar por unidades del sistema métrico decimal, cuando el impuesto sea “específico” o “mixto”; es obvio que el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas no requería autorización de leyes de igual jerarquía para proceder a dicha fijación, lo cual si era imprescindible para la derogada Ley de Aduanas, que sujeta jerárquicamente a la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, no hubiera podido fijar dichos límites y dejar su

desarrollo al Arancel de Aduanas, sin la previa existencia del párrafo transcrito.

El Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas dedica cinco artículos, la totalidad de su Título III, a regular el Arancel de Aduanas.

Comienza señalando que «la importación, exportación y tránsito de mercancías estarán sujetas al pago del impuesto que autoriza esta Ley, en los términos por ella previstos»; al adoptar esta redacción, se nos indica que dicho Arancel se refiere a todas las operaciones aduaneras y no únicamente a la importación. Esta precisión es sumamente importante, por cuanto señala que, a diferencia del Arancel fundamentado en la derogada Ley de Aduanas, el actual no es un Arancel dirigido a la importación, sino a las tres operaciones aduaneras. Por ello, la tarifa aplicable al tránsito aduanero o a la exportación; así como las prohibiciones o restricciones de cualquier naturaleza que afecten a dichas operaciones, deberán estar expresamente señaladas en dicho instrumento, como veremos más adelante.

La referida norma indica dos cosas más; la primera, que sólo el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas puede autorizar la aplicación de gravámenes a las operaciones aduaneras. Esta reserva de facultad se torna absoluta, por cuanto está contenida en una Ley que, además de especial en cuanto a la materia que trata, está investida con carácter de orgánica y, por ende, solamente subordinada al texto constitucional. En segundo lugar, que los límites y formas de aplicación de dichos gravámenes, serán los previstos por ella. En síntesis, dicho artículo señala que solamente el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas puede gravar las operaciones aduaneras y que esa imposición fiscal no puede ser establecida de manera distinta a la allí señalada, es decir, por instrumento distinto a

dicho Arancel.

La Ley reserva al Arancel, de manera exclusiva, la clasificación de mercancías en gravadas, no gravadas, prohibidas, reservadas o sometidas a otras restricciones. Esta previsión está íntimamente ligada al principio de seguridad jurídica, al impedir la proliferación de normas restrictivas de las operaciones aduaneras, que hagan de la actividad aduanera una suerte de aventura donde cualquier cosa pueda suceder. Tal como dice su exposición de motivos se obliga a que estas categorías de mercancías y restricciones deban quedar fijadas en el propio Arancel y no en otros instrumentos, a objeto de evitar confusión tanto para los contribuyentes como para los funcionarios públicos a quienes corresponde interpretar y aplicar dicho Arancel. En tal virtud, éste debe ser un compendio de las prohibiciones, restricciones y gravámenes a las operaciones aduaneras; lo que allí no esté reflejado no existe para el mundo del derecho.

En ese orden de ideas, es menester destacar que hay dos términos que utiliza el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas, al relacionar el Arancel de Aduanas con las mercancías, que requieren nuestra especial atención: *Clasificación y Calificación*.

A decir de la Ley, las mercancías objeto de operaciones aduaneras quedarán clasificadas en gravadas, no gravadas, prohibidas, reservadas o sometidas a otras restricciones (permisos o licencias). Así, en el Arancel de Aduanas todas las mercancías deberán pertenecer, cuando menos, a una de estas categorías; decimos cuando menos, pues podría darse el caso de que una mercancía resultara no gravada y prohibida y otra gravada sometida a cualquier restricción. La Ley ordena que se clasifique de una determinada manera y utilizando un instrumento específico (el Arancel de Aduanas); pero quien califica, quien determina la calidad de cada ítem dentro de la señalada

clasificación, es la Administración.

Qué significa esto en la práctica?.

1. Que la clasificación de las mercancías no puede ir más allá de lo señalado en la Ley. Como ya comentamos en párrafo precedente, el derecho positivo venezolano no admite que las mercancías objeto de operación aduanera sean clasificadas en forma distinta a gravadas, no gravadas, prohibida reservadas o sometidas a otras restricciones.
2. El señalamiento de que una mercancía corresponde a una o varias de dichas categorías y que solamente puede hacerse a través del Arancel de Aduanas. Además, no es válido ni justificable realizar calificaciones genéricas o citar las contenidas ilegalmente en otras normas jurídicas, sea cual fuese su categoría. Así, por ejemplo, los neumáticos de caucho del tipo utilizado en automóviles de turismo, correspondientes al código arancelario 40.11.10.00, no aparecen sujetos a ningún tipo de restricción y, por lo tanto, no lo están. Tal afirmación, es necesaria, por cuanto se presenta la situación de que no existiendo calificación de sometidas a otras restricciones para estas mercancías, se restringe su importación alegando limitaciones que no están expresamente señaladas en dicho ítem; vale, entonces, recordar que calificar significa, antes que todo, declarar, determinar, señalar, distinguir la circunstancia de una cosa; es contrario a la Ley, sin distingo impreciso, lo que se pretende hacer con mercancías para las cuales se han establecido Normas Venezolanas COVENIN. Las restricciones arancelarias constituyen limitaciones a la libertad individual, excepciones al principio de propiedad consagrado en el artículo 115 de la Constitución y, en consecuencia, de interpretación y aplicación

restrictiva. La Ley le impone al Ejecutivo la obligación de que esas restricciones queden fijadas en el propio Arancel y no en otros instrumento; por ello, no basta la mencionar la existencia de una restricción para que ésta tenga validez y sea aplicable; es imprescindible que se señale, de manera precisa y sin que quede lugar a dudas, cada una de las mercancías sobre las que opera el régimen restrictivo. Caso contrario, la seguridad jurídica pretendida por el comentado artículo 83, se ahogará en un mar de imprecisiones y obscuridades que dan pie a verdaderas distorsiones jurídicas y a la aplicación de sancione imprevisibles.

Ciertamente; la última parte de la norma en análisis impone que la calificación de las mercancías dentro de la clasificación señalada, solamente puede realizarse a través del Arancel de Aduanas. Pero, qué sucedería si una mercancía o grupo de mercancías es calificada como prohibida, reservada, etc. mediante un acto administrativo distinto a dicho Arancel? El término solamente, utilizado por la Ley, significa literalmente' «de un solo modo, en una sola cosa, o sin otra cosa» de esta manera, ella indica que la calificación de las mercancías a través del Arancel es un elemento esencial, que excluye cualquier otra posibilidad, penando con nulidad absoluta cualquier calificación extraña al Arancel de Aduanas. Es incontrovertible que cuando el legislador utilizó dicho término lo hizo de un doble sentido: uno, positivo, imponiendo que dicha calificación se hiciera, exclusivamente, en el instrumento arancelario; otro, negativo, prohibiendo que se hiciera a través de cualquier otro acto administrativo; como es fácilmente deducible, toda exclusividad conlleva una exclusión y; en este caso, lo que sólo puede hacerse a través del Arancel no puede realizarse mediante un acto administrativo diferente.

Así mismo, es importante destacar que en el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas las

alícuotas o tarifas del hecho generador de la obligación aduanera las encontramos señaladas en el artículo 84 ejusdem el cual dispone que podrán ser de tipo “ad valorem”, “específico” o “mixto” y estará comprendido dentro de los siguientes límites:

Entre un centésimo por ciento (0,01%) y el quinientos por ciento (500%) del valor de aduana de las mercancías.

Entre una millonésima (0,000001) de Unidades Tributarias y diez (10) Unidades Tributarias por unidades del sistema métrico decimal.

Los gravámenes a la importación, exportación o tránsito de mercancías pueden ser de tipo ad valorem, específico o mixto y dentro de límites expresamente señalados en Ley.

El Arancel no fija tasas, como tampoco gravámenes; solo fija la tarifa (alícuota) a cada una de las partidas y subpartidas subregionales (8 dígitos) o adicionales (10 dígitos) del Sistema Armonizado de Descripción y Codificación de Mercancías, que posteriormente serán utilizadas para la determinación del gravamen correspondiente.

Los gravámenes aduaneros son ad valorem, específicos o mixtos, tanto en virtud de su base imponible, como de su tarifa (alícuota); los primeros tienen una base imponible expresada en el valor monetario de las mercancías y una alícuota porcentual (%); la base imponible de los específicos atiende al peso, longitud o volumen, expresada en unidades del sistema métrico decimal, mientras que su alícuota se forma por la combinación de una de dichas unidades con una expresión monetaria (v.gr. bolívares por kilogramo (Bs/kg) Los gravámenes mixtos, guardando su independencia de los otros dos, es el resultado de la combinación de ellos.

## **B. Los Presupuestos de Hecho en Materia Aduanera**

La doctrina aduanera ha sido pródiga en recomendar diferentes manifestaciones del hecho generador, sin embargo se pueden refundir estas teorías en tres grandes grupos:

### **1. Teoría del paso o cruce**

Los más fieles representantes de esta teoría son Gianini, Lepri, Fonruge, Gómez de Sousa, Berliri y otros.

Esta teoría selecciona el hecho físico o material del ingreso de las mercancías al territorio aduanero como generador de este gravamen:

Lepri al respecto señala: *“El Estado adquiere la facultad de imponer al tributo aduanero en el momento en que las mercancías atraviesan la línea aduanera, adquiriendo asimismo la facultad de limitar la disponibilidad de las mismas, de ejercitar el derecho de retención y de imponer limitaciones idóneas para garantizar el pago de la deuda tributaria”*.

La doctrina precedente ha sido criticada por la ambigüedad de sus postulados, en cuanto no estimula la modalidad del cruce y la finalidad de las mercancías que se introducen al territorio aduanero.

En efecto, al sostener la teoría que el simple cruce de la mercancía por las fronteras aduaneras genera el nacimiento de la obligación aduanera, sin especificar la modalidad del cruce, ésta considerando también como generadora de la obligación de pagar el gravamen de las mercancías que se introducen clandestinamente; es decir, las mercancías de contrabando, lo que es evidentemente absurdo, ya que sería inmoral que el Estado gravara la comisión de delitos, por otro lado, se sabe que el contrabando es un fenómeno penal y no tributario, y al producirse escapa del instrumento tributario para caer en el instrumento penal.

Esta teoría es criticada, además, por no especificar la finalidad del ingreso de las mercancías al territorio aduanero. En efecto, sabemos que se grava es la importación, entiendo por tal la introducción legal de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el país,

Conforme lo anterior, no se explica por qué se obligaría a pagar los gravámenes a las mercancías que se introducen al país temporalmente o transitoriamente, y que no tienen evidentemente, el destino de uso o consumo en el país.

Esta última crítica se ha contrareestado manifestando que existe en estos casos nacimiento de la obligación, pero ésta no es de dar una suma de dinero, sino de hacer o no hacer determinados actos con respecto a la mercancía ingresada, por ejemplo bajo el régimen de importación o admisión temporal.

En efecto, entendamos por importación temporal, la introducción legal de mercancías procedentes del exterior, con un tiempo y con una finalidad determinada, destinadas a ser reexportadas al exterior en el plazo indicado por la ley, sin experimentar modificación alguna en su naturaleza merciológica, entendida ésta como la disciplina que estudia las mercancías, atendiendo al método de obtención, a su estructura, al proceso de elaboración, así como a su función o diseño. El objetivo es poder clasificarlas en la nomenclatura de comercio internacional (Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías). Constituye una herramienta indispensable para la correcta clasificación de las mercancías y su fin es el de ubicar las posibles susceptibilidades a que es propensa una mercancía con el fin de tener un menor campo de acción de análisis al momento de clasificar.

En ese orden de ideas, imagínese a un nacional de un país vecino que introduce al país un vehículo de su propiedad, en admisión temporal con

la finalidad de hacer turismo para luego retornar al exterior en el plazo establecido por la ley.

La teoría sostiene, en este caso, que la obligación no es de pagar el gravamen de importación; la obligación nacida es de retornar con el vehículo al país de su origen dentro del plazo, no modificar la naturaleza merciológica del vehículo y ocupar el automóvil personalmente y en viajes de placer.

Posteriormente, al analizar los elementos temporal y espacial de la obligación, veremos otros vacíos e incongruencias de esta teoría.

## ***2. Teoría de la declaración al consumo***

Otro grupo de autores destacándose entre ellos Alessi, Cutrera, Vandoni, Sánchez González, entre otros, han seleccionado como situación generadora de la obligación aduanera la presentación de la declaración de importación para el uso o consumo definitivo.

Si el régimen gravado es la introducción de las mecánicas para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero nacional, parece obvio que el hecho generador del gravamen aduanero se produzca cuando el interesado manifiesta expresamente y por escrito esa intención de ingresar una mercancía con la finalidad señalada.

Esta teoría por fácil materialización del hecho generador es la que ha tenido más adeptos en la doctrina y en las legislaciones aduaneras, sin embargo se han formulado algunas críticas.

La primera de ellas surge cuando nos hacemos esta pregunta: ¿se realiza el hecho generador cuando la declaración es objetada o rechazada por la administración? La lógica nos indica que al rechazarnos la solicitud de importación se no está impidiendo despachar al consumo la mercancía, y en ese caso, es obvio que no podía existir obligación aduanera, pues el hecho

generador (presentación de la declaración) no se materializó.

Parte de la doctrina ha considerado que la teoría sería más práctica y lógica si se agregara el elemento “aceptación” de la declaración por parte de la administración tributaria aduanera.

Otro inconveniente de esta teoría tiene relación con la siguiente situación: ¿que sucedería si al momento de despachar las mercancías éstas han desaparecido o se encuentran totalmente destruidas? el problema precedente, en principio y conformidad con la doctrina, no tendría solución, ya que la obligación ha nacido al aceptar la administración la declaración de importación.

Sin embargo, como sería una gran injusticia exigir el pago de gravámenes aduaneros por mercancías perdidas o sensiblemente deterioradas, la solución encontrada ha sido recomendar a los gobiernos que en dichos casos no exijan los gravámenes, o si éstos hubiesen sido percibidos, se proceda a su devolución<sup>24</sup>.

### **3. Teoría de la nacionalización**

Esta teoría tiene como sus más máximos exponentes a los tributarista italiano Mafessoni, su creador, y los españoles Guasp Delgado y Cortés Domínguez.

Puede resumirse esta teoría que si lo gravado es la importación y ésta es la introducción legal de las mercancías originarias y procedentes del exterior para el uso o consumo en un determinado país, el hecho generador debe estar representado por alguna circunstancia o situación que permita ese uso o consumo definitivo, porque esa es la finalidad de la importación, y esa posibilidad de uso o consumo definitivo es precisamente lo gravado.

---

<sup>24</sup> Recomendación de fecha 5 de diciembre de 1962 del Consejo de Cooperación Aduanera de Brúcelas.

Cortés Domínguez, fundamentando la lógica de esta teoría dice que, si el cruce de las mercancías por las fronteras aduaneras permitirá el uso consumo definitivo de ellas, siendo la respuesta negativa expresaba que tampoco ese hecho podía generar el gravamen aduanero.

Entonces ¿cuándo puedo realmente usar y/o consumir definitivamente las mercancías procedentes del exterior? Se responde: cuando retiro la mercancía del control aduanero, y eso sólo es procedente cuando la mercancía ha sido nacionalizada a través del pago de la totalidad del pago de los gravámenes.

La presente teoría es de una lógica tan clara, que llama la atención que no haya ganado más adeptos. Hoy por hoy, al parecer sólo Grecia contempla esta teoría, puesto que según su legislación, el hecho generador se produce al momento de levantarse las mercancías, esto es, del retiro de las mercancías de los recintos aduaneros.

### **C. Críticas a la Aplicabilidad del Hecho Generador de La Obligación Aduanera en Venezuela**

Se han suscitado problemas con motivo del desaduanamiento de mercancías sometidas a restricciones y cuyos permisos o documentos similares se encontraban prescritos para la fecha de su presentación ante la oficina aduanera, aun cuando estuviesen plenamente vigentes para el momento de la llegada del vehículo porteador a la zona primaria de cualquier aduana habilitada para la respectiva operación o, en otras palabras, para el momento de la causación del régimen aduanero aplicable.

Sin mayor motivación, algunos funcionarios sostienen que la fecha que debe tomarse en cuenta para el cómputo del lapso es el de la presentación de la declaración ante la oficina aduanera o, aun más allá, la del desaduanamiento de los cargamentos.

Por el contrario, somos del criterio que la fecha a tomar en cuenta es la de la llegada a la zona primaria de cualquier aduana habilitada para la operación de que se trate, por las razones que exponemos a continuación:

Reza nuestra Constitución que “Toda persona puede transitar libremente y por cualquier medio por el territorio nacional, cambiar de domicilio y residencia, ausentarse de la República y volver, trasladar sus bienes y pertenencias en el país, traer sus bienes al país o sacarlos, sin más limitaciones que la establecidas por la ley...” (Artículo 50).

Este artículo reserva a la ley todas aquellas limitaciones que afecten la introducción y salida de bienes del territorio nacional y establece, sin lugar a duda, que el principio en esta materia es el de la libertad plena; así como, excepcional toda limitación a su ejercicio. De allí, todo cuanto afecte esa libertad debe constar en ley formal, es decir, en acto emanado de la Asamblea Nacional como cuerpo legislador.

Este principio constitucional es desarrollado por el artículo 88 del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de la Administración Pública, cuando dice: “El ejercicio de la potestad reglamentaria corresponde al Presidente o Presidenta de la República, en Consejo de Ministros, de conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y las leyes. Los reglamentos no podrán regular materias objeto de reserva de ley, ni infringir normas con dicho rango. Además, sin perjuicio de su función de desarrollo o colaboración con respecto a la ley, no podrán tipificar delitos, faltas o infracciones administrativas, establecer penas o sanciones; así como, tributos, cánones u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público.”

Este artículo señala a funcionarios y particulares que normas (como las aduaneras) que establecen restricciones a la libertad individual son materia de reserva legal; que por vía interpretativa no se pueden crear

cargas ni fundamentar sanciones y además que cualquier interpretación que pudiera resultar necesaria para llenar lagunas u obscuridades de la ley debe hacerse de manera restrictiva, entendiendo que la libertad es el principio y la restricción lo excepcional, que las limitaciones a la libertad sólo las puede establecer en la ley y que toda interpretación que produzca limitaciones a la libertad o promueva sanciones es errada por inconstitucional e ilegal, y puede acarrear responsabilidades de variada índole para el funcionario que la aplique.

En virtud de que la medición de los lapsos, en el asunto concreto que nos ocupa, puede acarrear penas, sus momentos de inicio y finalización, únicamente pueden estar señalados en ley formal. Por definición, lapso es “Tiempo entre dos límites” (Diccionario de la Lengua Española) y resulta jurídicamente inadmisibles que alguno de esos límites pueda ser acordado por vía de interpretación y, lo que es peor, que esa interpretación *contra legem* sea el punto de origen para la aplicación de comisos que derivan en graves lesiones patrimoniales para los particulares.

El límite inicial de cualquier acto administrativo es el día siguiente de aquel en que tenga lugar la notificación o publicación, por mandato expreso del artículo 42 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos; el final, el que resulte por haber transcurrido su tiempo de validez o aun antes, si previamente se cumple el fin para el cual fue emitido. Así, por ejemplo, si un permiso de importación es utilizado para amparar un embarque, dicho permiso pierde su eficacia por haber cumplido su fin, por haberse agotado.

El epicentro de la controversia es la interpretación del artículo 86 del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas, que a la letra reza: “Las mercancías causarán los impuestos establecidos en el artículo 84, a la fecha de su llegada a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación y estarán

sometidas al régimen aduanero vigente para esa fecha. Cuando se trate de exportación de mercancías a ser reconocidas fuera de la zona primaria de la aduana, se aplicará el régimen aduanero vigente para la fecha de registro de la declaración presentada a la aduana. En caso de zonas, puertos o almacenes libres o francos, o almacenes aduaneros (in bond), cuando las mercancías vayan a ser destinadas a uso o consumo en el territorio aduanero nacional, se aplicará el impuesto y el régimen aduanero vigente para la fecha del registro de la declaración formulada ante la aduana del respectivo manifiesto.”

Si observamos con detenimiento este artículo, percibiremos que su estructura tiene tres (3) partes: a) La que establece el régimen general, es decir, que las mercancías causarán los gravámenes y régimen aduanero vigente para la fecha de su llegada a la zona primaria de la aduana; b) La que señala el régimen aplicable a las mercancías de exportación que vayan a ser reconocidas fuera de la zona primaria de la aduana y, por último; c) La causación tributaria y aduanera para mercancías que vayan a ser destinadas al uso o consumo en el territorio aduanero nacional y provengan de zonas, puertos o almacenes libres o francos o almacenes aduaneros (in bond). De esta manera, el legislador establece dos momentos para la verificación del hecho imponible aduanero y tributario: el de la llegada a zona primaria de la aduana y el del registro de la declaración formulada ante la aduana. No es posible entonces por vía de interpretación, aplicar a las mercancías de importación pura y simple el régimen establecido para mercancías sujetas a otras operaciones o situaciones aduaneras.

Si el legislador hubiese querido que fuese otro el momento, distinto sería el texto del mencionado artículo; así, por ejemplo, hubiese apelado a una redacción similar a la del artículo 13 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), donde se lee: *“Artículo 13. Se entenderán ocurridos o perfeccionados los hechos imponibles y nacida, en*

*consecuencia, la obligación tributaria:... 2. En la importación definitiva de bienes muebles, en el momento que tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas”.*

En sentido general, se entiende por régimen aduanero el “tratamiento aplicable a las mercaderías sometidas al control de la aduana, de acuerdo con las leyes y reglamentos aduaneros, según la naturaleza y objetivos de la operación” (Definición que realiza la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI).

Por ello, cuando el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas dice que las mercancías estarán sometidas al régimen aduanero vigente para la fecha de su llegada a la zona primaria de cualquier aduana habilitada para la respectiva operación, no nos está diciendo que a esa mercancía se le aplicarán todas las normas que constituyen el régimen jurídico aduanero, que se exigirán todos los permisos, delegaciones, certificados y otras restricciones, o que se le aplicarán las exenciones y exoneraciones establecidas en la Ley, si no que a cada mercancía debe aplicársele el régimen que le corresponda en virtud de las características que le sean propias y que las colocan dentro de determinados supuestos de hecho contenidos en algunas (no todas) normas aduaneras.

#### **D. Base Imponible**

Todo el sistema de valoración, es decir, tanto las normas como los procedimientos que derivan de ellas, tienen la determinación del valor de las mercancías en aduanas o en otros términos, el establecimiento de la base imponible o monto imponible que, junto con la tarifa o alícuota señalada en el Arancel de Aduanas, permite realizar la determinación del gravamen a cuantificar y los montos *ad valorem* o *mixtos* a que se encuentran sometidas las mercancías objeto de operación aduanera, así como, el *quantum* de las tasas y multas legalmente establecidas

La base de mediación es siempre una de las características de las mercancías: su peso, volumen, cantidad, valor entre otros, cada una de las cuales deber ser expresada en moneda nacional o en unidades del sistema métrico decimal, según sea el caso.

La valoración aduanera es una materia tan especializada que siempre ha sido objeto de tratamiento separado.

En ese sentido, es menester destacar que el "valor de transacción", de las operaciones aduaneras fue establecido en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, suscrito por la República Bolivariana de Venezuela, el cual conforma la base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el citado Acuerdo.

El artículo 1 del referido acuerdo debe considerarse en concordancia con el artículo 8 *ejusdem*, que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. El artículo 8 prevé también la inclusión en el valor de transacción de determinadas prestaciones del comprador en favor del vendedor, que revistan más bien la forma de bienes o servicios que de dinero. Los artículos 2 a 7 inclusive *ibídem* establecen métodos para determinar el valor en aduana en todos los casos en que no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.

Cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador con objeto de establecer una base de valoración con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 ó 3. Puede ocurrir, por ejemplo, que el importador posea información acerca del valor en

aduanas de mercancías idénticas o similares importadas y que la Administración de Aduanas no disponga de manera directa de esta información en el lugar de importación. También es posible que la Administración de Aduanas disponga de información acerca del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas y que el importador no conozca esta información. La celebración de consultas entre las dos partes permitirá intercambiar la información, a reserva de las limitaciones impuestas por el secreto comercial, a fin de determinar una base apropiada de valoración en aduana.

Los artículos 5 y 6 proporcionan dos bases para determinar el valor en aduana cuando éste no pueda determinarse sobre la base del valor de transacción de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares importadas. En virtud del párrafo 1 del artículo 5, el valor en aduana se determina sobre la base del precio a que se venden las mercancías, en el mismo estado en que son importadas, a un comprador no vinculado con el vendedor y en el país de importación. Asimismo, el importador, si así lo solicita, tiene derecho a que las mercancías que son objeto de transformación después de la importación se valoren con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5. En virtud del artículo 6, el valor en aduana se determina sobre la base del valor reconstruido. Ambos métodos presentan dificultades y por esta causa el importador tiene derecho, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 4, a elegir el orden de aplicación de los dos métodos.

Finalmente, es menester destacar que no haremos un análisis de la Decisión 378 emanada de la Comisión de Acuerdo de Cartagena, relativo a las Normas Andinas sobre la Valoración en Aduanas, en virtud que la República Bolivariana de Venezuela ya no pertenece a la Comunidad Andina de Naciones (CAN), lo cual traerá consecuencias negativas para nuestro país por cuanto se agravará la inflación y escasez de las importaciones.

## Conclusiones y Recomendaciones

Mucho se ha discutido sobre la verdadera naturaleza de los derechos arancelarios, que gravan las mercancías objeto de operaciones aduaneras. Algunos sostienen que no se trata de auténticos impuestos o contribuciones, pues tales derechos no persiguen una finalidad fiscal, rentística o recaudadora, sino un objetivo socio-económico promotor o protector de la realidad interna del país. Además, mientras en los impuestos o contribuciones en general se encuentra directamente demostrado el poder o la soberanía tributaria del Estado, en los derechos arancelarios tal soberanía no se manifiesta en forma directa o inmediata, pues los convenios y tratados internacionales vigentes limitan aquella soberanía o poder tributario no sólo en cuanto concierne a la tarifa, sino también en lo referente a la codificación de las mercancías, al establecimiento de limitaciones, restricciones o prohibiciones y a la determinación de la base imponible.

La vigente Constitución de 1999, a nuestro parecer, arrojó luces definitivas sobre este asunto. En efecto, nótese que su artículo 156, al determinar la competencia del Poder Público Nacional, demarcó en su numeral 12 lo atinente a:

“... *Los **impuestos*** sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas...”

A reglón seguido, dice el mismo numeral:

“... *Los **gravámenes*** a la importación y exportación de bienes y servicios...”

Luego, prosigue el numeral citado:

“... *Los **impuestos*** que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco...”

Y culmina el examinado numeral refiriéndose a:

“...Los demás **impuestos, tasas y rentas** no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley”.

Como se puede observar, fue demasiado obvia la redacción y, por ende, la intención del constituyente de no calificar como “impuestos”, sino como “gravámenes” a los derechos de importación y exportación. El vocablo “gravámenes”, pues, se reservó exclusivamente para estos derechos aduaneros y no se aplicó a las categorías de impuestos señalados detalladamente por la norma. Esto refleja una inequívoca y muy clara voluntad, pues de haber sido considerados dichos derechos aduaneros como otros simples impuestos, hubiese bastado con separarlos con una coma, tal como el constituyente lo hizo con esas otras categorías.

Si concatenamos el mencionado artículo con el 317 *ejusdem* el cual señala: “*No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio*”. Se evidencia que el constituyente no hizo mención a la palabra “gravámenes” que sí se había utilizado en el citado artículo 156 numeral 12 del *ejusdem* para los derechos aduaneros de importación y exportación, por lo que puede afirmarse, que no fue un descuido, fue algo perfectamente premeditado. De ahí que la consecuencia sea sencilla: el principio constitucional de legalidad de impuestos, tasas y contribuciones no rige para los gravámenes aduaneros de importación y exportación.

El hecho generador de la obligación aduanera, como se mencionó lo constituye el ingreso o llegada de las mercancías a la zona primaria de la aduana habilitada para la respectiva operación.

Con dicha llegada, no sólo se verifica el hecho imponible, es decir, la situación de hecho a la cual la ley vincula, sino que, además, señala el

régimen aduanero aplicable a las mercancías. Hay una evidente duplicidad en el artículo 86 del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas que establece la causación, por un lado, toca lo referente a la causación del gravamen aduanero, al nacimiento de la obligación que sólo se extingue por los medios establecidos en la ley; y el otro, señala que las mercancías estarán sometidas al régimen aduanero vigente para el momento de la llegada y no a ninguno otro anterior o posterior.

La causación o nacimiento de la obligación tributaria, tiene lugar cuando se materializan, en el ámbito de la realidad, los hechos establecidos en la legislación como generadores del gravamen aduanero. El momento de la causación de los mismos es la fecha de llegada o ingreso de las mercancías a la "zona primaria" de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación. Se establece como excepción a éste primer imperativo, cuando las mercancías de exportación deben ser reconocidas fuera de la zona primaria, en cuyo caso el momento de causación es el de recibo de la declaración de exportación.

La regla principal para que nazca un gravamen aduanero es que la mercancía debe venir o ir a otro territorio aduanero; y hay que señalar que la mercancía debe ser a título definitivo, es decir, que la misma debe estar destinada al consumo, sea en el territorio o fuera de él.

En ese orden de ideas, es menester señalar los casos donde no se configura el hecho generador de los gravámenes aduaneros, dado que si no interviene ese otro territorio aduanero, no nacerá el gravamen, pues ya se sabe que el comercio de cabotaje no causa impuesto, debido a que es sólo un intercambio de mercancías nacionales o nacionalizadas entre los distintos puertos o aeropuertos de la República que posee un territorio aduanero único.

Tampoco causa el gravamen aduanero por la misma razón, la introducción de efectos con carácter temporal, donde la finalidad no es el consumo de los efectos, sino otra distinta, y donde la mercancía, después que dicha finalidad ha sido cumplida, deberá retornar o reexportarse, según el caso. Aunque a veces necesita un consumo para conocer esa naturaleza y calidad, tampoco se causaría éste, porque lo esencial y determinante no es el consumo en sí, sino dar a conocer la mercancía, y porque el consumo está limitado a lo estrictamente necesario, sin que pueda haber excesos injustificados; así como, tampoco causa el pago de los derechos arancelarios el almacenamiento de las mercancías en los depósitos in bond, el abandono de las mercancías y el contrabando.

Así mismo, debemos destacar las críticas que se han realizado al hecho generador de la obligación aduanera, en virtud de la controversia en la interpretación del artículo 86 del Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas, que a la letra reza: “Las mercancías causarán los impuestos establecidos en el artículo 84, a la fecha de su llegada a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación y estarán sometidas al régimen aduanero vigente para esa fecha. Cuando se trate de exportación de mercancías a ser reconocidas fuera de la zona primaria de la aduana, se aplicará el régimen aduanero vigente para la fecha de registro de la declaración presentada a la aduana. En caso de zonas, puertos o almacenes libres o francos, o almacenes aduaneros (in bond), cuando las mercancías vayan a ser destinadas a uso o consumo en el territorio aduanero nacional, se aplicará el impuesto y el régimen aduanero vigente para la fecha del registro de la declaración formulada ante la aduana del respectivo manifiesto.”

En ese caso, cuando el artículo 86 *ejusdem* nos dice que las mercancías estarán sometidas al régimen aduanero vigente para la fecha de su llegada a la zona primaria de cualquier aduana habilitada para la

respectiva operación, no nos está diciendo que a esa mercancía se le aplicarán todas las normas que constituyen el régimen jurídico aduanero, que se exigirán todos los permisos, delegaciones, certificados y otras restricciones, o que se le aplicarán las exenciones y exoneraciones establecidas en la Ley, si no que a cada mercancía debe aplicársele el régimen que le corresponda en virtud de las características que le sean propias y que las colocan dentro de determinados supuestos de hecho contenidos en algunas (no todas) normas aduaneras.

Finalmente, recomendamos a la Asamblea Nacional dicte un Código Orgánico de Adunas, el cual deberá contemplar importantes modificaciones como las siguientes:

- ✓ Cubrir con regulaciones suficientes y precisas a los fines de evitar las excesivas remisiones al Reglamento.
- ✓ Subsanan enormes omisiones o lagunas, tales como las referentes a: exportación; tránsito internacional; valoración de mercancías distintas a las de importación; normas arancelarias; normas de origen; recargos aduaneros; tipos de depósitos y almacenes; fraude aduanero.
- ✓ Evitar la dispersión legislativa en relación al contrabando.
- ✓ Adecuación a la Constitución vigente en cuanto a aspectos como: reemplazo de la alusión a "impuestos" por la de "gravámenes".
- ✓ Corregir obvias imperfecciones tales como las referentes a: zona primaria, recinto, zona secundaria, zona de vigilancia, hecho generador, vínculo jurídico de la obligación aduanera, nacionalización en la admisión temporal, extracción temporal, perfeccionamiento, duty free, provisiones, reposición, extinción, valor, vehículos, abandono voluntario, desaduanamiento, importación, exportación, trasbordo, cabotaje, consultas, distribución de remanentes, entre otros.

La presente recomendación se realiza en virtud que la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución vigente ordenó a la Asamblea Nacional dictar una reforma del Código Orgánico Tributario, ya esta reforma se produjo el 2001 y el Código Orgánico Tributario, en su artículo 335, dispuso que el mismo se aplicaría respecto de los tributos aduaneros hasta tanto se dicte el Código Orgánico Aduanero, en este sentido la obligación de preparar un Código Orgánico de Aduanas, configura un mandato legal emanado de la Asamblea en ejecución de un precepto constitucional.

### Referencias Bibliográficas y Documentales

- Asuaje Saquera Carlos, *Derecho Aduanero*, 2<sup>da</sup>. Edición, Editorial Buchivacoa, C.A. Caracas-Venezuela, 2002.
- Ander-Egg, E. “*Técnicas de Investigación*” Lumen Argentina 1995 24<sup>o</sup> edición.
- Brewer Carias Allan. *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*, comentada, Caracas Venezuela 2004.
- Bes, J. *Fletamentos y Términos de Embarque*. Asociación Navieros Españoles. Madrid. 1982.
- Bielsa, Rafael. *Ciencia de la Administración*. Roque Depalama Editor. Buenos Aires, 1955.
- Bunge, M “*La Investigación Científica*” Editorial Ariel, España 1969.
- Cancelado Ruíz, Ingrid (2001). Actividad Administrativa. *Revista de Derecho Administrativo*, No. 12.
- Chirinos, Osorio Marco. *Monografías de Derecho Aduanero*. Editorial Aforo, Caracas, 2008.
- Casal, J.M. *Constitución y Justicia Constitucional, Los Fundamentos de la Justicia Constitucional en la Nueva Carta Magna*. Caracas: UCAB. 2000.
- García, Ramón. *Diccionario Larousse Ilustrado*. México, 1992.
- Canova González, Antonio (1999). *Bases Actuales del Control de la Administración Pública*. *Revista de Derecho Administrativo*, No. 1.

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Extraordinario N° 5.453 de fecha 24 de marzo de 2000.
- Danjon, Daniel. *Tratado de Derecho Marítimo*. Editorial Reus. Madrid. 1931.
- Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.875 de fecha 21 de febrero de 2008.
- Fonrouge Giuliani. *Derecho Financiero*. Edit. Depalma, 3<sup>era</sup>. Edición 1982.
- Fraga Pittaluga Luis, *Principios Constitucionales de la Tributación*, Editorial Luis Fraga y Asociados, Caracas Venezuela, 2006.
- Fernández Lalanne, *Derecho Aduanero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires. 1966
- Gómez Piedrahita, Hernán. *Fundamentos del Derecho Administrativo Aduanero*. Ediciones Librería del profesional. Bogota 1984.
- González, M “*Metodología de la Investigación*” Aguaclara España 1997.
- Hernández, Fernández Baptista, “*Metodología de la Investigación*” McGraw-Hill México 1991.
- Jarach Dino. *El Hecho Imponible*. Editorial. Abeledo Perrot 1982.
- Jarach Dino. *Curso de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Edit. Cangallo, 1<sup>era</sup>. Edición 1980.

- Jurado Toro, Bernardo. *Derecho Marítimo Internacional*. Editorial Génesis, Caracas 1978.
- Ley Orgánica de Aduanas. Gaceta Oficial de la República de Venezuela N°5.353 Extraordinario de fecha 17 de junio de 1999.
- Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas. Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.273 Extraordinario de fecha 20 de mayo de 1991.
- Moya Millán Edgar José, *Elementos de Finanzas Publicas*, Editorial Mobilibros, Caracas Venezuela, 2004.
- O.E.A / B.I.D. Modelo de Código Tributario para América Latina.
- Villegas Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario*. Editorial. Depalma Buenos Aires 1992.
- Valdes Costa Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, 2 Edición, Montevideo Uruguay 1970.