



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADO PONENTE: INOCENCIO FIGUEROA ARIZALETA
EXP. N° 2009-0646

Mediante Oficio N° 9682 del 13 de julio de 2009, el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió a esta Sala Político Administrativa el expediente AF42-U-2001-00084 (asunto antiguo N° 1736) de su nomenclatura, en virtud del recurso de apelación interpuesto en fecha 17 de junio de 2009, por el abogado William Branz Neri, inscrito en el INPREABOGADO bajo el N° 121.387, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad de comercio **INDUSTRIA LÁCTEA VENEZOLANA, C.A. (INDULAC)**, inscrita originalmente ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Mercantil del entonces Distrito Federal, según asiento inserto en el Registro de Comercio N° 614 de fecha 28 de mayo de 1941, posteriormente modificados sus estatutos por inscripción en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del antiguo Distrito Federal y Estado Miranda el 9 de agosto de 1995, bajo el N° 42, Tomo 246-A; representación de dicho apoderado que se desprende de instrumento poder cursante a los folios 170 al 174 del expediente judicial, contra la sentencia definitiva N° 00056/2005 dictada por el Tribunal remitente en fecha 27 de junio de 2005, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido el 21 de agosto de 2001, por los abogados Jorge Ruiz Garagorry y Juan Carlos Vega, inscritos en el INPREABOGADO bajo los Nos. 26.210 y 44.970, respectivamente, actuando en representación de la empresa, según se evidencia de instrumento poder cursante en los folios 5 al 9 de las actas procesales.

El señalado recurso contencioso tributario fue incoado contra la Decisión Administrativa N° APM-AAJ-2001-4195 del 3 de julio de 2001, notificada el día 17 del citado mes y año, emanada de la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo, adscrita al entonces Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), que declaró inadmisibles los recursos jerárquicos ejercidos contra la Decisión Administrativa N° SAT-GAPM-AAJ-E/00-03638 del 29 de agosto de 2000, emitida por la precitada Gerencia de Aduanas, mediante la cual se ordenó la emisión de planillas de liquidación de gravámenes con cargo a la contribuyente por las cantidades de Ciento Treinta y Un Millones Ochocientos Seis Mil Ochocientos Bolívares (Bs. 131.806.800,00) y Mil Bolívares (Bs. 1.000,00), por concepto de diferencia de impuesto de importación y multa, respectivamente, por resultar aplicable a la mercancía, consistente en Tres Mil Toneladas Métricas (3.000,00 TM) de leche en polvo completa, la tarifa del 14% *ad valorem* en lugar del 10% declarado por la sociedad importadora.

Los montos arriba expresados equivalen en moneda actual a Ciento Treinta y Un Mil Ochocientos Seis Bolívares con Ochenta Céntimos (Bs. 131.806,80) y Un Bolívar (Bs. 1,00), respectivamente.

Según consta en auto del 7 de julio de 2009, el Tribunal *a quo* oyó libremente la apelación y remitió el expediente a esta Sala adjunto al citado Oficio N° 9682 del 13 de julio de 2009.

Por auto del 29 de julio de 2009 se dio cuenta en Sala, ordenándose aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela de 2004, aplicable en razón del tiempo. Asimismo, se designó Ponente al Magistrado Levis Ignacio Zerpa y se fijó un lapso de quince (15) días de despacho para fundamentar la apelación.

El 1° de octubre de 2009, los abogados William Branz Neri y Andreína Marrero Trigo, identificado el primero e inscrita en el INPREABOGADO bajo el N° 108.206, la segunda, actuando en representación de la sociedad mercantil Industria Láctea Venezolana, C.A. (INDULAC), ambos según poder indicado en autos, consignaron el escrito de fundamentación de la apelación.

En fecha 13 de octubre de 2009, la abogada Antonieta Sbarra Romanuella, inscrita en el INPREABOGADO bajo el N° 26.507, actuando como sustituta de la Procuradora General de la República en representación del Fisco Nacional, según poder cursante a los folios 230 al 233 del expediente, dio contestación a los fundamentos de la apelación de la contribuyente.

El 28 de octubre de 2009, la Secretaría de esta Sala fijó el acto de informes para el quinto (5°) día de despacho siguiente; siendo diferido éste en dos oportunidades (mediante autos del 10 de noviembre de 2009 y del 1° de junio de 2010, respectivamente) para el día 22 de julio de 2010.

Según auto del 29 de junio de 2010, se dejó constancia del estado de sentencia de la presente causa, debido a la entrada en vigencia del artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Mediante escrito presentado en fecha 21 de julio de 2010, los abogados Emilio Pittier Octavio e Ingrid García Pacheco, inscritos en el INPREABOGADO bajo los Nos. 14.829 y 35.266, respectivamente, actuando en representación de la sociedad de comercio Industria Láctea Venezolana, C.A. (INDULAC), según poder antes identificado, presentaron escrito de conclusiones en el presente caso, el cual fue acompañado de anexos.

En fecha 9 de noviembre de 2010, la apoderada fiscal solicitó se dictara sentencia.

El 9 de diciembre de 2010, se incorporó a esta Sala Político Administrativa la Magistrada Trina Omaira Zurita, designada por la Asamblea Nacional el 7 de diciembre de 2010, quedando integrada esta Sala de la siguiente manera: Presidenta, Magistrada Evelyn Marrero Ortíz; Vicepresidenta, Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero; Magistrados Levis Ignacio Zerpa y Emiro García Rosas y Magistrada Trina Omaira Zurita.

Por autos del 3 de mayo de 2012 y 15 de enero de 2013, se dejó constancia de la incorporación de los abogados Mónica Misticchio Tortorella y Emilio Ramos González, respectivamente, como Magistrados Suplentes de esta Sala Político Administrativa.

El 8 de mayo de 2013, se eligió la Junta Directiva del Tribunal Supremo de Justicia quedando conformada esta Sala de la siguiente manera: Presidente, Magistrado Emiro García Rosas; Vicepresidenta, Magistrada Evelyn Marrero Ortíz; las Magistradas Trina Omaira Zurita y Mónica Misticchio Tortorella y el Magistrado Emilio Ramos González. Asimismo, se reasignó la ponencia a la Magistrada Mónica Misticchio Tortorella.

En fecha 14 de enero de 2014, se incorporó a la Sala la Tercera Suplente Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel. Se ratificó la ponencia a la Magistrada Mónica Misticchio Tortorella.

Mediante diligencia suscrita el 16 de diciembre de 2014, la representación judicial del Fisco Nacional, solicitó se dictara sentencia.

En fecha 29 de diciembre de 2014, se incorporaron a esta Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel, Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Inocencio Figueroa Arizaleta, designados y juramentados por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año. La Sala quedó integrada por cinco Magistrados, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, a saber: Presidente, Magistrado Emiro García Rosas; Vicepresidenta, Magistrada Evelyn Marrero Ortíz, las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel y Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Inocencio Figueroa Arizaleta. Se reasignó la ponencia al Magistrado Inocencio Figueroa Arizaleta.

En fecha 11 de febrero de 2015, fue electa la Junta Directiva de este Supremo Tribunal, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala de la siguiente manera: Presidente, Magistrado Emiro García Rosas; Vicepresidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; las Magistradas Evelyn Marrero Ortíz y Bárbara Gabriela César Siero, y el Magistrado Inocencio Figueroa Arizaleta.

I

ANTECEDENTES

En fechas 1° y 4 de febrero de 1997, ingresó al territorio nacional, a través de la Aduana de Puerto Cabello con transbordo hacia la Aduana Principal de Maracaibo (llegando a ésta el 23 de febrero de 1997), la mercancía consistente en Tres Mil Toneladas Métricas (3.000,00 TM) de leche en polvo completa, procedente del Reino de Dinamarca, consignada a nombre de la sociedad mercantil Industria Láctea Venezolana, C.A. (INDULAC).

El 28 de febrero de 1997, se registró el Manifiesto de Importación y Declaración de Valor bajo el N° 02341 en sus Formas “A” N° 7170805, “B” N° 6249649 y “C” N° 1662948 y sus anexos; declarándose la mercancía bajo el Código Arancelario N° 0402.21.19, con tarifa del diez por ciento (10%) *ad valorem* y base imponible de “Bs. 3.295.170.000,00”. En esa misma fecha, se efectuó el acto de reconocimiento, resultando conforme según Acta N° 02341, se emitió la Planilla de Liquidación de Derechos de Importación N° 1662948, y se cancelaron los gravámenes correspondientes.

Mediante Informe Técnico N° SAT-GAP-DO-I-2000-091 del 12 de abril de 2000, el economista Favio Bello, actuando con el carácter de Fiscal Nacional de Hacienda, adscrito a la Aduana Principal de Maracaibo del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dejó constancia de lo siguiente:

“A fin de dar cumplimiento a lo ordenado en el oficio N° 05-00-3-7698 de fecha 02-09-99, emanado de la Contraloría General de la República, referente al resultado del Examen Selectivo a la cuenta de ingresos correspondiente al ejercicio fiscal del año 1.997, el cual se determinó la objeción por concepto del derecho AD-Valorem Variable (D.A.V.) distinto al vigente para la fecha de llegada de las mercancías objeto de importación.

Se procede al análisis de la documentación que conforma el manifiesto de importación N° 2341 de fecha 28-02-97, con el siguiente resultado

CONSIGNATARIO: INDUSTRIA LACTEAS DE VZLANA. C.A.

AGENTE ADUANAL: F. STANZIONE JR. S.A.

DESCR. DEL PRODUCTO: LAS DEMAS LECHE E/POLVO

CODIGO ARANCELARIO: 0402.21.19

TARIFA AD VALOREM APLIC: 10%

BASE IMPONIBLE: 3.295.170.000,00

La mercancía llegó el 23-02-97 correspondiente aplicar la Tarifa del 14% AD-Valorem para el producto marcador según Circular N° SAT-GGDT/GA/200/97/I/003 del 29-01-97.

TARIFA CORRECTA= 14%

Por las razones antes expuestas se recomienda:

1.- Emitir planilla de acuerdo a Ofic. emanado de la Contraloría General de la República N° 05-00-03-7698 del 02-09-99, por concepto de impuesto de importación, por un monto de Bs. 131.806.800,00.-

2.- Anexar el presente informe al manifiesto original N° 2341 del 28-02-97.”. (Sic).

Posteriormente, según Decisión Administrativa N° SAT-GAPM-AAJ-E/00-3638 del 29 de agosto de 2000, el Gerente de la Aduana Principal de Maracaibo, visto el Manifiesto de Importación y Declaración de Valor N° 02341 del 28 de febrero de 1997, la Circular N° SAT-GGDT-GA-200-97-I-003 del 29 de enero de 1997 “mediante la cual se indican los precios de referencia emitidos por la Junta del Acuerdo de Cartagena (JUNAC), para la primera quincena de Febrero de 1.997, los cuales sirven para determinar el Derecho Ad Valorem Variable (DAV) de los productos en ella especificados, y en la cual aparece la mercancía Leche Entera, bajo un Derecho Ad-Valorem Variable (DAV) del 14%”, así como el Informe Técnico N° SAT-GAP-DO-I-2000-091 de fecha 12 de abril de 2000, determinó lo siguiente:

*“Como puede observarse, la sociedad mercantil **INDUSTRIA LACTEA VENEZOLANA, C.A.**, efectuó la declaración del producto Leche en Polvo, bajo una tarifa del 10%. Sin embargo, ha quedado demostrado que la referida mercancía estaba sometida a las regulaciones arancelarias establecidas en la Tabla de Derechos Ad-Valorem Variables a las que hace referencia la Circular N° SAT-GGDT-GA-200-97-I-003, de fecha 29 de enero de 1997, en la que aparece un 14% como derecho ad-valorem de la mercancía leche*

*entera, como producto marcador, de modo que por tal motivo la empresa **INDUSTRIA LACTEA VENEZOLANA, C.A.** está sujeta al pago de **Bs. 131.806.800,00**, por concepto de impuesto de importación resultante de la diferencia dejada de cancelar en el formulario N° H-94-1662948. En consecuencia, deberá liquidarse planilla de liquidación de gravámenes por concepto de impuesto de importación no determinado por el contribuyente (...). **Así se Decide.***

De mismo modo, al haber efectuado una mala declaración de la tarifa, la empresa (...), incurrió en el supuesto de hecho previsto en el artículo 123, de la Ley Orgánica de Aduanas de 1.978, aplicable pro tempore, cuyo tenor consagra:

*(...). Ergo, surge la imposición de una multa a la empresa **INDUSTRIA LACTEA VENEZOLANA, C.A.** por la cantidad de **Bs. 1.000,00**. **Así se Declara.***

Analizados como han sido los hechos expuestos y los fundamentos legales vigentes que regulan la materia, esta Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo, de conformidad con lo previsto en el numeral N° 1 del artículo 118, numerales 1, 3, 14 y 26 del artículo 119 de la Resolución 32 de fecha 24-03-95.

DECIDE

PRIMERO: Emitir Planilla de Liquidación de Gravámenes por la cantidad de Bs. Bs. 131.806.800,00, por concepto de impuesto de importación, (...).

SEGUNDO: Emitir Planilla de Liquidación de Gravámenes, por concepto de Multa, por la cantidad de Bs. 1.000,00 (...). (Sic). (Resaltados propios del texto).

Mediante escrito presentado el 19 de enero de 2001, ante la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo bajo el N° 011802, el agente aduanal de la contribuyente (F. Stanzione, S.A.), solicitó “*anular la planilla de liquidación de gravámenes, ya que la misma no se ajusta a lo establecido en la Ley*”; ello, a su decir, por cuanto “*la mercancía llegó a aguas territoriales venezolanas en fechas 01/02/ y 04/02/97, tal como lo certifica la Capitanía de Puertos de dicha jurisdicción la cual anexamos y a la vez lo indicamos en su oportunidad en el Manifiesto de Importación y Declaración de Valor (...), pasando inadvertidamente por el Fiscal Nacional de Hacienda (...), cuando elaboró el informe técnico N° SAT-GAP-DO-I-2000-091 de fecha 12/04/2000 y del Oficio N° 05-00-3-7698 de fecha 02/09/99 emanado de la Contraloría General de la República.*”. (Sic).

Por Oficio N° APMAAJ/2001-00494 del 30 de enero de 2001, la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo participó al agente aduanal de la importadora, visto el “*Recurso Jerárquico*” ejercido en fecha 19 de enero de 2001, “*que de conformidad con el artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas, deberá presentar ante esta Gerencia, caución que avale la obligación suficientemente, requisito sin el cual no puede ser admitido el Recurso Jerárquico. Asimismo, deberá solicitar se liquide en Planilla Afianzable, la Planilla de Liquidación de Gravámenes antes descrita, en virtud de lo cual se procede a devolver en original anexa al presente oficio. Deberá subsanar dicha falta u omisión dentro del lapso de quince (15) días, de conformidad con lo establecido en el artículo 50 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*”.

En fecha 9 de febrero de 2001, el agente aduanal de la contribuyente, vista la emisión de la Planilla de Liquidación de Gravámenes N° H-99-0105205 del 11 de enero de 2001, por Ciento Treinta y Un Millones Ochocientos Siete Mil Ochocientos Bolívares (Bs. 131.807.800,00), con carácter pagable, solicitó a la Gerencia

de la Aduana Principal de Maracaibo fuese anulada la misma y en su lugar, se emitiese una de tipo afianzable. Tal pedimento fue acordado por la autoridad aduanera mediante Decisión Administrativa N° APM-AAJ-2001-1121 del 9 de marzo de 2001.

Posteriormente, por Decisión Administrativa N° APM/AAJ/2001/4195 del 3 de julio de 2001, notificada a la contribuyente el día 17 del mismo mes y año, la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo, sostuvo lo siguiente:

“Visto el escrito N° 1802 de fecha 19 de enero de 2001, mediante el cual el ciudadano (...), actuando en representación de la empresa Industria Láctea Venezolana, C.A., consigna Recurso Jerárquico en contra de la Decisión Administrativa N° SAT-GAPM-AAJ-E-00-03639 de fecha 29 de agosto de 2000.

(...). Se evidencia del Oficio N° APM/AAJ/2001/00494 de fecha 30 de enero de 2001, que en el mismo se le hizo expresa mención de la oportunidad procesal para consignar la caución o garantía exigida para la admisibilidad del Recurso Jerárquico establecida en el Artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas, sin que hasta la presente fecha esta Administración haya obtenido respuesta alguna, para cumplir con tal requisito. En consecuencia al no haber consignado la empresa Industria Láctea Venezolana, C.A. la caución o garantía exigida, se declara inadmisibile el Recurso Jerárquico. Así se declara.”. (Sic). (Resaltado de la Sala).

Mediante escrito presentado ante la Administración Aduanera el 19 de julio de 2001, el agente aduanal de la importadora, manifestó que antes de ser notificado de la Decisión Administrativa N° APM/AAJ/2001/4195 del 3 de julio de 2001, consignó en fecha 12 del citado mes y año, la caución correspondiente; señalando además, que la tardanza en la presentación de la misma obedeció a los problemas suscitados respecto de la emisión de la planilla de liquidación de gravámenes afianzable.

El 21 de agosto de 2001, la sociedad mercantil Industria Láctea Venezolana, C.A. (INDULAC), una vez jurada la urgencia del caso y previa habilitación, interpuso recurso contencioso tributario ante el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario (Distribuidor) de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Miranda (con competencia nacional para la fecha) contra la Decisión Administrativa N° APM/AAJ/2001/4195 del 3 de julio de 2001 (al considerar que *“desde el 12-17-2001, se encuentra en poder de la Aduana Principal de Maracaibo, contrato de Fianza original, emitida por el BANCO VENEZOLANO DE CRÉDITO, C.A. por un monto de CIENTO TREINTA MILLONES OCHOCIENTOS SIETE MIL OCHOCIENTOS BOLÍVARES (Bs. 131.807.800,00), consignado dicho contrato de fianza a los fines de garantizar los resultados del Recurso Jerárquico interpuesto oportunamente, formalmente solicitamos que sea declarada la nulidad de la DECISIÓN ADMINISTRATIVA N° APM/AAJ/2001-4195, que declaró inadmisibile el Recurso Jerárquico interpuesto en contra de la Decisión Administrativa N° SAT-GAPM-AAJ-E-00-03639 de fecha 29-08-2000, (...).”* (Sic).

Aunado a lo anterior y respecto al fondo del asunto controvertido, adujo lo que se reproduce a continuación:

“Entre las importaciones de leche en polvo que [su] representada ha realizado se encuentra el producto que arribó al puerto de Maracaibo en fecha 23-02-199, consiste en 120 contenedores de 40’ STC: Leche en polvo completa, procedente y originaria de

Dinamarca, embarcados en el West Wind/Inspiration de Aarhus vía Port Everglades a Maracaibo, Venezuela, con trasbordo en Puerto Cabello de la M/N Marlin de fecha 01/02/97 y SEABORD EXPRESS y de conformidad con lo establecido en el Art. 86 de la Ley Orgánica de Aduanas para determinar la Base Imponible y determinación de los Derechos Ad Valorem, se aplicó el PRECIO OFICIAL PARA LA FECHA CIF US\$ 2.337 POR TONELADA MÉTRICA, de conformidad con los artículos 1ro. 2do y 3ro. De la Resolución N° 3.282 del Ministerio de Hacienda, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.138 de fecha 31-01-1987, todo ello en vista de que la mercancía llegó a aguas territoriales venezolanas en fechas 01-01-1997 y 04-02-1997, tal como lo certifica la Capitanía de Puerto de dicha jurisdicción, todo lo cual fue indicado en su oportunidad en el Manifiesto de Importación y Declaración de Valor en sus formas 'A' N° 7170805, 'B' N° 6249649, 'C' N° 1662948, pero, lamentablemente, pasando ello inadvertido por el Fiscal Nacional de Hacienda Sr. Fabio Bello, cuando elaboró el informe técnico N° SAT-GAP-DO-1-2000-091 de fecha 12-04-2000 y del Oficio N° 05-00-3-7698 de fecha 02-09-1999 emanado de la CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA:”. (Sic). (Agregado de la Sala).

II

DECISIÓN JUDICIAL APELADA

Para resolver la controversia, el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al cual correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, dictó la sentencia definitiva N° 0056/2005 en fecha 27 de junio de 2005, declarando sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto, en los términos siguientes:

“(...) el Tribunal delimita la controversia planteada en el caso sub-júdice, en precisar si la inadmisibilidad del Recurso Jerárquico contra la (...) Decisión Administrativa N° SAT-GAPM-AAJ-E/00-3639, del 29-08-2000, contenida en la Decisión Administrativa N° APM/AAJ/2001/4195, de fecha 03-07-2001, está ajustada a derecho.

(...). En ese sentido, observa el Tribunal, conforme se aprecia del Expediente Administrativo, que la recurrente presentó, en fecha 19-01-2001, escrito contentivo del Recurso Jerárquico, en contra de la Decisión Administrativa No. SAT-GAPM-AAJ-E/00-03639, del 29-08-2000, emanada de la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo, adscrita al Seniat. (Folios 58 al 60).

Consta así mismo, folio 96, el Oficio No. APM/AAJ/2001/00494, de fecha 30-01-2001, emanado de la prenombrada Gerencia, mediante el cual le participa a la recurrente que, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas, deberá presentar ante esa Oficina, caución que avale la solicitud de nulidad contenida en el referido Recurso, para lo cual se le concede el lapso de quince (15) días hábiles, a tenor de lo establecido en el Artículo 50 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, para que presente la Fianza correspondiente, la cual es necesaria para poder admitir y procesar el Recurso Jerárquico interpuesto. Dicho Oficio fue notificado al Representante de la recurrente el 02-02-2001.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 42 de la misma Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, esos quince días que se mencionan en el artículo 5° ejusdem, deben entenderse días hábiles, por lo que el plazo dado a la recurrente para consignar la Fianza, a los fines de cumplir con el requisito de afianzamiento de los gravámenes, exigible para la admisión del Recurso Jerárquico interpuesto, empieza a contarse desde el día 03-02-2001 y culmina el día 23-02-2001.

Constata el Tribunal que la recurrente consignó la fianza, según lo expresa en su escrito, el día 12-07-2001, es decir, fuera del plazo de los quince días que se le habían indicado.

Ahora bien, aprecia el Tribunal que el Recurso Jerárquico interpuesto por la recurrente, necesariamente, requería de la constitución de una garantía como requisito de ineludible cumplimiento para su admisibilidad, y que advertido la recurrente de esa omisión y del plazo que tenía para presentarla; sin embargo, lo hizo extemporáneamente.

Entiende el Tribunal que la falta de cumplimiento de este presupuesto no puede ser subsanado con posterioridad al vencimiento del plazo de los referidos quince días, por cuanto, precisamente, el incumplimiento del afianzamiento, constituye una causa de inadmisibilidad del recurso jerárquico, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas:

Artículo 133: (...).

De acuerdo con la transcrita disposición, aplicable de forma directa, y el contenido del artículo 50 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, aplicable supletoriamente, juzga este Tribunal que encontrándose taxativamente regulada la caución, por una parte y; por la otra, la oportunidad para la consignación de la fianza, no cabría en el presente caso, admitir un Recurso Jerárquico, contra un acto de liquidación de gravámenes aduaneros, sin el afianzamiento correspondiente que exige el artículo 133 ejusdem.

En virtud del anterior razonamiento, este Tribunal considera que la falta de afianzamiento del acto recurrido jerárquicamente, en el plazo legalmente establecido para ello, hace precluir la oportunidad que disponía la contribuyente para consignar la caución o fianza, como requisito exigido para la admisibilidad del Recurso Jerárquico. Aceptar la presentación de la fianza in comento, posterior al vencimiento del plazo para su consignación, equivaldría a desnaturalizar la exigencia del mencionado requisito. Así se declara.

(...). DECISIÓN

Por las razones antes expuestas este Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario, (...), declara SIN LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por (...) la empresa Industria Láctea Venezolana, C.A. (INDULAC), contra el acto administrativo denominado: Decisión Administrativa No. APM/AAJ/2001-4195, de fecha 03-07-2001, emanada de la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo, del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat).

En consecuencia, se declara:

ÚNICA: Válida y de plenos efectos la Resolución Administrativa No. APM/AAJ/2001-4195, de fecha 03-07-2001, notificada en fecha 17-07-2001, emanada de la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo, del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat), mediante la cual decide el Recurso Jerárquico interpuesto por la recurrente contra decisión Administrativa No. SAT-GAPM-AAJ-E/00-03639, de fecha 29-08-00, la cual impone sanción por la cantidad de Bs. 131.807.800,00, y se declaró la Inadmisibilidad del Recurso Jerárquico.

De esta sentencia se oirá apelación en razón de la cuantía de la causa en ella decidida. (...)" (Sic). (Destacados de la Sala).

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En el escrito contentivo de las razones de hecho y de derecho de su apelación, la representación judicial de la sociedad de comercio Industria Láctea Venezolana, C.A. (INDULAC), invoca como punto previo, la sentencia N° 144 dictada por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal en fecha 6 de febrero de 2007, caso: *Agencias Generales Conaven, C.A. y otros*, mediante la cual se declaró con efectos *ex nunc* (hacia el futuro) “*a partir de su publicación e incluso para los casos en curso*”, la nulidad por inconstitucionalidad del artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, al considerar que dicha norma contemplaba un supuesto de “*solve et repete*”.

Así, dada la declaratoria de nulidad de la norma que sirvió de fundamento al Tribunal *a quo* para declarar sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente, y siendo que la misma aplica para todos los casos en que no se hubiere dictado sentencia definitivamente firme, solicita sea declarada con lugar la apelación, y “*se proceda a realizar un análisis del fondo del presente litigio en virtud del derecho a la defensa y economía procedimental, ya que de reponer la presente causa al estado de admisión del Recurso Jerárquico presentado (...) en fecha 19 de enero de 2001, traería como consecuencia un costo muy elevado (...)*”.

Derivado del anterior pedimento, invoca argumentos de fondo contra la Decisión Administrativa N° SAT-GAPM-AAJ-E/00-03638 del 29 de agosto de 2000, emitida por la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo, conforme a la cual se le ordenó pagar las cantidades de Ciento Treinta y Un Millones Ochocientos Seis Mil Ochocientos Bolívares (Bs. 131.806.800,00) y Mil Bolívares (Bs. 1.000,00), por diferencia de impuesto de importación y multa, al variarse la tarifa arancelaria de la mercancía del 10% al 14% *ad valorem*.

En este contexto, explica que en el caso de autos la Administración Aduanera incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho al aplicar el contenido de la Circular N° SAT-GGDT/GA/200/97/I/003 del 29 de enero de 1997, en contravención de las disposiciones previstas tanto en la Resolución N° 3282, dictada por el entonces Ministerio de Hacienda el 22 de enero de 1997 y publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.138 del 31 de enero de 1997, aplicable *ratione temporis*, como en la Decisión N° 371 del Acuerdo de Cartagena, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.888 Extraordinario del 17 de abril de 1995, “*ya que según la circular que aplicó erróneamente la Administración Tributaria, (...) la leche entera debía tener un precio de referencia CIF/TM de US\$ 2.269, y una tarifa aplicable D.A.V. de 14%, lo cual es totalmente contrario a las normativas aplicables, pues la Resolución N° 3282, establecía que la leche entera debía tener un precio oficial CIF/TM US\$ 2.337; y dicho precio fue el que utilizó [su] representada al momento de importar los 120 contenedores de leche*”. (Agregado de la Sala).

Aunado a lo anterior, señala que las circulares no resultan vinculantes para los administrados, pues mediante las mismas sólo se establecen normativas internas o lineamientos de la Administración Aduanera y Tributaria, en materia de precios de referencia más no oficiales, pudiendo ser usadas de manera indicativa pero no aislada y obligatoria para los administrados, como bien lo ha sostenido esta Sala Político-Administrativa en su sentencia N° 00584 del 22 de abril de 2003, caso: *Molino Oriental C.A. (MOLORCA)*, posteriormente ratificada en el fallo N° 00530 del 1° de junio de 2004, caso: *Grupo GEMCA, C.A.* al resolver un asunto similar al de autos.

IV

DE LA CONTESTACIÓN

Por su parte, la apoderada judicial del Fisco Nacional rechaza los fundamentos esgrimidos por la apelante, sosteniendo que en el presente caso la Administración Tributaria al dictar la Decisión Administrativa N° APM/AAJ/2001-4195 del 3 de julio de 2001 y declarar inadmisibile el recurso jerárquico, con fundamento en el artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, *“ajustó su actuación al Principio de Legalidad previsto en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela”*; siendo además, que en el asunto en controversia *“no aparecen los fundamentos o razones tendentes a enervar la procedencia o no de la fianza, sino simplemente alegan (...) que la misma ya la habían consignado”*.

Así, en cuanto a la aplicabilidad de la declaratoria de nulidad del artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999 al supuesto litigioso, expone que la representación judicial de la contribuyente interpreta erradamente que *“la mencionada decisión se aplicaría en todos los casos en los cuales no haya quedado definitivamente firme la sentencia, cuando lo cierto es que tal como lo señala la sentencia, ésta se refiere a los casos en curso, es decir, para los recursos jerárquicos que se estén interponiendo, los que estén pendiente de decisión o los que se interpondrán ante la Administración Tributaria, para los cuales no se va a exigir el afianzamiento previo conforme lo dispone el anulado artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas. En caso contrario, no tendría sentido fijar los efectos de la sentencia ex nunc, es decir hacia el futuro cuando se le va a aplicar a un recurso jerárquico interpuesto en fecha 19 de enero de 2001 y decidido en fecha 03 de julio de 2001, es decir, seis (06) años antes de la emisión de la sentencia que anula el citado artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas y que fija los efectos ex nunc, (...)”*.

En cuanto a la solicitud de la contribuyente respecto a que esta Sala se pronuncie sobre el fondo de la controversia, expone que *“en el presente caso resulta improcedente un pronunciamiento sobre el fondo del asunto debatido cuando el recurso versó única y exclusivamente sobre la admisión del recurso jerárquico y en virtud de ello la Administración Tributaria esgrimió las defensas pertinentes, pronunciándose el Tribunal sólo con respecto a lo alegado por el contribuyente (la declaratoria de inadmisibilidat del recurso jerárquico) por lo que un pronunciamiento sobre el fondo del asunto limitaría el ejercicio del derecho a la defensa de la República por no haber podido ejercer las defensas pertinentes en primera instancia”*.

No obstante lo anterior, y en el supuesto que esta Sala llegase a estimar procedente conocer del fondo litigioso, sostiene en cuanto a la aplicación al caso de autos de la Circular N° SAT/GGDT/GA/200/97/003 del 29 de enero de 1997, que la misma resultaba de obligatoria observancia y fuerza vinculante, a los fines de evitar situaciones, decisiones o actos administrativos contradictorios que atenten contra los principios de generalidad, equidad y justicia, conforme a los cuales debe regirse el actuar administrativo.

En este contexto, transcribe el contenido del artículo 17 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, así como una opinión doctrinaria en cuanto a la naturaleza jurídica de las circulares en el derecho administrativo, conforme a la cual, estima, que las mismas constituyen un mecanismo de interrelación entre los órganos que componen la Administración Pública, contenido de *“instrucciones emitidas por un órgano de superior jerarquía en ejercicio de su competencia, que establecen consideraciones a seguir, por lo tanto están*

basadas en estudios técnicos y en políticas perfectamente definidas”, y que para el caso bajo examen, ello encuentra fundamento en los artículos 278 y 280 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas de 1991, que establecen lo relativo a la fijación de los precios oficiales en materia de valoración aduanera.

En apoyo de sus argumentos, transcribe el contenido de la sentencia N° 855, dictada por la Sala Político Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia en fecha 7 de julio de 1999, caso: *General Motors de Venezuela, C.A.*, donde se examinó la naturaleza jurídica de las circulares, para concluir que, en el caso de autos, la aplicación de la Circular N° SAT/GGDT/GA/200/97/003 del 29 de enero de 1997 (la cual señala no es más que un acto de rango sub-legal que le da al funcionario las pautas a seguir, según cada caso en particular), servía de instrucción para valorar la mercancía importada, permitiéndole a la Administración *“utilizar cualquier método razonable para determinar el precio, que en el caso in examine, se trató de la correcta interpretación de la normativa anteriormente citada del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, tomando como base para realizar el respectivo ajuste del valor de la mercancía, la Circular antes mencionada”*.

Indica, que las actuaciones llevadas a cabo por la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo constituyeron una manifestación del principio de legalidad, toda vez que resultaba *“un deber para la Administración Tributaria (artículo 110 del Código Orgánico Tributario), hacer del conocimiento público, algunos actos internos, de naturaleza interpretativa y de aplicación general, mediante su publicación en Gaceta Oficial; sin embargo, existen actos administrativos emanados de los superiores jerárquicos, con un ámbito de aplicación limitado al interior de los órganos o dependencias públicas, que establecen mandamientos, recomendaciones o instrucciones sobre determinados aspectos, que no requieren la formalidad de que se publiquen en gaceta, pero que sin embargo, son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios en virtud de la obediencia jerárquica debida, por lo que resulta a todas luces improcedente el alegato de la recurrente, pues la diferencia liquidada se sustenta en la Circular N° SAT/GGT/GA/200/97/003, de fecha 29 de enero de 1997, en la cual se evidencia que el precio de referencia vigente durante la primera quincena de febrero de 1997, emitido por la Junta del Acuerdo de Cartagena (JUNAC), mediante Circular N° 45 y que serviría exclusivamente para determinar el derecho ad valorem variable (DAV), aplicable dentro de cada tabla aduanera es el siguiente:*

CÓDIGO ARANCELARIO	MERCANCÍA (PRODUCTO MARCADOR)	PRECIO DE REFERENCIA CIF/TM US. \$	D.A.V. APLICABLE
0402.21.19	LECHE ENTERA	2.269	14%

(...)”.

Por último, alega que en el presente caso resultan procedentes las objeciones fiscales, debido a que la contribuyente se limitó a sostener que no se había valorado el Manifiesto de Importación y Declaración de Valor y que la circular aplicada por la Administración Tributaria carecía de fuerza vinculante y violaba la Resolución N° 3282, *“lo cual evidentemente resulta improcedente por cuanto la misma se refiere a los precios oficiales CIF para la importación, pero no señala cual es el derecho ad-valorem variable (DAV), aplicable, que es precisamente el objeto de controversia en el presente caso”*.

V

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado, los alegatos expuestos en su contra por la representación judicial de la sociedad mercantil Industria Láctea Venezolana, C.A. (INDULAC), así como las defensas opuestas por la apoderada del Fisco Nacional, observa esta Sala que la controversia planteada en autos se circunscribe a decidir si la declaratoria de nulidad del artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, contenida en la sentencia N° 144 dictada por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal en fecha 6 de febrero de 2007, resulta aplicable al caso bajo examen, debiendo revocarse la decisión N° 00056 emitida el 27 de junio de 2005, por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas y anularse, por consiguiente, la Decisión Administrativa N° APM-AJJ-201-4195 del 3 de julio de 2001, que declaró inadmisibile el recurso jerárquico ejercido por la contribuyente por falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en el precitado artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999.

De resultar ello procedente, habrá esta Alzada de pronunciarse respecto de la solicitud planteada por la contribuyente, relativa a que *“se proceda a realizar un análisis del fondo del presente litigio en virtud del derecho a la defensa y economía procedimental, ya que de reponer la presente causa al estado de admisión del Recurso Jerárquico presentado (...) en fecha 19 de enero de 2001, traería como consecuencia un costo muy elevado (...)”* (sic), y de estimarse con lugar dicho pedimento, conocer sobre la legalidad del reparo formulado por la Administración Aduanera por concepto de diferencia de impuesto de importación, así como sobre la multa aplicada.

Circunscrita la *litis*, pasa esta Sala a decidir en el orden expuesto y de conformidad con los términos siguientes:

1.- De la aplicación de la sentencia N° 144 dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 6 de febrero de 2007 al caso de autos.

Como punto previo de su recurso de apelación, la representación judicial de la sociedad de comercio Industria Láctea de Venezuela, C.A. (INDULAC), invoca la aplicación al caso bajo examen de la declaratoria de nulidad por inconstitucionalidad del artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, dictada por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal mediante sentencia N° 144 del 6 de febrero de 2007.

Ahora bien, en el mencionado fallo la Sala Constitucional, luego de analizar los alegatos invocados en el recurso de nulidad por inconstitucionalidad y amparo cautelar incoado contra los artículos 121, literales c) y e) y 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, por las sociedades mercantiles *Agencias Generales Conaven, C.A.; Eduardo Romer Compañía Anónima (EDROM, C.A.); Agencia Selinger, C.A.; Intershipping, C.A.; Cargoport Corporación, C.A.; Taurel & Cía. Sucrs., C.A.; Royal Estibadores y Agenciamiento, C.A.* y *MPE de Sudamérica Representaciones Marítimas, C.A.*, así como las opiniones de la Asamblea Nacional y de la Procuraduría General de la República, dejó sentado respecto de la constitucionalidad del artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, lo siguiente:

“Precisado lo anterior, pasa este Alto Tribunal a proveer sobre la pretensión anulatoria del artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas, que establece lo siguiente:

‘Artículo 133.- Cuando el acto recurrido sea de liquidación, contribución o multa, el interesado deberá pagar la obligación o caucionarla suficientemente, requisito sin el cual no será admisible el recurso.’

En cuanto a la exigencia de pago de las sanciones previo ejercicio del recurso, debe observarse que tal como señaló esta Sala en sentencia del 30 de marzo de 2004, dictada en el caso Freddy Orlando, en el expediente N° 02-1957, la labor del legislador debe tener como norte no sólo los principios generales expresamente consagrados en el Texto Fundamental, sino además los supremos fines en él perseguidos, por lo que está obligado a realizar una interpretación integral y coordinada del cuerpo constitucional, lo cual implica que la actividad legislativa no conlleva la simple ejecución de los principios constitucionales, sino que, por el contrario, comprende una amplia libertad de configuración normativa que le permite determinar y aplicar, de manera concreta, las directrices necesarias para el cumplimiento de los cometidos constitucionales.

(...). En efecto, el legislador debe asegurar la consagración de mecanismos que aseguren el ejercicio del derecho de defensa de los justiciables, tanto en sede jurisdiccional como en sede administrativa. Ahora bien, ello en modo alguno quiere significar que sea disponible para el legislador el contenido esencial del mencionado derecho, pues éste con sus limitaciones, se halla claramente delimitado por el Texto Fundamental y por tanto, tal como señaló esta Sala en la sentencia N° 321 del 22 de febrero de 2002, caso Papeles Nacionales Flamingo S.A., si el legislador amplía el espectro de tales limitaciones, las mismas devienen en ilegítimas; esto es, la sola previsión legal de restricciones al ejercicio del derecho de defensa no las justifica, sino en la medida que obedezcan a los mandatos constitucionales.

En este sentido, se observa que el referido artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas, exige que para admitir el recurso jerárquico en contra de un acto de liquidación, contribución o multa, el recurrente deberá pagar la correspondiente obligación o en su defecto caucionarla suficientemente, con lo cual se han restringido las posibilidades de impugnación, atendiendo a un criterio de capacidad económica, que sólo permite el ejercicio de los recursos a aquellas personas que tengan disponibilidad para ese pago, mermando así la capacidad de impugnación de quienes -por cualquier motivo- no tengan igual situación patrimonial.

Con ello, la disposición transcrita establece una condición habilitante para el ejercicio del recurso jerárquico, conocida como solve et repete, que conforme a la sentencia supra citada, colide con la concepción garantista de los procesos administrativos y jurisdiccionales, y se aparta de la orientación tutelar que sobre la esfera jurídica de los particulares deben guardar las disposiciones adjetivas.

(...). En efecto, la vigencia del derecho a la defensa de los sancionados exige, que frente a la actuación del Poder Público se dispongan de mecanismos adjetivos cuyo acceso no suponga el cumplimiento de requisitos que pudieran eventualmente causar una lesión irreparable o de difícil reparación, o que de igual forma, establezcan una condición habilitante sustentada en la capacidad patrimonial de aquel a quien le ha sido impuesta la medida.

(...). En virtud de las consideraciones expuestas, observa esta Sala que la disposición contenida en el artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas, hace nugatorio el derecho a la defensa consagrado en artículo 49.1 de la Carta Magna y en consecuencia, debe esta Sala declarar la nulidad de la norma impugnada y así se decide.

Ahora bien, corresponde de acuerdo a lo previsto en el artículo 21.17 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, determinar los efectos de la presente decisión anulatoria en el tiempo y en tal sentido, resulta menester hacer referencia a la decisión N° 359 del 11 de mayo de 2000, dictada en el caso Jesús María Cordero Giusti, donde se estableció lo siguiente:

(...). En el caso antes citado, si bien se dio efecto ex tunc al fallo anulatorio, la sentencia fijó los términos de la ejecución, es decir, los parámetros y el tiempo mediante los cuales los afectados por la norma anulada podían ejercer sus derechos.

Conforme al criterio supra transcrito, esta Sala, en aras de la seguridad jurídica, fija los efectos del presente fallo anulatorio ex nunc o hacia el futuro, esto es, a partir de la publicación por la Secretaria de esta Sala Constitucional, incluso para los casos en curso. Así se decide. (...). (Sic). (Destacados de esta Sala Político Administrativa).

En el aludido fallo, se consideró que la exigencia impuesta por el artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999 de pagar la obligación exigida o, en su defecto, caucionarla suficientemente, constituía una restricción del derecho a la defensa, derivadas de un criterio que atendía a la capacidad económica de los recurrentes, donde sólo se permitía el libre acceso al medio de impugnación en sede administrativa (recurso jerárquico) a aquellos sujetos pasivos con disponibilidad económica para sostener el pago o la caución, imposibilitando así, la defensa de quienes no tuvieran igual situación patrimonial. Por tales razones, contemplando la mencionada norma un supuesto de “*solve et repete*”, la Sala Constitucional, actuando de conformidad con el artículo 49, numeral 1 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, anuló por inconstitucional la referida disposición normativa.

Ahora bien, tal declaratoria de nulidad fue proferida con efectos “*ex nunc o hacia el futuro, esto es, a partir de la publicación por la Secretaria de [esa] Sala Constitucional, incluso para los casos en curso*” (Agregado de la Sala); no obstante, en el presente asunto, esta última mención resulta discutida por las partes, pues por un lado, la contribuyente sostiene que por “*casos en curso*” deben entenderse aquellos en los que aún no se hubiere dictado sentencia definitivamente firme (como el de autos donde se discute la apelación del fallo de instancia), mientras que por otro, indica la apoderada fiscal, se comprenden sólo “*los recursos jerárquicos que se estén interponiendo, los que estén pendiente de decisión o los que se interpondrán ante la Administración Tributaria*”.

En este sentido y a los fines de dilucidar el alcance de los efectos en el tiempo de la referida declaratoria de nulidad, vale decir, desde cuándo debe entenderse que la norma es nula, estima la Sala pertinente transcribir el contenido de la sentencia N° 816 del 26 de julio de 2000, dictada por la referida Sala Constitucional en el caso: *Freddy Orlando Sancler*, con motivo de la solicitud de aclaratoria de la decisión dictada por la entonces Corte Suprema de Justicia en Pleno el 14 de diciembre de 1999, que declaró la nulidad por inconstitucionalidad del párrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994. Así, en el señalado fallo se dejó sentado lo siguiente:

“4. Los efectos de la decisión en el tiempo

(...). Como ha sido señalado, la entonces Corte Suprema de Justicia en Sala Plena, mediante sentencia publicada el 14 de diciembre de 1.999, declaró la nulidad por inconstitucionalidad de la norma que servía de base legal para el cobro de los intereses compensatorios y actualización monetaria de las deudas tributarias, prevista en el

Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario. No obstante, la referida sentencia no determinó los efectos de la mencionada decisión en el tiempo, en los términos contemplados en los artículos 119 y 131 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, que disponen:

(...). La discusión doctrinal en torno a los efectos declarativos o constitutivos de las sentencias de nulidad de normas jurídicas no constituye en el Derecho constitucional venezolano un tema que incida sobre la ejecución de los fallos, en lo relativo a sus efectos temporales (ex tunc o ex nunc). En efecto, la determinación de los efectos temporales de las sentencias anulatorias de normas se ha dejado en manos del sentenciador, tal como se colige de las normas precedentemente transcritas. (...).

(...). Ahora bien, en el caso de autos, la sentencia no determinó los efectos de la decisión anulatoria. En este sentido, la jurisprudencia de la entonces Corte Suprema de Justicia ha indicado que en tales casos, debe entenderse que produce sus efectos ex tunc, es decir, desde entonces. Así, en reciente sentencia con ocasión de decidir la solicitud de ejecución de un fallo que no había fijado los efectos en el tiempo de una sentencia anulatoria, se señaló:

'Ha sido señalado precedentemente que la sentencia anulatoria extinguió la norma por considerarla viciada, sin limitar, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, los efectos de la anulación en el tiempo, en razón de lo cual, este efecto es ex tunc, es decir, hacia el pasado; opera desde el momento mismo en que la norma fue dictada' (Sentencia de la Sala Político Administrativa del 11 de noviembre de 1999, caso Policarpo Rodríguez).

(...). Partiendo de las anteriores consideraciones, esta Sala Constitucional debe examinar el caso de autos, a los fines de decidir sobre la solicitud de aclaratoria, relativa a los efectos de la decisión anulatoria del 14 de diciembre de 1999.

(...). En principio, como es bien sabido, la penalidad para las leyes que violan lo establecido en la Constitución es la de su nulidad de pleno derecho, su expulsión del ordenamiento jurídico, que se produce ipso iure con la consiguiente eficacia ex tunc. No obstante, en ocasiones es necesario conciliar valores como el de la justicia y la seguridad jurídica y resulta conveniente la renuncia a aplicar rígidamente esas consecuencias, del mismo modo que por razones de seguridad jurídica pueden limitarse esos efectos de la nulidad.

Por lo anterior, cuando los artículos 119 y 131 de la ley Orgánica que rige a este Supremo Tribunal, antes transcritos, atribuyen la facultad de fijar en el tiempo los efectos de la sentencia que declara la inconstitucionalidad de una norma jurídica, lo hace con la finalidad de que, según cada caso, se puedan corregir los efectos desfavorables que podría ocasionar el solo efecto ex tunc de tales decisiones, específicamente respecto a los derechos y garantías consagradas en el Texto Constitucional para así poder atribuirle a la decisión judicial -según las circunstancias- efectos ex tunc (desde entonces) o ex nunc (desde ahora), atendiendo al caso concreto, y fijando los términos exactos en que han de aplicarse tales efectos.

En el caso de autos, frente a los valores de igualdad y justicia que implicarían reconocer como válidas las pretensiones y reclamaciones de los contribuyentes frente a actuaciones fiscales de normas declaradas posteriormente inconstitucionales estaría el principio de solidaridad social que inclinaría al Juez a establecer los efectos a futuro de las sentencias que desfavorezcan los derechos económicos del Fisco. Esta sería, en esencia, la más prístina expresión del principio de igualdad en la relación jurídico tributaria.

Consideraciones unilaterales a favor de uno de los sujetos insertos dentro de la relación jurídico constitucional (Fisco/contribuyente), traicionarían el imperio de los principios, intrínsecos y extrínsecos, del Texto Fundamental. Por lo tanto, no puede el Juez constitucional fijar los efectos de sus sentencias basado exclusivamente en el interés de uno de los sujetos afectados por el alcance de su decisión, sino que debe integrar los distintos valores constitucionales en atención a los intereses de todos los sujetos involucrados.

Desde el estricto punto de vista de los intereses político-económicos del Estado, la declaratoria de inconstitucionalidad tiene un efecto importantísimo que corrige la legítima actuación del Estado frente a una norma inaplicable a una relación jurídica como lo es, en este caso, la relación tributaria, relación ésta que nunca debe ser concebida como una relación de poder sino de Derecho, pues está investida de uno de los principios constitucionales más antiguos y universales en este campo: el principio de la legalidad.

Desde el punto de vista de política presupuestaria, y ya dentro del ámbito de la actividad financiera del Estado, sus ingresos e intereses fiscales comprometidos por una sentencia cuyos efectos pudiesen ser establecidos ex tunc (desde entonces) cuando los conceptos o figuras jurídicas que son declaradas inconstitucionales versan, como ocurrió en la sentencia dictada el 14 de diciembre de 1999, sobre los intereses compensatorios y la actualización monetaria de las deudas tributarias (Parágrafo Único del anulado artículo 59 del Código Orgánico Tributario), no pueden ser considerados por el juez constitucional cuando sabido es que, inspirados por los principios fundamentales del Régimen Presupuestario Venezolano, los ingresos públicos estatales provenientes de los recargos, en este caso, de la obligación tributaria, como podrían resultar los mencionados intereses compensatorios y actualización monetaria, no constituyen partidas de ingresos previsibles para el Estado mismo, sino ingresos, en todo caso, de carácter eventual, pues no es de suponer que, para la elaboración de un presupuesto se hagan estimaciones cualitativas y cuantitativas respecto a actuaciones irregulares o antijurídicas a los fines de estimar las percepciones dinerarias de que se servirá, entre otras, los ingresos del Estado para enfrentar las estimaciones del gasto público dentro del marco de las mencionadas actividades financieras del Estado.

(...). Sin embargo, los efectos erga omnes de la sentencia que, en control concentrado de la constitucionalidad, genera una posición de interés frente a una decisión judicial que declara la inconstitucionalidad de una norma jurídica, encuentra como límite y protección de los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos, la seguridad jurídica frente a aquellos actos de la Administración donde ha operado la cosa juzgada (excepción hecha cuando favorezca al reo en materia penal y sancionatoria administrativa), esto es aquellos actos administrativos (de contenido tributario para el caso del Código Orgánico Tributario) que para la fecha en que fue dictada la sentencia que declara la inconstitucionalidad parcial del artículo 59 del mencionado Código, habían quedado definitivamente firmes o frente a los cuales no cabe la interposición de recurso alguno. Frente a estos actos la inconstitucionalidad declarada no surte efecto alguno.

La comentada protección ciudadana también atañe al Estado, pues la presunción de constitucionalidad que revisten los actos (normativos en este caso: Código Orgánico Tributario) fueron base de actuación, especialmente en el marco de la Administración Tributaria, sujeto activo de la relación jurídica tributaria en este caso frente a los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables) de la misma relación.

En efecto, con fundamento en los aludidos principios de presunción de constitucionalidad del acto normativo y de presunción de legalidad del acto administrativo, el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria tenía la obligación de sujetarse a lo que

establecía el Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, dictando los correspondientes reparos contentivos del cobro, tanto del tributo omitido, como de la actualización monetaria e intereses compensatorios, en los casos en que fuere procedente. Por lo cual, tal actividad se fundaba en una norma vigente, cuyo contenido no había sido anulado.

Ahora bien, la no existencia en el universo jurídico de los efectos de una norma como la declarada inconstitucional en la sentencia que es objeto de aclaratoria en esta oportunidad tiene un doble efecto protector para ambos sujetos de la mencionada relación obligacional: la del ciudadano, a quien ya no se le podrá exigir, ni aún respecto de aquellos actos que, no estando definitivamente firmes, hubiesen nacido con anterioridad a la fecha en que fue declarada la inconstitucionalidad de la norma, pago alguno por concepto de intereses compensatorios y actualización monetaria de la deuda tributaria; y la de la Administración, quien, asimismo, en los casos de deudas frente a los administrados (por ejemplo, el caso del reintegro de lo pagado indebidamente) tampoco le será exigible los efectos de la norma declarada inconstitucional.

Por las razones anteriormente expuestas, esta Sala Constitucional como máximo garante de la constitucionalidad, y atendiendo a los principios de justicia, seguridad jurídica y responsabilidad social que inspiran a la nueva Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, acuerda otorgar efectos ex nunc a la sentencia dictada por la Sala Plena de la entonces Corte Suprema de Justicia, desde la publicación del fallo por la Sala Plena, esto es, desde el 14 de diciembre de 1999, ya que a partir de esta fecha no cabía dudas sobre la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario. En consecuencia, se declara que la nulidad de la referida norma no incide sobre la validez y eficacia de los actos dictados con fundamento en el referido Parágrafo Único del artículo 59, que para la referida fecha (14/12/1999) hayan quedado definitivamente firmes, en virtud de un acto administrativo que no haya sido recurrido, o por haber recaído decisión judicial que causara cosa juzgada. Así se declara.”. (Sic).

En el aludido fallo, interpretó la Sala Constitucional que los efectos *erga omnes* de la sentencia que declaró la nulidad por inconstitucional del parágrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, encontraban como límite por una parte, la protección de los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos, y por otra, la seguridad jurídica frente a aquellos actos de la Administración Tributaria que hubieren alcanzado firmeza (excepción hecha cuando favorezcan al reo en materia penal y sancionatoria administrativa). De esta forma, la declaratoria de nulidad por inconstitucionalidad no surte efectos respecto de aquellos actos que, para la fecha de la sentencia, se encuentren definitivamente firmes o contra los cuales ya no es posible interponer recurso alguno.

Así, entiende la Sala que, en el presente asunto, al igual que sucediera al declararse la nulidad por inconstitucionalidad del parágrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, la no existencia en el universo jurídico de los efectos de la norma declarada inconstitucional, genera una doble consecuencia para los sujetos de la relación obligacional, por un lado, el no poder ser exigido al contribuyente o administrado, ni aun respecto de aquellos actos que, no estando definitivamente firmes, hubiesen nacido con anterioridad a la fecha en que fue declarada la inconstitucionalidad de la norma, el cumplimiento de los extremos descritos en la misma (pago o caución), y por otro, para la Administración, al ser reconocida la legalidad de la exigencia de tales requerimientos en aquellos actos que hubieren alcanzado firmeza antes de la fecha en que fue dictada la sentencia contentiva de la declaratoria de nulidad por inconstitucionalidad.

De esta forma, entiende la Sala que si bien la referida declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999 fue proferida por la Sala Constitucional con efectos *ex nunc* o hacia el futuro, cuando se refiere a “*casos en curso*” debe entenderse aquellos actos que estuvieren siendo objeto de decisión por parte de la Administración Tributaria o bien por los órganos jurisdiccionales, vale decir, aquellos que no se encontraran definitivamente firmes por la pendencia bien del recurso jerárquico o del contencioso tributario que decidiera sobre aquel último; por tal motivo, siendo que en el asunto en controversia la Decisión Administrativa N° APM-AAJ-2001-4195 del 3 de julio de 2001, no se encuentra definitivamente firme, habida cuenta de la pendencia del recurso de apelación que nos ocupa, en donde se discute precisamente, la legalidad del fallo de instancia que negó el recurso jurisdiccional por falta de cumplimiento por parte de la recurrente de los requisitos previstos en el artículo 133 de la citada Ley Orgánica de Aduanas de 1999, juzga esta Alzada, aplicable al caso de autos la declaratoria de nulidad por inconstitucionalidad dictada por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal en el fallo N° 144 del 6 de febrero de 2000. **Así se decide.**

Aunado a lo anterior, resulta oportuno destacar que en el presente caso tanto la Administración Aduanera al emitir el acto recurrido como el Tribunal de instancia al dictar el fallo apelado, omitieron considerar que desde la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón de su vigencia temporal, y a tenor de lo dispuesto en su artículo 1°, las disposiciones de ese instrumento normativo cobraban eficacia y aplicabilidad para los tributos aduaneros “*en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones tributarias, para los recursos administrativos y jurisdiccionales, la determinación de intereses y lo referente a las normas para la administración de tales tributos (...)*” (Destacado de la Sala); motivo por el cual, el requisito de afianzamiento de las obligaciones para su recurribilidad en vía jerárquica previsto en el artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999 (anterior artículo 137 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978), no podía serle exigido a la contribuyente sin contravenir las disposiciones del referido instrumento orgánico. **Así se decide.**

Derivado de lo anterior, y siendo que la sentencia N° 00056/2005, dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 27 de junio de 2005, fue emitida con fundamento en la norma prevista en el aludido artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, resulta forzoso a esta Sala declarar con lugar el presente recurso de apelación y revocar, en consecuencia, el referido fallo, así como anular la Decisión Administrativa N° APM-AAJ-2001-4195, emitida el 3 de julio de 2001 por la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo, adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que decidió inadmisibile el recurso jerárquico por falta de consignación por parte de la contribuyente Industria Láctea de Venezuela, C.A. (INDULAC) de la caución exigida en el precitado artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999. **Así se declara.**

Revocado el fallo apelado, y nula la Decisión Administrativa N° APM-AAJ-2001-4195, emitida el 3 de julio de 2001 por la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo, corresponde a esta Alzada decidir sobre la solicitud formulada por la representación judicial de la contribuyente, relativa a que esta Sala conozca del fondo de la controversia.

Al respecto, se observa que, aun cuando tal situación supondría en principio, que este Alto Tribunal se subrogase en los poderes decisorios de la Administración Aduanera, vista la eliminación del mundo jurídico de

la Decisión Administrativa N° APM-AAJ-2001-4195 del 3 de julio de 2001, que declaró inadmisibile el recurso jerárquico interpuesto por la contribuyente, los postulados fundamentales contenidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, relativos a la celeridad procesal, justicia expedita, sin formalismos ni reposiciones inútiles, en concordancia con los derechos a la defensa y al debido proceso, cuya preservación y tutela orientan la labor de juzgamiento de esta Sala, imponen el conocimiento y decisión del presente caso, debido al tiempo transcurrido desde la emisión del mencionado acto emanado de la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo.

En este sentido y pese a que la representación fiscal se opone a que esta Alzada conozca del fondo en controversia, toda vez que al versar el recurso contencioso tributario “*única y exclusivamente sobre la admisión del recurso jerárquico (...) la Administración Tributaria esgrimió las defensas pertinentes, pronunciándose el Tribunal sólo con respecto a lo alegado por el contribuyente, (la declaratoria de inadmisibilidad del recurso jerárquico) por lo que un pronunciamiento sobre el fondo del asunto limitaría el ejercicio del derecho a la defensa de la República por no haber podido ejercer las defensas pertinentes en primera instancia*”; juzga este Alto Tribunal que el conocimiento de la presente causa no entraña ni representa perjuicio o lesión alguna de los derechos e intereses del Fisco Nacional, pues tanto del escrito de informes presentado ante el *a quo* como del escrito de contestación a la apelación consignado ante esta Alzada por la apoderada fiscal, se evidencia con suficiente claridad que ésta pudo esgrimir alegatos en contra de las pretensiones de la contribuyente y en defensa de la legalidad del reparo formulado por la Administración Aduanera por concepto de diferencia de impuesto de importación y multa.

Derivado de lo cual, siendo que el conocimiento del presente asunto como se indicara *supra*, no supone un perjuicio o lesión para los intereses del Fisco Nacional, esta Sala Político Administrativa, por razones de celeridad procesal y justicia expedita, decide conocer del fondo en controversia, a cuyo efecto habrá de determinar la legalidad del reparo formulado por la Administración Aduanera y Tributaria por concepto de diferencia de impuesto de importación y multa por los montos actuales de Ciento Treinta y Un Mil Ochocientos Seis Bolívares con Ochenta Céntimos (Bs. 131.806,80) y Un Bolívar (Bs. 1,00), respectivamente. **Así se decide.**

2. Del Fondo de la Controversia

Establecido lo anterior, corresponde a este Supremo Tribunal determinar si la Administración Aduanera y Tributaria incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho al dictar la Decisión Administrativa N° SAT-GAPM-AAJ-E/00-03638 del 29 de agosto de 2000, en aplicación de la Circular N° SAT-GGDT/GA/200/97/I/003 del 29 de enero de 1997, en contravención de las disposiciones contenidas en la Resolución N° 3282, dictada por el entonces Ministerio de Hacienda, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.138 del 31 de enero de 1997, aplicable *ratione temporis* y en la Decisión N° 371 del Acuerdo de Cartagena, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.888 Extraordinario del 17 de abril de 1995.

En este contexto, explica la contribuyente que la referida Circular N° SAT-GGDT/GA/200/97/I/003 del 29 de enero de 1997, no sólo estaba en contravención con la normativa arriba señalada, sino que tampoco podía ser aplicada al caso de autos, debido a que la misma no resultaba vinculante para los administrados debido a su propia naturaleza, tal como alega, fue decidido por esta Sala Político-Administrativa en su sentencia N° 00584

del 22 de abril de 2003, caso: *Molino Oriental C.A. (MOLORCA)*, posteriormente ratificada en el fallo N° 00530 del 1° de junio de 2004, caso: *Grupo GEMCA, C.A.*

No obstante, la apoderada del Fisco Nacional sostiene que en el asunto bajo examen resultan procedentes las objeciones fiscales, pues la contribuyente se limitó a sostener por una parte, que la Administración Aduanera no valoró el Manifiesto de Importación y Declaración de Valor y por otra, que la circular aplicada carecía de fuerza vinculante y violaba la Resolución N° 3282, *“lo cual evidentemente resulta improcedente por cuanto la misma se refiere a los precios oficiales CIF para la importación, pero no señala cuál es el derecho ad-valorem variable (DAV), aplicable, que es precisamente el objeto de controversia en el presente caso.”*.

Advertido lo anterior, y siendo que en el presente asunto se encuentra discutida la aplicación de la Circular N° SAT-GGDT/GA/200/97/I/003 del 29 de enero de 1997, en la cual se fundamentó la Administración Aduanera para ajustar el monto de los derechos *ad valorem* declarados por la contribuyente con ocasión de la importación de leche en polvo completa realizada por ésta, se impone a la Sala determinar previamente el carácter de dicho instrumento.

Sobre la naturaleza jurídica de las circulares en el derecho administrativo y tributario y su fuerza vinculante, esta Sala mediante sentencia N° 00584 del 22 de abril de 2003, caso: *Molino Oriental C.A. (MOLORCA)*; posteriormente ratificada en los fallos Nos. 01816 del 20 de noviembre de 2003, caso: *New Zelan Milk Products Venezuela, S.A.*; 00530 del 1° de junio de 2004, caso: *Grupo GEMCA, C.A.*; 01577 del 20 de junio de 2006, caso: *Molinos Nacionales C.A. (MONACA)*; 01475 del 14 de agosto de 2007, caso: *Molinos Nacionales C.A. (MONACA)*; 00867 del 23 de julio de 2008, caso: *Distribuidora Algalope, C.A.* y 01426 del 29 de noviembre de 2012, caso: *CADIPRO Milk Products, C.A.*, se ha pronunciado indicando lo siguiente:

“1. Naturaleza Jurídica de la Circular N° GA/200/97/1015.

El Tribunal a quo para fundamentar su decisión sostuvo que las circulares por ser sólo normas de acción y no de relación no vinculaban ni tenían fuerza obligatoria para los particulares, por lo que no podrían constituirse en fundamentos legales de actos administrativos que incidieran en la esfera subjetiva de los contribuyentes, particularmente en el caso de autos, para soportar el ajuste de valor efectuado por los funcionarios reconocedores por advertencia de errores en la tarifa declarada. Ahora bien, respecto a la naturaleza jurídica que ostentan tales instrumentos esta Sala en anteriores ocasiones ha tenido la oportunidad de pronunciarse, señalando que:

‘Las circulares son actos emitidos por los órganos de la Administración Pública, dictados en forma distinta a los decretos y resoluciones, que generalmente expresan unas órdenes o instrucciones destinadas a guiar o determinar las actuaciones de los funcionarios de menor jerarquía en aspectos específicos, constituyendo para ellos un mandato de obligatorio cumplimiento en el ejercicio de sus tareas. La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos las conceptualiza empleando un método residual, al establecer en el Artículo 17 que ‘Las decisiones de los órganos de la Administración Pública Nacional, cuando no les corresponda la forma de decreto o resolución, conforme a los artículos anteriores, tendrán la denominación de orden o providencia administrativa. También en su caso podrán adoptar las formas de instrucciones o circulares’.

La circular es el medio más empleado por la Administración en su actividad interna para ordenar, recomendar o instruir a sus funcionarios sobre diversos aspectos; esta diversidad

de objetivos administrativos conlleva a la existencia de circulares con diferente contenido: las que expresan textos o proposiciones generales y abstractas referidas a la estructura de los órganos y a la manera de realizar ciertas fases del procedimiento; las que configuran un medio a través del cual el órgano supraordinado dirige o induce la acción de los subordinados; las que notifican órdenes internas, indicando a los órganos subordinados la asunción de determinadas conductas, las cuales, en su mayoría, son secretas o reservadas; y las que comunican o participan determinado asunto de interés para la Administración.

Estas medidas o actos administrativos emanados de los superiores jerárquicos, con un ámbito de aplicación limitado al interior de los órganos o dependencias públicas, que establecen mandamientos, recomendaciones o instrucciones sobre determinados aspectos, son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios en virtud de la obediencia jerárquica debida; de acuerdo a los términos de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, esas decisiones de carácter interno están exceptuadas de publicarse en la Gaceta Oficial.

Estos principios generales que rigen cualquier actividad interna de la Administración Pública, están igualmente expresados en la legislación tributaria, en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, al disponer que: ‘Las órdenes e instrucciones internas impartidas por los órganos administrativos a sus subordinados jerárquicos no son de obligatoria observancia para los contribuyentes y los responsables’.

De modo que, la información impartida por la Administración Tributaria a sus funcionarios, bajo la forma de circular, constituye una actuación de carácter informativo, que posee un valor formal reducido a la función que desempeña, sin contenido sustancial propio, y de observancia obligatoria para los agentes administrativos a quienes se les ha dirigido.”.

Siguiendo el prefijado orden de ideas, estima esta Alzada necesario transcribir el texto de la prenombrada circular, a los fines de determinar efectivamente el sentido de su contenido. Así, la misma resulta del tenor siguiente:

“República de Venezuela

Ministerio de Hacienda

SAT/GGDT/GA/200/97/I/003

CIRCULAR

PARA: GERENTES DE ADUANAS PRINCIPALES

A/c Jefes de División de Operaciones

DE: JEFE DE LA DIVISIÓN DEL VALOR

GERENCIA DE ADUANAS

FECHA: 29 de enero de 1997

Me dirijo a ustedes, en relación a la circular N° SAT-GGT-95/I-048 de fecha 04/07/95, emanada de la Gerencia General de Desarrollo Tributario, mediante la cual se dictaron instrucciones sobre la vigencia y aplicación de las normas del Sistema Andino de Franjas de Precios, contenidas en la decisión 371 del Acuerdo de Cartagena, publicada en la Gaceta Oficial N° 4888 Extraordinario de fecha 17 de abril de 1.995 y en la Resolución 396 de la Junta del Acuerdo de Cartagena.

En este sentido, hago de su conocimiento, que los precios de referencia vigentes durante la primera quincena de Febrero de 1.997, emitidos por la Junta del Acuerdo de Cartagena (JUNAC), mediante Circular N° 45 y que servirán exclusivamente para determinar el Derecho ad-Valorem Variable (DAV), aplicable dentro de cada tabla aduanera, son los siguientes:

CODIGO ARANCELARIO	MERCANCÍA (Producto marcador)	PRECIO DE REFERENCIA CIF/TM US.\$	D.A.V. APLICABLE
(...)	(...)	(...)	(...)
0402.21.19	LECHE ENTERA	2.269	14%
(...)	(...)	(...)	(...)

Nota: En lo que respecta a aquellos productos vinculados la aduana deberá verificar en las tablas aduaneras el D.A.V. aplicable.” (Sic).

De la transcripción anterior se desprende que a través del señalado instrumento la autoridad aduanera procedió a girar sus instrucciones sobre cómo aplicar el Sistema Andino de Franjas de Precios respecto de los productos marcadores del mismo (dentro de los cuales se encuentra la leche en polvo entera objeto de la presente controversia). En este sentido, y por ser tales disposiciones emanadas de un órgano jerárquico y competente para impartirlas (Jefe de la División del Valor de la Gerencia de Aduanas), resultaban de ineludible observancia para los Gerentes de las Aduanas Principales y Jefes de Operaciones de las distintas aduanas del país, difundir tales indicaciones entre los funcionarios adscritos a dichas dependencias, encargados de efectuar el reconocimiento de las mercancías que ingresaren a las mismas, por lo que se desprende que su finalidad era orientar al personal para que efectuaran, a su decir, la correcta determinación de los gravámenes *ad valorem* variables a los cuales resultaban sujetas las mercancías reguladas por el referido Sistema Andino de Franjas de Precios.

Ahora bien, sobre el carácter vinculante que dicha circular pudiera tener respecto de los contribuyentes, estima la Sala que efectivamente, como se señaló *supra*, las circulares son actos administrativos que entrañan una declaración o instrucción de un superior jerárquico a sus subordinados con relación a un determinado asunto o materia que deban éstos manejar, es decir, contienen las pautas dictadas por la autoridad competente a sus funcionarios subalternos sobre puntos relativos a la ejecución de un determinado servicio o a la interpretación de una ley o reglamento; tales instrucciones resultan, a su vez, sometidas a las disposiciones legales o reglamentarias que regulen el ámbito material en el cual han sido dictadas, a tenor de lo establecido en el artículo 13 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con lo señalado en sus artículos 14 y 17, *eiusdem*.

En este mismo orden de ideas, y como ha señalado esta Alzada de forma pacífica y reiterada en los fallos *supra* citados, el artículo 3 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis* al asunto debatido, establecía el carácter no vinculante respecto de los contribuyentes, que correspondía a este tipo de directrices internas impartidas por la Administración a sus subordinados, motivo por el cual, observa este Alto Tribunal que su observancia se encontraba dirigida, en principio, a la actividad interna de la Administración y no

respecto de las actuaciones exteriorizadas a través de actos administrativos susceptibles de incidir en la esfera subjetiva de los particulares. (Véanse sentencias precedentemente indicadas).

Señalado lo anterior, y siendo que en principio la Circular N° SAT/GGDT/GA/200/97/I/003 del 29 de enero de 2001, sólo resultaba vinculante para los funcionarios de la Administración Tributaria, debe esta Sala determinar si las objeciones fiscales formuladas a la sociedad mercantil Industria Láctea de Venezuela, C.A. (INDULAC) con fundamento en dicho instrumento resultaban procedentes, esto es, si como sostuvo la Administración en la Decisión Administrativa N° SAT-GAPM-AAJ-E/00-03638 del 29 de agosto de 2000, el gravamen *ad valorem* correspondiente a la mercancía consistente en leche en polvo entera (Código Arancelario N° 0402.21.19) era del 14%, en lugar del 10% declarado por la contribuyente.

En este contexto, alega la representación judicial de la sociedad importadora que la Administración de Aduanas incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho al aplicar el contenido de la aludida Circular N° SAT-GGDT/GA/200/97/I/003 del 29 de enero de 1997, por resultar en contravención de las disposiciones previstas tanto en la Resolución N° 3282, dictada por el entonces Ministerio de Hacienda el 22 de enero de 1997 y publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.138 del 31 de enero de 1997, aplicable *ratione temporis*, como de la Decisión N° 371 del Acuerdo de Cartagena, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.888 Extraordinario del 17 de abril de 1995, pues para la fecha de llegada de la mercancía al territorio aduanero nacional la misma tenía un precio oficial CIF/TM US\$ 2.337 y un gravamen *ad valorem* de 10% en lugar del aplicado por la Administración Aduanera, y que en todo caso, dicha circular sólo establecía precios referenciales mas no oficiales.

Por su parte, como se señaló *supra* la representación fiscal ratifica la aplicación al caso de autos de la Circular N° SAT-GGDT/GA/200/97/I/003 del 29 de enero de 1997, pues mediante ésta se indican no sólo los precios oficiales CIF de las mercancías en ella indicadas sino que también se señalan los derechos *ad valorem* variables (DAV) correspondientes a las mismas.

Ahora bien, sobre la aplicación de los precios oficiales y de referencia en el marco del Sistema Andino de Franjas de Precios, la Sala al decidir un caso similar al de autos, dejó sentado su criterio en los términos siguientes:

“La representación fiscal aduce que el Tribunal de la causa incurrió en error de interpretación y falso supuesto al considerar que la aludida circular dictada por la autoridad aduanera, por carecer de fuerza vinculante frente a los contribuyentes, no podía establecer pago de tributos ni mucho menos precios oficiales, por cuanto éstos deben hacerse constar en Resolución publicada en la Gaceta Oficial, desconociendo de esta manera el ordenamiento comunitario andino, toda vez que, a su decir, la aludida circular sólo vino a ratificar las decisiones emanadas del Acuerdo de Cartagena, las cuales por ser derecho supranacional ostentan un rango de aplicación preferente. (...).

(...). Estas instrucciones fueron dictadas, tal como se señaló anteriormente para informar a los funcionarios de las distintas aduanas del país acerca de los ‘precios referenciales vigentes’ y sobre la forma de determinación de los derechos ad valorem variables correspondientes al Sistema Andino de Franjas de Precios. Ahora bien, sobre la determinación de tales derechos debe señalarse que de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Aduanas, promulgada el 26 de septiembre de 1978 y publicada en la Gaceta Oficial N° 2.314 de la misma fecha y su Reglamento General, vigente a partir del

25 de diciembre de 1990, aplicables al caso de autos en razón de su vigencia material y temporal, los gravámenes aduaneros a los cuales resultaban sometidas las mercancías objeto de las distintas operaciones aduaneras podían ser de tipo ad valorem, específicos o mixtos, siendo aplicables a los mismos las tarifas fijadas en el Arancel de Aduanas vigente (de conformidad con lo dispuesto en los artículos 82 al 86 de la Ley). Por su parte, el Reglamento de dicha Ley estableció, a los efectos del cálculo de los impuestos ad valorem, que éste debía realizarse conforme a la determinación del 'valor normal' de las mercancías, partiendo de la base de su precio normal, el cual constituía, a su vez, su base imponible; este precio normal debía entenderse como aquél que, para el momento de la exigibilidad de los gravámenes arancelarios, pudiera fijarse para las mercancías de importación como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro.

El procedimiento para la determinación del valor normal fue regulado en el Capítulo II del citado instrumento normativo; asimismo y para el caso en que los precios de las mercancías importadas no se correspondieran con las condiciones de competencia internacional razonable, le fue atribuida al Ministro de Hacienda la facultad de fijar 'precios oficiales', sobre los cuales se aplicarían tales gravámenes, con carácter temporal y con la finalidad de sincerar los mismos con los usuales de competencia (artículos 278 al 281 del Reglamento).

Ahora bien, según la Ley Aprobatoria dictada por el entonces Congreso de la República y publicada en la Gaceta Oficial N° 1.620 Extraordinario del 1° noviembre de 1973, nuestro país se adhirió al Acuerdo de Integración Subregional Andino en el año 1973, sujetando su actuación internacional en las materias reguladas por el Acuerdo a las disposiciones emanadas de dicho organismo; en consecuencia, la normativa dictada en el seno de la organización pasó a formar parte del ordenamiento interno venezolano. (...).

Bajo este mismo contexto comunitario se reguló lo relativo al denominado Sistema Andino de Franjas de Precios Agropecuarios, implementado con el objetivo fundamental de lograr el equilibrio entre los costos de importación de un grupo de productos agropecuarios caracterizados por la marcada inestabilidad de sus precios internacionales. Dicho sistema fue recogido en la Decisión 371 y en la Resolución 360 de la Junta del Acuerdo de Cartagena (Gaceta Oficial N° 4.888 Extraordinario del 17 de abril de 1995), así como en posteriores decisiones y resoluciones dictadas por el organismo; tales regulaciones establecieron la aplicación de derechos variables adicionales al arancel externo común, fluctuantes dentro del sistema de franjas determinativas de niveles piso y techo, así como rebajas para reducir los costos de importación. En tal sentido, se advierte que la Decisión 371 reguló lo relativo al cálculo de los derechos variables y de las rebajas arancelarias, estableciendo que el precio de referencia a considerar a los efectos del cálculo de dichos gravámenes y rebajas sería determinado quincenalmente por tal organismo con base a la observancia de los mercados internacionales y, específicamente, para el caso de los productos marcadores, el precio de referencia CIF constituiría la base gravable de aplicación de los señalados derechos de importación (artículo 9 de dicha decisión).

(...). Tal normativa fue dictada con un ámbito temporal comprendido entre el 1° de abril de 1995 hasta el 31 de marzo de 1996, período éste dentro del cual fueron igualmente regulados los precios piso y techo así como las tablas aduaneras del Sistema de Franjas de Precios mediante la Resolución N° 360, supra indicada.

Ahora bien, constan en el expediente las Actas de Reconocimiento (sin números) signadas con las letras A, B y C, respectivamente, de cuyo contenido puede observarse que la mercancía importada por la contribuyente de autos, llegó a la zona primaria de la Aduana de Guanta-Puerto La Cruz, el día 15 de junio de 1997 y posteriormente, el día 16 de junio de 1997, fue practicado el reconocimiento de la misma, indicándose así en las actas

levantadas a tales efectos que correspondía a la mercancía (trigo a granel) un código arancelario: 1001-90-20 y 1001-10-90, respectivamente, dejándose asimismo, expresa constancia que la determinación de los gravámenes ad valorem se efectuaba de conformidad con lo indicado en la Decisión 371 y en la Resolución 360 de la Junta del Acuerdo de Cartagena, disposiciones éstas que sirvieron a su vez de fundamento a la Circular GA/200/97/1015, según la cual correspondía al producto 'vinculado' correspondiente a la franja del trigo un derecho ad valorem variable del 5%, y advertida como fue la errónea aplicación de la tarifa declarada, fue impuesta la multa contenida en el artículo 123 de la Ley Orgánica de Aduanas vigente; sin embargo, alegó en su oportunidad la contribuyente, que el instrumento que debió emplear la Administración a los efectos del cálculo de los señalados gravámenes era la Resolución N° 3.443 dictada por el Ministro de Hacienda, por cuanto dicha resolución contenía los precios oficiales CIF a considerar para el Sistema Andino de Franjas de Precios y no la aludida circular que sólo contenía precios referenciales.

Siguiendo el prefijado orden de ideas, se observa que para la fecha de llegada de la mercancía importada por la contribuyente (15 de junio de 1997, fecha ésta que debía ser considerada por la Administración a los efectos no sólo del respectivo reconocimiento de la mercancía, sino a los fines de la correcta determinación de los gravámenes aplicables a la operación que resultaren vigentes, según las disposiciones de la Ley y su Reglamento), se encontraba en vigencia la Resolución 444, parcialmente modificada por las Resoluciones 462 y 466, dictadas por la Junta del Acuerdo de Cartagena para establecer los 'Precios Piso y Techo y Tablas Aduaneras del Sistema Andino de Franjas de Precios para el período abril de 1997-marzo de 1998', así como la Resolución 478, dictada por el mismo órgano para fijar los 'Precios de Referencia del Sistema Andino de Franjas de Precios para la primera quincena del mes de junio de 1997, correspondientes a la Circular N° 53 del 19 de mayo de 1997' y, por otra parte, la Resolución N° 3.443 de fecha 26 de mayo de 1997 (Gaceta Oficial N° 36.215 del 26 de mayo de 1997), la cual había sido dictada por el entonces Ministro de Hacienda para establecer, de conformidad con el artículo 4, numeral 18 de la Ley Orgánica de Aduanas y 280 de su Reglamento, en concordancia con las Decisiones 371 y 375 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, los 'Precios Oficiales CIF para la importación de mercaderías cuyos códigos y descripciones se indican a continuación, identificadas como productos marcadores en el Sistema Andino de Franjas de Precios'

(...). Así, los precios de referencia sólo constituyen una herramienta de la cual puede hacerse valer la Administración en un determinado momento para ponderar, en señalados casos, la base sobre la cual deban calcularse los gravámenes aduaneros; no obstante, los mismos no constituyen precios oficiales, que deban considerarse a los efectos de dichos gravámenes y cuya fijación resulta atribuida por mandato legal expreso al Ministro de Hacienda (actual Ministro de Finanzas), según lo preceptuado en el artículo 4 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978, aplicable al caso de autos, así como en los artículos 278 al 281 del Reglamento de dicha Ley, con carácter obligatorio y efectos generales vista la obligatoriedad de su publicación en la Gaceta Oficial.

Por tal virtud, si bien es cierto que tales resoluciones emanadas de la Junta del Acuerdo de Cartagena formaban parte, para la señalada fecha, del ordenamiento positivo venezolano y se encontraba en vigencia, las mismas no contenían precios oficiales que debiesen tomarse como base para realizar el cálculo de los referidos gravámenes ad valorem variables del Sistema Andino de Franjas de Precios. El acto de fijación de tales precios estaba contenido en la Resolución N° 3.443 del Ministerio de Hacienda que había señalado, efectivamente, los precios de las mercancías correspondientes a los productos marcadores de dicho sistema.

*Tal afirmación resulta corroborada por la propia Administración cuando señala en el texto de la Circular N° GA/200/97/1015, dictada por el Gerente de Aduanas para impartir sus instrucciones sobre la forma cómo debían calcularse los derechos ad valorem variables correspondientes al Sistema de Franjas de Precios, que: ‘Para la determinación de la base imponible en el caso de los productos marcadores, se tomarán los precios oficiales que estén vigentes según la última Resolución del Ministerio de Hacienda que haya sido publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela, independientemente de que éstos puedan ser distintos a los precios referenciales ya señalados. En caso de que sean distintos, la oficina aduanera deberá considerar que las diferencias se deben a retrasos en la publicación de los precios oficiales en la referida Gaceta Oficial, razón por la cual la base imponible se establecerá estrictamente conforme a los últimos precios referenciales publicados’; en consecuencia, la normativa que resultaba legalmente aplicable a los efectos del correspondiente cálculo de los señalados gravámenes era la Resolución N° 3.443, ya que ésta había emanado del órgano legalmente competente y contenía los precios oficiales que debían aplicarse para la determinación de los señalados gravámenes. Asimismo, esta Sala considera oportuno indicar que la aplicación de la citada resolución no contraviene en ningún sentido las disposiciones del ordenamiento comunitario andino, ni constituye un acto de desconocimiento de la normativa andina. Así se decide.” (Sentencia N° 00584 del 22 de abril de 2003, caso: *Molino Oriental C.A. (MOLORCA)*, posteriormente ratificada en los fallos Nos. 01816 del 20 de noviembre de 2003, caso: *New Zelan Milk Products Venezuela, S.A.*; 00530 del 1° de junio de 2004, caso: *Grupo GEMCA, C.A.*; 01577 del 20 de junio de 2006, caso: *Molinos Nacionales C.A. (MONACA)*; 01475 del 14 de agosto de 2007, caso: *Molinos Nacionales C.A. (MONACA)*; 00867 del 23 de julio de 2008, caso: *Distribuidora Algalope, C.A.* y 01426 del 29 de noviembre de 2012, caso: *CADIPRO Milk Products, C.A.*).*

De esta forma, constituyendo el anterior criterio la opinión sostenida de manera pacífica y reiterada por esta Alzada en cuanto a la fijación de precios oficiales y de referencia en el marco del Sistema Andino de Franjas de Precios (Véanse los casos *supra* señalados), estima esta Sala pertinente aplicarlo al caso de autos, en concordancia con las mismas disposiciones normativas señaladas en dicho fallo (Ley Orgánica de Aduanas de 1978, su Reglamento de 1991 y la Decisión 371 de la Junta del Acuerdo de Cartagena, entre otras) debido a su vigencia temporal y material respecto de las actuaciones verificadas en el supuesto que nos ocupa.

Así, encuentra la Sala que para la determinación de la base imponible en el caso de las mercancías clasificadas como productos marcadores del Sistema Andino de Franjas de Precios (como la leche en polvo entera clasificada bajo el Código Arancelario 0402.21.19), debían tomarse en cuenta, a tenor de lo dispuesto en los artículos 82 al 86 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978 y 278 al 281 de su Reglamento, los precios oficiales fijados a través de resolución publicada en la Gaceta Oficial que emitiese al efecto el entonces Ministerio de Hacienda (hoy Ministerio del Poder Popular de Economía, Finanzas y Banca Pública).

En este sentido, constata este Alto Tribunal que la sociedad mercantil Industria Láctea de Venezuela, C.A. (INDULAC) invoca la aplicación al presente caso de la Resolución N° 3282, dictada el 22 de enero de 1997 por el entonces Ministro de Hacienda y publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.138 del 31 de enero de 1997, contentiva de los precios oficiales vigentes para la fecha en que ingresaron en el territorio aduanero nacional las mercancías importadas y, conforme a la cual, adujo haber declarado la base imponible de las mismas. Así, la citada Resolución en su artículo 1, disponía lo siguiente:

“Artículo 1°): Se establecen precios oficiales CIF para la importación de las mercaderías cuyos códigos y descripciones se indican a continuación, identificadas como productos

marcadores en el Sistema Andino de Franjas de Precios.

Código Arancelario	Mercancía (Producto Marcador)	Precio Oficial CIF/TM US.\$
(...)	(...)	(...)
0402.21.19	Leche entera	2.337
(...)	(...)	(...)

Artículo 2°): Los precios a que se refiere el artículo anterior se aplicarán a las importaciones que arriben a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Resolución. Dichos precios se convertirán a moneda nacional conforme al tipo de cambio oficial contemplado en los instrumentos legales que regulan la materia cambiaria, vigente para la fecha de llegada de las mercancías al lugar de destino habilitado para la importación y constituirán la base imponible mínima para el cálculo de los derecho ad-valorem contemplados en el Arancel de Aduanas.

Artículo 3°): La presente Resolución entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela hasta que sea derogada por otra que modifique los precios oficiales establecidos en el artículo 1°) conforme a lo previsto en el Sistema Andino de Franjas de Precios

Artículo 4°): Se deroga la Resolución anterior emitida por este Despacho en relación a esta materia.”.

De conformidad con la normativa precedentemente transcrita, se observa que el Ejecutivo Nacional, actuando de conformidad con lo previsto en el artículo 4, numeral 18 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978, en concordancia con el artículo 280 del Reglamento de dicha Ley; según lo previsto en las Decisiones 371 y 375 de fechas 26 de noviembre de 1994 y 21 de marzo de 1995, respectivamente, emanadas de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, así como en la Resolución N° 396 de la Junta del Acuerdo de Cartagena del 13 de marzo de 1996, fijó el precio oficial del producto marcador del Sistema Andino de Franjas de Precios “*leche entera*”, que debía aplicarse desde el 1° de febrero de 1997, vale decir, desde el día siguiente de la publicación en Gaceta Oficial de la Resolución N° 3282, estableciéndolo en US\$ 2.337 CIF/TM; debiendo convertirse dicho valor en moneda nacional según el cambio monetario vigente para la fecha de llegada de la mercancía al “*lugar de destino habilitado para la importación*” (aduana habilitada para la operación de importación), constituyendo además dicho precio, la base imponible mínima para el cálculo de los derechos *ad valorem* fijados en el Arancel de Aduanas para la aludida mercancía.

Ahora bien, siendo que la indicada resolución fue dictada por el entonces Ministro de Hacienda, en ejercicio de sus potestades, para regular los “*precios oficiales*” que debían tomarse en cuenta para el cálculo de la base imponible de los aludidos productos marcadores del Sistema Andino de Franjas de Precios, dicho instrumento normativo resultaba de tipo vinculante para determinar los correspondientes derechos aduaneros a los que se encontraban sujetas las mercancías comprendidas dentro del referido régimen comunitario andino.

Constituyendo dicho acto administrativo el instrumento aplicable en principio para la determinación del precio CIF/TM de la mercancía (leche en polvo entera), debía atenderse asimismo a su vigencia temporal respecto de la data de las importaciones efectuadas por la sociedad mercantil Industria Láctea de Venezuela,

C.A. (INDULAC); pues en fecha 7 de febrero de 1997, el entonces Ministro de Hacienda en ejercicio de sus potestades y debido a las fluctuaciones en las operaciones de comercio internacional de las mercancías reguladas por el aludido Sistema Andino de Franjas de Precios, dictó la Resolución N° 3300, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.147 del 17 de febrero de 1997, vigente al día siguiente de su publicación, estableciendo un nuevo precio oficial para la leche entera de CIF/TM US \$ 2.269 (precio este que es el establecido en la aludida Circular N° SAT-GGDT/GA/200/97/I/003 del 29 de enero de 1997 y al que le corresponde, según dicho instrumento un gravamen *ad valorem* variable del 14%).

En este contexto, se observa que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978, aplicable en razón de su vigencia temporal al supuesto de autos, “*Las mercancías causarán el impuesto y estarán sometidas al régimen aduanero vigente para la fecha de su llegada o ingreso a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación. (...)*”; siendo además, que de conformidad con lo previsto en los artículos 2 de las Resoluciones Nos. 3282 y 330 del 22 de enero y 7 de febrero de 1997, respectivamente, los precios oficiales aplicables a las mercancías del referido Sistema Andino de Franjas de Precios, deberían ser convertidos en moneda nacional “*conforme al tipo de cambio oficial vigente para la fecha de llegada de las mercancías al lugar de destino habilitado para la importación y constituirán la base imponible mínima para el cálculo de los derechos ad valorem contemplados en el Arancel de Aduanas*”; debía aplicarse al bien importado por la contribuyente (leche en polvo entera) tanto los precios oficiales CIF/TM como los derechos *ad valorem* variables vigentes para la fecha de llegada a la zona primaria de la aduana habilitada para la operación de importación.

Sin embargo, en el presente asunto pudo constatar esta Alzada que la fecha de llegada de la aludida mercancía se encuentra cuestionada, pues por una parte la contribuyente manifiesta que ingresaron en el territorio aduanero nacional en fechas 1° y 4 de febrero de 1997, a través de la Aduana de Puerto Cabello y que fueron trasbordadas de allí a la Aduana Principal de Maracaibo (con fecha de llegada en esta última el 23 de febrero de 1997), y por otra, la Administración Aduanera sostiene en los actos administrativos impugnados que es la última de las fechas citadas (23 de febrero de 1997) la que debe tomarse en cuenta a los efectos de la causación del régimen legal aplicable.

Visto lo anterior, se impone a esta Sala determinar la fecha en que se causó el régimen legal aplicable a dichas mercancías, a los efectos de la determinación del precio oficial CIF/TM y derechos *ad valorem* variables correspondientes; de esta forma, pudo constatar este Supremo Tribunal del Manifiesto de Importación y Declaración de Valor N° 02341, presentado por la sociedad mercantil Industria Láctea de Venezuela, C.A. (INDULAC), que la fechas de llegadas de las mercancías transportadas en los vapores “*Marlin*” y “*Seaboard Entrepid*” al territorio aduanero nacional, a través de la Aduana de Puerto Cabello, resultan, como lo afirma la contribuyente el 1° y 4 de febrero de 1997, respectivamente; siendo trasbordadas posteriormente, con destino a la Aduana Principal de Maracaibo, en donde ingresaron el 23 de febrero del citado año 1997.

Tal circunstancia, es ratificada por la Dirección de Capitanías de Puertos de Puerto Cabello, adscrita a la Dirección General de Transporte Acuático del entonces Ministerio de Infraestructura, mediante Oficios de fechas 19 de enero de 2001, conforme a los cuales se certificó, de la información “*extraída de la Boleta de Pilotaje N° 14352*” y “*14376*”, firmada por el Capitán de los Buques M/N MARLIN y M/N SEABOARD

INTREPID, respectivamente, que los referidos vehículos de transporte de nacionalidades antigua y panameña, ingresaron en las instalaciones del señalado puerto los días “01-02-1997 a las 06:45 horas y atracó el mismo día a las 07:50 en el muelle N° 12, agenciada por CONAVEN, C.A.” y “03-02-1997 a las 06:00 horas y atracó el mismo día a las 07:25 horas en el muelle N° 12, agenciada por CONAVEN, C.A.” (Sic).

De esta forma, juzga la Sala que cuando el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978, señalaba que “*Las mercancías causarán el impuesto y estarán sometidas al régimen aduanero vigente para la fecha de su llegada o ingreso a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación*”, debía entenderse por régimen legal aplicable el vigente para la fecha de su efectivo ingreso en la zona primaria de cualquier aduana venezolana, indistintamente que fuesen a realizarse en ella o ante otra aduana nacional, los trámites de nacionalización de las mercancías en referencia, toda vez que lo determinante para la causación del impuesto y la determinación del régimen legal aplicable es la fecha de llegada o ingreso en las instalaciones de “*cualquier aduana*” de los cargamentos de importación o de tránsito; esto habida cuenta, que el destino inmediato de dichos bienes resulta en definitiva el territorio aduanero venezolano.

Visto lo anterior, observa esta Alzada, siguiendo sus criterios jurisprudenciales sentados en torno a este punto, que en el caso en controversia la Resolución del Ministerio de Hacienda que resultaba aplicable a la mercancía importada por la contribuyente (leche en polvo entera), en razón de la data del ingreso de tales mercancías en el territorio aduanero nacional, era la Resolución N° 3282, dictada por el entonces Ministro de Hacienda el 22 de enero de 1997 y publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.138 del 31 de enero de 1997, vigente a partir del 1° de febrero de 1997 y conforme a la cual se fijó el precio oficial CIF/TM del Código Arancelario 0402.21.19 en 2.337 US \$. **Así se declara.**

Habiéndose determinado previamente que en el presente asunto la aludida Circular N° SAT-GGDT/GA/200/97/I/003 del 29 de enero de 1997, debido a su naturaleza jurídica, no podía ser aplicada al supuesto en controversia, siéndolo en consecuencia, la precitada Resolución N° 3282; no puede esta Sala dejar de advertir lo señalado por la apoderada fiscal respecto a que mediante dicho instrumento si bien se estableció el precio oficial de la mercancía importada, no fueron fijados los derechos *ad valorem* variables correspondientes a ella.

Así, observa esta Alzada como indica la apoderada fiscal, que la mencionada resolución sólo fijó el precio oficial de la mercancía pero no el derecho *ad valorem* variable que le correspondía; no obstante, previo a la llegada de las mercancías al territorio nacional y con ocasión del referido Sistema Andino de Franjas de Precios, los entonces Ministerios de Hacienda, de Fomento y de Agricultura y Cría, actuando de conformidad con lo dispuesto en el ordinal 13° del artículo 4 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978, en concordancia con las Decisiones de la Comisión del Acuerdo de Cartagena Nos. 371 y 375 (arriba indicadas), así como en la Resolución N° 396 de la Junta del Acuerdo de Cartagena, dictaron en fecha 30 de mayo de 1996, la Resolución Conjunta N° 108, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.978 del 11 de junio de 1996, conforme a la cual se modificó parcialmente el Arancel de Aduanas dictado mediante Decreto N° 989 del 20 de diciembre de 1995, en los términos siguientes:

“Artículo 1: Se modifica parcialmente el Arancel de Aduanas dictado mediante Decreto N° 989 de fecha 20.12.95, en los términos que se indican a continuación:

Código	Descripción de Mercancías	Tarifa General		Régimen Legal General	
		Ad Valorem	Específico	Andino	
(1)		(3)	(4)	(5)	(6)
2306.70.00	De Germen de Maíz	(DAV)		5	5

Artículo 2: Se modifica el Anexo correspondiente al Sistema Andino de Franjas de Precios del Arancel de Aduanas promulgado mediante Decreto N° 989 de fecha 20.12.95, en los términos que se indican a continuación:

Artículo 1°: El precio CIF por tonelada métrica, expresado en dólares de los Estados Unidos de América, establecido en la columna uno (1) de cada tabla, corresponde al precio del producto marcador de la respectiva franja. El precio vigente para la fecha de llegada de la mercancía, determinará cuál es el derecho ad-valorem aplicable a cada importación del producto marcador o de sus productos vinculados, dentro de las Tablas de Derechos Ad-valorem Variables.

Se entenderá por precio vigente a la fecha de llegada de la mercancía, el precio promedio quincenal con base a cotizaciones periódicas observadas en los mercados internacionales de mayor relevancia, contemplados en el Sistema Andino de Franjas de Precios, comunicados por la Junta del Acuerdo de Cartagena a los organismos competentes del Ejecutivo Nacional.

El Ministerio de Hacienda publicará periódicamente mediante Resolución en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela, precios oficiales que reflejen los precios vigentes a que se refiere este artículo, los cuales constituirán la base imponible para el cálculo de los derechos ad-valorem de los productos marcadores.

Artículo 2°: En virtud de lo establecido en el artículo anterior, se entenderá por producto marcador, los productos comprendidos en las subpartidas que a continuación se indican:

Producto Marcador	Código Arancelario
--------------------------	---------------------------

(...)

Leche Entera

0402.21.19

Se entenderá por productos vinculados los comprendidos en las demás subpartidas del artículo 21 e identificados en la tabla de cada franja.

(...)

TABLA DE DERECHOS AD-VALOREM VARIABLES

Franja de Leche Entera y Productos Derivados

(A) Producto Marcador: 0402.21.19 (AEC = 20%) (...).

(B) Productos Vinculados: (...).

<i>Precio CIF</i>	<i>Derecho Ad-valorem</i>
<i>(US\$ /TM</i>	<i>2</i>
<i>1</i>	<i>A B</i>

(...)	(...)
2.269	14 9
(...)	(...)
2.337	10 5

(...).

Artículo 3: La presente Resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente a su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela.”. (Destacados de la Sala).

De la resolución precedentemente transcrita, juzga esta Sala que sólo correspondía al entonces Ministro de Hacienda, a través de las resoluciones que emitiese quincenalmente (tales como la Resolución N° 3282 dictada por el entonces Ministro de Hacienda el 22 de enero de 1997 y publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.138 del 31 de enero de 1997) fijar los precios oficiales que reflejaran los precios vigentes de las mercancías, según las cotizaciones periódicas de éstas observadas en los mercados internacionales de mayor relevancia y que le fueran comunicados por la Junta del Acuerdo de Cartagena, pues los derechos *ad valorem* correspondientes a tales mercancías ya habían sido determinados mediante la *supra* citada Resolución Conjunta N° 108 de los anteriores Ministerios de Hacienda, de Fomento y de Agricultura y Cría del 30 de mayo de 1996, modificatoria del Arancel de Aduanas (instrumento este que en nuestro ordenamiento jurídico establece los gravámenes aduaneros a los cuales se encuentran sujetas las mercancías objeto de las distintas operaciones en aduana -*ad valorem*, específicos o mixtos-).

En este sentido, habiendo constatado esta Sala que para las fechas de llegada (1° y 4 de febrero de 1997) de las mercancías importadas por la sociedad de comercio Industria Láctea de Venezuela, C.A. (INDULAC), el precio oficial CIF/TM vigente resultaba de 2.337 US \$, al cual le correspondía según lo dispuesto en la mencionada Resolución N° 108 del 30 de mayo de 1996, un derecho *ad valorem* del 10%, el cual fue, según pudo verificarse en el manifiesto de importación y declaración de valor presentado por dicha compañía, el tomado en cuenta por la contribuyente para la determinación de los correspondientes gravámenes aduaneros que causó la mercancía, juzga esta Alzada improcedentes las objeciones fiscales formuladas por la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo, adscrita al actual Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en la Decisión Administrativa N° SAT-GAPM-AAJ-E/00-03638 del 29 de agosto de 2000, acto administrativo este que se anula. **Así se declara.**

Con fundamento en las razones precedentemente expuestas, esta Sala en aplicación de sus criterios jurisprudenciales sobre los puntos objeto de controversia, declara con lugar el recurso contencioso tributario ejercido contra la Decisión Administrativa N° APM/AAJ/2001-4195 del 3 de julio de 2001, que declaró inadmisibile el recurso jerárquico incoado por la contribuyente, la cual se anula. Asimismo, se declara la nulidad de la Decisión Administrativa N° SAT-GAPM-AAJ-E/00-03638 del 29 de agosto de 2000, que ordenó la emisión de planillas de liquidación de gravámenes con cargo a la contribuyente por las cantidades de Ciento Treinta y Un Millones Ochocientos Seis Mil Ochocientos Bolívares (Bs. 131.806.800,00) y Mil Bolívares (Bs. 1.000,00), por concepto de diferencia de impuesto de importación y multa, respectivamente. **Así se declara.**

No proceden las costas procesales en contra del Fisco Nacional, a tenor de lo dispuesto en el fallo N° 1238 dictado por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal el 30 de septiembre de 2009, en el caso: *Julián Isaías Rodríguez Díaz*.

VI

DECISIÓN

En virtud de los razonamientos anteriormente señalados, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- CON LUGAR el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial de la sociedad de comercio **INDUSTRIA LÁCTEA DE VENEZUELA, C.A. (INDULAC)**, contra la sentencia definitiva N° 0056/2005, dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 27 de junio de 2005, la cual se **REVOCA**.

2.- CON LUGAR el recurso contencioso tributario ejercido contra la Decisión Administrativa N° APM/AAJ/2001-4195 del 3 de julio de 2001, dictada por la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo, adscrita al actual Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que declaró inadmisibles los recursos jerárquicos ejercidos por la contribuyente contra la Decisión Administrativa N° SAT-GAPM-AAJ-E/00-03638 del 29 de agosto de 2000, emitida por la precitada Gerencia de Aduana, que ordenó la emisión de planillas de liquidación de gravámenes con cargo a la contribuyente por las cantidades de Ciento Treinta y Un Millones Ochocientos Seis Mil Ochocientos Bolívares (Bs. 131.806.800,00) y Mil Bolívares (Bs. 1.000,00), por concepto de diferencia de impuesto de importación y multa, respectivamente. En consecuencia, se **ANULAN** los referidos actos administrativos.

No proceden las costas procesales en contra del Fisco Nacional, de conformidad con lo expuesto en la presente decisión.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los tres (03) días del mes de marzo del año dos mil quince (2015). Años 204° de la Independencia y 156° de la Federación.

El Presidente
EMIRO GARCÍA ROSAS

La Vicepresidenta
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH
VILLARROEL**

Las Magistradas

EVELYN MARRERO ORTÍZ

**BÁRBARA
GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado
**INOCENCIO FIGUEROA
ARIZALETA**
Ponente

La Secretaria,
YRMA ROSENDO MONASTERIO

**En cuatro (04) de marzo del año dos mil
quince, se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 00174.**

La Secretaria,
YRMA ROSENDO MONASTERIO