



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADO PONENTE: MARCO ANTONIO MEDINA SALAS

Exp Núm. 2015-1118

El Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante oficio número 2015/791 de fecha 28 de octubre de 2015, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente identificado con las letras y números AP41-U-2013-000237 de su nomenclatura, contenido del recurso de apelación ejercido el 30 de septiembre de 2015, por la abogada Maravedí M. Morales inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 73.439, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según se evidencia del instrumento poder del 18 de julio de 2012, cursante ante la Notaría Pública Vigésima Quinta del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, inserto bajo el número 32, tomo 78 de los libros de autenticaciones llevados por esa oficina notarial; contra la sentencia definitiva número 2252 dictada el 22 de julio de 2015, por el tribunal remitente, que declaró **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por los abogados Rodolfo Plaz Abreu y Valmy Díaz Ibarra, inscritos en el INPREABOGADO bajo los números 12.870 y 91.609, respectivamente, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la sociedad mercantil **INTERNACIONAL DE SERVICIOS DE ALMACENAJE, C.A. (ALMASER)**, inscrita el 17 de diciembre de 1990, ante el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Miranda, bajo el número 3, tomo 151-A-Sgdo, de los libros de autenticaciones de la referida oficina notarial; representación que se desprende del documento poder autenticado en fecha 15 de febrero de 2012, en la Notaría Pública Segunda del Municipio Baruta del Estado Miranda, bajo el número 08, tomo 17, de los libros de autenticaciones llevados por ese despacho.

Dicho medio de impugnación fue incoado contra la *Resolución* signada con el alfanumérico *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0134* del 25 de marzo de 2013, emitida por la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual declaró sin lugar el recurso jerárquico interpuesto contra la "*Resolución de Multa*" identificada con las letras y números *SNAT/GGCAT/GCA/DCP/CPA/2011/0080* del 28 de septiembre de 2011, dictada por la Gerencia de Control Aduanero adscrita a la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del referido órgano exactor, que resolvió imponer sanción de multa por la cantidad de un mil unidades tributarias (1.000 U.T), a tenor de lo previsto en el numeral 6 del artículo 121 de la Ley Orgánica de Aduanas de 2008,

aplicable en razón del tiempo, en virtud de los incumplimientos de los deberes formales en los cuales incurrió la empresa accionante durante los ejercicios fiscales correspondientes a los años 2009 y 2010 referidos a:

a) En su control de inventario no tiene todas las columnas requeridas según lo establecido en el artículo 78 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y Otros Regímenes Aduaneros Especiales de 1996, “... *faltando la columna referente a cantidades y es el caso que tiene espacios en blanco en columnas referentes al valor C.I.F. de las mercancías expresado en Bolívares y Código Arancelario*”.

b) La póliza de seguro número 001-3947 de fecha 08 de febrero de 2010, la cual “... *no ampara riesgos por daños por manejo y responsabilidad civil, aplicables a los almacenes y según anexo 5 de fecha 10/02/2010 no cubre a la sucursal objeto de verificación...*” lo cual contraviene lo indicado en el artículo 79 del Reglamento antes identificado.

Decidida la causa **parcialmente con lugar** en primera instancia, por auto de fecha 28 de octubre de 2015, el tribunal de mérito oyó en ambos efectos la apelación interpuesta por el Fisco Nacional y ordenó remitir el expediente a esta alzada, lo cual se realizó en esa misma fecha.

En fecha 24 de noviembre de 2015, se dio cuenta en Sala, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y, se fijó un (1) día continuo en razón del término de la distancia más un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, asimismo, fue designada Ponente la Magistrada Evelyn Marrero Ortíz.

El día 8 de diciembre de 2015, compareció ante este Supremo Tribunal la abogada Ginette García Trejo, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 61.470, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, tal como se evidencia del instrumento poder autenticado ante la Notaría Pública Vigésima Quinta del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, el 15 de septiembre de 2015, inserto bajo el número 34, tomo 154 de los libros de autenticaciones de esa oficina, a los fines de fundamentar la apelación.

El 21 de enero de 2016, el abogado Valmy Díaz Ibarra, previamente identificado, en representación de la empresa accionante dio contestación a la fundamentación de la apelación presentada por la República.

Mediante auto de fecha 26 de enero de 2016, se dejó constancia que el 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designado y designada, así como juramentado y juramentada por la Asamblea Nacional en esa misma fecha. La ponencia fue reasignada al Magistrado Marco Antonio Medina Salas, quien con tal carácter suscribe el presente fallo.

La causa entró en estado de sentencia en fecha 27 de enero de 2016, según lo estatuido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El 24 de febrero de 2017, se eligió la nueva Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta

Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

El 14 de junio de 2017, el abogado Rodolfo Plaz Abreu, ya identificado, solicitó a esta Sala se sirva dictar sentencia en la presente causa.

Realizado el estudio de las actas que conforman el expediente, pasa esta Máxima Instancia a decidir previas las siguientes consideraciones.

I ANTECEDENTES

El 19 de agosto de 2010, la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), emitió la *Providencia Administrativa* signada con las letras y números *SNAT/GGCAT/GCA/2010/PA-0246-04* (notificada el 24 de agosto de 2010), mediante la cual se autorizó a las funcionarias Yohana Anchundia Núñez y Dayan Lozano Duran, con cédulas de identidad V-16.923.074 y 9.650.407, respectivamente, en su carácter de Fiscales de Control Aduanero a realizar en cabeza de la empresa Internacional de Servicios de Almacenaje Almaser, C.A., un procedimiento de “*control permanente*” con el objeto de verificar y supervisar los deberes y obligaciones que rigen a la auxiliar de la Administración Aduanera, correspondiente a los ejercicios fiscales correspondientes a los años 2009 y 2010, de conformidad con lo previsto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008, aplicable en razón del tiempo, su Reglamento de 1991, así como el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas Sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales de 1996 y la Ley de Almacenes Generales de Depósito y su Reglamento de 1936 y 1940, respectivamente, vigentes *ratione temporis*.

En fecha 22 de julio de 2011, se dictó la *Providencia Administrativa* número *SNAT/GGCAT/GCA/2011/PA-00205*, notificada el día 28 inmediato siguiente, suscrita por el Gerente General de Control Aduanero y Tributario ascrito al referido ente autónomo, en la cual autorizó a las funcionarias Yohana Anchundia Núñez e Ingrid García, con cédulas de identidad V- 16.923.074 y 10.521.613, respectivamente, a los fines de ejercer funciones de control posterior sobre los regímenes, las operaciones y actividades aduaneras correspondientes a los períodos 2009 y 2010, la cual se realiza como alcance del procedimiento iniciado mediante la *Providencia Administrativa* identificada con las letras y números *SNAT/GGCAT/GCA/2010/PA-0246* dictada el 19 de agosto de 2010, (notificada el 24 de agosto de 2010) para dar continuidad y culminar el procedimiento de verificación de deberes formales llevado a cargo de la empresa de autos.

El resultado de dicha verificación fue plasmado por las funcionarias actuantes en la *Resolución de Multa* identificada con la nomenclatura *SNAT/GGCAT/GCA/DCP/CPA/2011-0080* de fecha 28 de septiembre de 2011, en la cual se dejó por sentado la existencia de elementos de hecho con valor probatorio que evidencian el incumplimiento de deberes formales como se detallan a continuación: *i)* incumple con lo establecido en el artículo 78 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas Sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y Otros Regímenes Aduaneros Especiales de 1996, por cuanto en su control de inventario no tiene todas las columnas requeridas según la citada norma, faltando la columna referente a “*Cantidades*” la cual tiene espacios

en blanco en las columnas referentes a “*Valor CIF de las mercancías, expresado en Bolívares*” y “*Código Arancelario*”; **ii)** presenta póliza de seguro número 001-3947 de fecha 8 de febrero de 2010, que no ampara riesgos de daños por manejo y responsabilidad civil, aplicables a los almacenes, y no cubre a la sucursal objeto de verificación, contraviniendo lo previsto en el artículo 79 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas Sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales de 1996.

En razón de lo anterior, la Administración Aduanera y Tributaria impuso a cargo de la auxiliar aduanera una sanción de multa conforme a lo determinado en el artículo 121 numeral 6 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008, en su límite máximo de mil unidades tributarias (1000 U.T.), en virtud de la gravedad de las infracciones detectadas, de acuerdo a lo señalado en los artículos 127 y 499 del Reglamento General de la Ley Orgánica de Aduanas de 1991, ajustado al valor de la unidad tributaria vigente al momento del pago, de conformidad con lo establecido en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*.

Contra la citada *Resolución de Multa*, la contribuyente interpuso en fecha 4 de noviembre de 2011, recurso jerárquico, ante la División de Tramitaciones, Sustanciación y Archivo de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el cual fue declarado sin lugar mediante la *Resolución* signada con las letras y números *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0134*, en fecha 25 de marzo de 2013 (notificada a la accionante el 22 de abril de 2013).

En fecha 24 de mayo de 2013, los abogados Rodolfo Plaz Abreu y Valmy Díaz Ibarra, anteriormente identificados, en representación de la empresa Internacional de Servicios de Almacenaje Almaser, C.A., incoaron el recurso contencioso tributario contra la señalada Resolución decisoria del recurso jerárquico, ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en los términos siguientes:

Alegaron que “... *la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT incurrió en una abierta y evidente violación a la garantía constitucional de tipicidad penal, toda vez que confirmó la multa impuesta a [su] representa[da] (...) resulta evidente que el presupuesto de hecho del ilícito previsto en esta norma [artículo 121, numeral 6 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008, aplicable en razón del tiempo] solamente puede verificarse en los siguientes casos: (i) cuando una actuación de algún auxiliar aduanero impide al SENIAT llevar a cabo sus labores de confrontación y reconocimiento de los bienes; o (ii) cuando el auxiliar, por acción u omisión, retrase el ejercicio de esas facultades...*”. (Sic). (Mayúsculas del escrito recursivo). (Interpolados de esta Máxima Instancia).

Evidenciaron “... *que la administración confirmó la sanción sobre la base de hechos que no se compadecen con el tipo sancionatorio previsto en la norma invocada, viciando de nulidad el acto impugnado por vulneración de la garantía constitucional de tipicidad...*”. (Sic).

Señalaron que el acto impugnado se encuentra viciado de nulidad, porque la Administración Tributaria Aduanera consideró erróneamente que las acciones de la contribuyente se podrían calificar como hechos que impiden o retrasan el ejercicio de la potestad aduanera, cuando tal hecho nunca se verificó en la realidad.

Continúan indicando lo siguiente: “... si no se verificaron las perturbaciones referidas, lógicamente la conducta de [su] representada no encuadra dentro del supuesto de hecho (tipo sancionatorio) del Artículo 121, numeral 6 de la Ley Orgánica de Aduanas [antes indicada] de manera que la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT convalidó ilegítimamente la pretensión de sancionar una conducta no tipificada como ilícito aduanero, en franca violación de las garantías constitucionales de [su] representada...”. (Sic). (Mayúsculas del original). (Agregados de esta Sala).

Manifestaron “... que ni la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, ni la Gerencia General de Servicios Jurídicos, acreditaron de manera concreta y específica que los dos supuestos incumplimientos alegados (omisiones en el control de inventarios y falta de póliza de seguro) hayan acarreado el impedimento o retraso del control aduanero del SENIAT sobre algún cargamento en concreto. Por una parte, ALMASER cargó en el SIDUNEA toda la información correspondiente a las mercancías que se encontraban en su almacén al momento de la verificación por parte de las Gerencia General de Control Aduanero y Tributario, y por otra resulta falso que ALMASER no tuviera la póliza de seguro para su almacén de Valencia, dado que si la tenía y se la suministró a la Administración...”. (Mayúsculas del escrito recursivo).

Indicaron que la contribuyente no incumplió con su deber de llevar la información relativa al control de las mercancías a resguardo en su almacén, pues a su decir, el llamado “libro de Control de Inventarios” es una formalidad que “... ante el surgimiento del SIDUNEA constituye un complemento de información, toda vez que el verdadero sistema de control de inventarios está representado por el registro de información que tiene la Administración Aduanera en tiempo real a través del referido SIDUNEA...”. (Sic). (Mayúsculas del original).

Agregaron que “... de acuerdo con el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.967, de fecha 25/06/2004 (...) el control de inventarios que se exige a las almacenadoras, en su condición de auxiliares aduaneros, es llevado en electrónico a través del SIDUNEA. Por esta razón, el llamado ‘libro de Control de Inventarios’ que por tradición se lleva en físico y es llenado de forma manual, pasó a ser un complemento o apoyo del control de inventarios informático que se lleva a través del SIDUNEA...”. (Sic). (Mayúsculas del original).

En base a lo anterior, precisaron que la contribuyente “... no habría incurrido en hecho ilícito alguno, dado que la empresa llevó cabalmente para el período verificado su control de inventarios a través del SIDUNEA. Huelga destacar que la Administración no puso en duda tal hecho en la Resolución de Multa o en la Resolución de Jerárquico, por lo cual debe tenerse como un hecho no controvertido en este proceso que ALMASER si llevó adecuadamente y sin retrasos su control de inventarios para la fecha (24/08/2010), en que fue objeto del procedimiento de verificación del cual se derivó (erróneamente) la multa que aquí se discute...”. (Sic). (Mayúsculas del original).

Manifestaron que contrariamente a lo señalado por la Administración Tributaria en el acto administrativo impugnado, no existe norma aduanera alguna que establezca que el sistema de control de inventarios deba ser manual o deba llevarse en un libro de una forma determinada; lo que obliga la norma del artículo 78 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales de 1996, es mantener actualizado el control de inventarios, lo cual es efectivamente llevado en el Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA)

-como lo disponen expresamente los artículos 1, 2, 4 y 36 del Reglamento que regula el referido sistema automatizado- donde es obligatoria la emisión de Actas de Recepción y Pases de Salida, el cual es complementado por el registro interno complementario que usualmente se conoce como “*libro de Control de Inventarios*” o simplemente “*Control de Inventarios*”.

En virtud de lo cual alegaron que “... resulta falso que se haya vulnerado la obligación prevista en la norma reglamentaria del artículo 78, dado que la empresa si llevó el control de los inventarios de su almacén a través del SIDUNEA. Por esta razón la multa confirmada en la Resolución de Jerárquico se encuentra viciada de nulidad al vulnerar la garantía de tipicidad, visto que en este caso no se verificó el supuesto de hecho previsto en el artículo 121, numeral 6 de la Ley Orgánica de Aduanas, del cual se desprende la consecuencia jurídica de imposición de una multa...”.(Sic). (Mayúsculas del original).

Denunciaron que “... la Administración ignoró por completo la documentación consignada por ALMASER junto con el escrito contentivo de su Resolución de Jerárquico, en concreto la Renovación de la Póliza de Seguro N° 001-3947 y su anexo N° 1, en la cual claramente se evidencia que las instalaciones de ALMASER en Valencia, Estado Carabobo si estaban amparadas por una póliza de seguro, tal y como se exige en el artículo 79 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales...”. (Sic). (Mayúsculas del original).

Señalaron que “... dicha póliza fue emitida por la empresa Estar Seguros en fecha 9 de octubre de 2008 y, como indica su anexo, abarca dentro de las ‘localidades Aseguradas’, el establecimiento de ALMASER ubicado en: **4. Valencia: Avda. Luís Ernesto Branger. Conjunto Empresarial Aéreo Centro Internacional de Valencia Modulo ‘A’ Galpones GA-04 y GA-05 Ubicado en la Zona Industrial Municipal Sur en Jurisdicción de la Parroquia Rafael Urdaneta. Municipio Autónomo Valencia. Estado Carabobo...**”. (Mayúsculas y negrillas del escrito de interposición).

Alegaron que “... la Resolución de Jerárquico también se encuentra viciada de nulidad visto que la Administración Aduanera no demostró, como le correspondía, la existencia de una conducta u omisión imputable a [su] representada que hubiera producido de manera cierta el impedimento o retraso en el ejercicio de la potestad aduanera sobre algún cargamento en concreto. Siendo así, la Administración falló en evidenciar que la conducta desplegada por [su] representada se correspondiera con el tipo sancionatorio contemplado en el Artículo 121, numeral 6 de la Ley Orgánica de Aduanas...”. (Interpolado de esta Sala).

En cuanto a la procedencia de la multa expusieron “... para el supuesto negado de que fuese confirmado el hecho ilícito previsto en el artículo 121, numeral 6 de la Ley Orgánica de Aduanas, en este caso no sería aplicable multa alguna. Ello así, visto que es evidente que están dadas las condiciones para considerar la existencia de eximentes de responsabilidad penal tributaria, visto que la actuación de nuestra representada se habría derivado en todo caso de eventuales errores excusables...”.

Indicaron que “... En el presente caso existen suficientes elementos que hacen que se genere el supuesto de eximente de responsabilidad penal tributaria. En el supuesto rotundamente negado que se considere que la conducta de nuestra representada sí constituye una acción típica y culpable, conforme al texto del artículo 121, numeral 6 de la Ley Orgánica de Aduanas, lo cierto es que la empresa habría vulnerado esa norma movida por

un error de Derecho excusable representado por el entendimiento de que, conforme lo dispuesto en los artículos 1, 2, 4 y 36 del Reglamento SIDUNEA, el deber de llevar un control de inventarios impuesto a las almacenadoras por el artículo 78 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, quedaría cumplido con el registro de los datos pertinentes en el SIDUNEA, ya que el control manual de tales inventarios sería opcional y complementario.”. (Sic). (Mayúsculas del escrito de interposición).

Consideraron que existen atenuantes a favor de la sociedad mercantil de autos “... *en cuanto la inaplicabilidad de la multa, hace factible la rebaja de las mismas a su término mínimo, ya que en el presente caso hubo (i) ausencia de intención dolosa o defraudación, (ii) no existió comisión por parte de nuestra representada de violación alguna de normas aduaneras previamente, y (iii) la colaboración prestada a las autoridades aduaneras.”. (Agregado de esta Máxima Instancia).*

Indicaron que en el caso que no procedieran sus alegatos principales “...*que si acaso se cometió algún ilícito en este caso, se trata de un incumplimiento de deberes formales que debería ser castigado conforme a lo dispuesto en el artículo 102, numeral 2 del Código Orgánico Tributario. Como reconoció la propia Administración en la Resolución de Multa y en las Resolución de Jerárquico, el procedimiento llevado a cabo tenía como finalidad verificar el cumplimiento de deberes formales por parte de ALMASER”.* (Sic). (Mayúsculas del original).

En cuanto a la obligación por parte de la contribuyente de llevar un control de inventarios manual, alegaron que “... *ello debe hacerse exclusivamente en el SIDUNEA, entonces las faltas señaladas por la Administración con relación a la falta de la columna referente a ‘Cantidades’ y a espacios en blanco en las columnas referentes a ‘Valor C.I.F. de las mercancías expresadas en Bolívares’ y ‘Código Arancelario’, realmente comportan un mero incumplimiento de Deberes Formales relativos a las obligaciones de llevar libros y registros especiales.”.* (Sic). (Mayúsculas del original).

Finalmente, señalaron que en el supuesto negado que su mandante resulte totalmente vencida en este proceso, se le exima del pago de costas procesales.

II DEL FALLO APELADO

Mediante sentencia definitiva número 2252 del 22 de julio de 2015, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la contribuyente Internacional de Servicios de Almacenaje, C.A., en los términos descritos a continuación:

“... Revisados los autos del expediente y analizados los argumentos expuestos por la contribuyente Internacional de Servicios de Almacenaje, C.A., en su escrito recursorio, así como los argumentos invocados por la representante de la República, este Órgano Jurisdiccional, deduce que la controversia sometida a su consideración se circunscribe en dilucidar la procedencia o no de las denuncias de: (i) falso supuesto de hecho y de derecho; (ii) error de hecho excusable; y (ii) falta de aplicación de circunstancias atenuantes de responsabilidad penal tributaria.

Delimitada como ha sido la litis, este Tribunal pasará a pronunciarse en los siguientes términos:

Falso supuesto de hecho y de derecho.

Aduce la recurrente que el acto se encuentra viciado de nulidad ya que la Administración Aduanera calificó erróneamente los hechos como impedimento o retraso al ejercicio de su potestad tributaria, sin que estos hechos se hubiesen materializado, ni demostrado, y que las acciones u omisiones que dieron lugar a la sanción fueron subsumidas en una norma no prevista para tales casos, configurándose así una violación a sus garantías constitucionales.

Considera este Tribunal que las denuncias formuladas por la recurrente sobre la nulidad del acto impugnado por calificación errónea de los hechos y aplicación errónea de una norma sancionatoria se configura dentro de lo que ha llamado la doctrina y la jurisprudencia falsos supuestos de hecho y de derecho.

...Omissis...

Corresponde dilucidar si la Administración Aduanera actuó apegada a derecho al aplicar la sanción establecida en el numeral 6 del artículo 121 de la Ley Orgánica de Aduanas con fundamento en el supuesto incumplimiento, por parte de la recurrente, de los deberes formales establecidos en los artículos 78 y 79 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales.

Sobre la sanción establecida en el artículo 121, numeral 6, de la Ley Orgánica de Aduanas se ha expresado la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (Sentencia No. 01218 de fecha 30 de octubre de 2013 caso Inversiones Secha, S.A.) en los siguientes términos:

...Omissis...

En igual sentido se expresó la misma Sala en Sentencia N° 00253 de fecha 18 de marzo de 2015, caso Almacenadora Puerto Seco, C.A.:

...Omissis...

Visto así, ha considerado la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en casos similares al aquí debatido, la absoluta correspondencia de aplicación de la sanción contenida en el numeral 6 del artículo 121 de la Ley Orgánica de Aduanas en aquellos casos en que los auxiliares de la Administración Aduanera incurran en incumplimiento de cualquiera los deberes formales establecidos en artículos 74 y siguientes del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales de 1996, por constituirse tales incumplimientos en obstáculos al ejercicio de la potestad tributaria.

En el mismo orden de ideas, debe analizar este Tribunal si ciertamente se dieron los hechos que a criterio de la Administración Aduanera se constituyeron en incumplimiento de deberes formales por parte de la recurrente.

La Resolución de Multa identificada con el alfanumérico SNAT/GGCAT/GCA/DCP/CPA/2011/0080, del 28 de septiembre de 2011, emanada de la Gerencia de Control Aduanero, fundamenta su decisión en los siguientes hechos (Folios 38 y 39 del expediente judicial):

‘El auxiliar de la Administración Tributaria INTERNACIONAL DE SERVICIOS DE ALMACENAJE ALMASER, C.A., incumple con lo establecido en el artículo 78 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, por cuanto en su control de inventario no tiene todas las columnas requeridas según esta norma, faltando la columna referente a ‘Cantidades’, y es el caso que tiene espacios en blanco en las columnas referentes al ‘Valor C.I.F. de las mercancías, expresado en Bolívares’; y ‘Código Arancelario’.

Por otra parte, el auxiliar presenta póliza de seguro N° 001-3947, de fecha 08/02/2010, la cual no ampara riesgos de daños por manejo y responsabilidad civil, aplicables a los almacenes, y según anexo 5 de fecha 10/02/2010, no cubre a la

sucursal objeto de verificación, en consecuencia, no posee póliza de seguro para el almacén ubicado en la Av. Luis Ernesto Branger, CNJ Emp. Aerocentro Intern Valencia, Galpón GA 4 y GA5, Zona Ind Municipal Sur; Estado Carabobo, contraviniendo lo previsto en el artículo 79 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales. Cabe mencionar que, este contrato de seguro es emitido a nombre de 'Expotran, S.A., y/o Almaser, C.A., Almaser Caracas y/o Almacenadora Jegum'.

La recurrente en fecha 09 de octubre de 2013 promocionó como pruebas copias de la Renovación de la Póliza de Seguro N° 001-3947 y su anexo N° 1, copias estas que constan insertas en el expediente judicial desde el folio 45 al 57.

*De dichas pruebas documentales se evidencia la vigencia de la Póliza de Incendio N° 001 00003947, desde el 31/12/2011 al 21/12/2012, lapso éste que no se corresponde con la fecha en que se llevo a cabo el procedimiento de verificación por parte de la Administración Aduanera (24/08/2010) que dio lugar a la emisión posterior de la Resolución de Multa (20 de septiembre de 2011); Aunado a esto, de las copias certificadas del expediente administrativo de la recurrente se observa (folios 175 y 176 del expediente judicial), en el anexo 5 de la Póliza de Seguros Estar Seguros N° 001-3947, de fecha 10/02/2010, que entre las localidades aseguradas se encuentra: Final Avenida Luis Ernesto Branger, Conjunto Empresarial Aerocentro **Galpón GD-01** (al lado de Mercury) Estado Carabobo. (Resaltado y subrayado de este Tribunal), dirección ésta que no guarda correspondencia con el lugar verificado por la Administración Aduanera (Galpones GA4 y GA5), por lo que considera este Tribunal que es apegada a los hechos la fundamentación fiscal con respecto al incumplimiento del deber formal establecido en el artículo 77 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales.*

*Todas las consideraciones expuestas conllevan necesariamente a este Tribunal a **desestimar la denuncia de falso supuesto de hecho y de derecho** realizada por la contribuyente Internacional de Servicios de Almacenaje, C.A., y en ese sentido, **así se declara.***

Error de hecho excusable.

Arguye la recurrente, que en el caso de declararse procedente la multa, de conformidad al artículo 121 de la Ley Orgánica de Aduanas, están dadas las condiciones para considerar la existencia de eximentes de responsabilidad penal tributaria, ya que su actuación se habría derivado de errores excusables, representado por el entendimiento de que, conforme lo dispuesto en los artículos 1, 2, 4 y 36 del Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas Relativo al Sistema Aduanero Automatizado, el deber de llevar un control de inventarios impuesto a las almacenadoras por el artículo 78 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, sería opcional y complementario.

*Este Tribunal observa que, las sanciones previstas en el señalado artículo 121 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, contemplan supuestos de responsabilidad objetiva que se configuran con la simple verificación de las trasgresiones en ellas tipificadas realizadas por los auxiliares de la Administración Aduanera; sin embargo, aún siendo ésta la ley especial reguladora de la actividad desarrollada por la contribuyente de autos, de aplicación preferente sobre cualquiera otra en las materias por ella normadas, no contempla supuestos específicos de exclusión de culpabilidad, siendo aplicable supletoriamente en todo lo no regulado por ella y que resulte afín y compatible con sus disposiciones, las previsiones contenidas en el Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, el cual contemplaba específicamente tales supuestos en su artículo 85:*

...Omissis...

En el presente caso fue alegado el error de derecho, debiendo en consecuencia, demostrar la recurrente a los fines de la procedencia de dicha eximente que el mismo era excusable,

vale decir, que fue cometido bajo la creencia de haberse obrado en cumplimiento de una determinada conducta u obligación legal o contractual, bajo la firme convicción de estar realizando la actuación debida.

Las normas aludidas por la recurrente, y en las cuales fundamenta su petición de eximente de responsabilidad penal tributaria por error de derecho excusable, se encuentran contenidas en el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas Relativo al Sistema Aduanero Automatizado (Gaceta Oficial N° 37.967 de fecha 25/06/2004):

...Omissis...

Observa este Tribunal que las normas, supra transcritas, no ofrecen dudas sobre su contenido y alcance, ni permiten presumir de manera alguna a los auxiliares de la Administración Tributaria una derogatoria de los procedimientos previstos en el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, o que en particular, lo previsto en su artículo 78 sea opcional o complementario, como lo afirma la recurrente.

Asimismo, en el texto del Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas Relativo al Sistema Aduanero Automatizado no existe norma derogatoria alguna de los procedimientos establecidos en el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, o que se preste a confusiones sobre la aplicación preferente de un procedimiento a otro, o de la cual se desprenda indubitablemente que el Sistema Aduanero Automatizado sustituyó el control manual de inventarios, o que en definitiva conlleve a los auxiliares de la Administración Aduanera a incurrir en un error de derecho excusable que les exima de responsabilidad penal aduanera. **Así se decide.**

Falta de aplicación de circunstancias atenuantes de responsabilidad penal tributaria.

Solicita la representación judicial de la sociedad mercantil Internacional de Servicios de Almacenaje, C.A., que se proceda al recálculo de la multa impuesta, imponiéndola en su límite mínimo, que en su caso hubo ausencia de intención dolosa o de defraudación, que su representada no violó previamente ninguna norma aduanera, y que prestó debida colaboración a las autoridades aduaneras.

Ahora bien, como quiera que no existe discrepancia en cuanto a la infracción cometida por el agente de aduanas y la consecuente aplicación de la sanción de multa, corresponde a este Tribunal determinar el quantum de la misma, para lo cual observa:

Del contenido del numeral 6 del artículo 121 de la Ley Orgánica de Aduanas de 2008, previamente citado, se desprende que a los auxiliares de la administración aduanera, se les sancionará con multa equivalente entre cien unidades tributarias (100 U.T.) y mil unidades tributarias (1.000 U.T.), cuando impidan o retrasen el ejercicio de la potestad aduanera, siempre que impidan o retrasen el ejercicio de la potestad aduanera.

Por otra parte, el artículo 499 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas de 1991, establece:

...Omissis...

Del texto de la norma citada se evidencia que a los efectos de la imposición de la pena de multa, se entenderá que lo normalmente aplicable es la mitad de la suma de ambos extremos, pero podrá aumentarse hasta el límite máximo o disminuirse hasta el límite mínimo según existan circunstancias agravantes o atenuantes.

Consta como parte del expediente administrativo, remitido por la Administración Aduanera, inserto en el folio 304 del expediente judicial, copia certificada del Informe Fiscal SNAT/55CAT/GCA/2010/PA-0246-05 de fecha 06/09/2011, donde se lee como parte de las conclusiones de la Funcionaria Actuante lo siguiente:

'En consecuencia, visto que dichos hechos constituyen incumplimientos de los deberes formales por parte del Auxiliar in comento; se procede con la aplicación de la multa prevista en el numeral 6 del art. 121 de la Ley Orgánica de Aduanas en su expresión máxima, equivalente a MIL UNIDADES TRIBUTARIAS (1.000 U.T.)'

Igualmente, en la parte motiva de la Resolución de Multa SNAT/GGCAT/GCA/DCP/CPA/2011/0080, se expresa la Administración Aduanera en los

siguientes términos:

'En este sentido, aplicando lo establecido en los artículos 127 y 499 citados precedentemente los cuales establecen que, para la aplicación de sanciones comprendida (sic) entre dos límites, se aplique el término medio, reduciéndolo hasta el límite inferior; o aumentándolo hasta el superior, según el mérito de las respectivas circunstancias atenuantes y agravantes, y visto que el referido auxiliar no cumple con los libros según la exigencia legal, y posee almacenada mercancía para la cual no establece una póliza de seguro, lo cual constituye infracción grave, se procede a aplicar la máxima de la sanción establecida en el numeral 6 del artículo 121 de las Ley Orgánica de Aduanas, es decir, MIL UNIDADES TRIBUTARIAS (1.000 U.T).'

En el caso que se examina, advierte este Tribunal que la Administración Aduanera sancionó a la recurrente con el límite máximo de la pena aplicable, sin que exista evidencia alguna de circunstancias agravantes, más allá de, en un primer momento, la conclusión de la funcionaria actuante en el procedimiento de verificación documental de aplicar la sanción prevista en el artículo 121, numeral 6, de la Ley Orgánica de Aduanas en su máxima expresión, y en un segundo momento, la calificación como infracción grave la falta de póliza de seguros,

Resulta necesario traer a colación la normativa aplicable en aquellos casos en que la sanción prevista esté establecida entre un límite mínimo y otro máximo, y dado que la Ley Orgánica de Aduanas no contiene normas referidas a las circunstancias agravantes y atenuantes, tenemos de manera subsidiaria en el Código Orgánico Tributario:

...Omissis...

*Visto así, y siendo que la Administración Aduanera no motivó de manera suficiente de qué manera se subsumía la omisión del deber formal sancionado en la categoría de infracción grave, como circunstancia agravante, que justifique la aplicación de la sanción prevista en el numeral 6 del artículo 121 de la Ley Orgánica de Aduanas en su límite máximo (1.000 U.T.), así como tampoco la recurrente demostró el cumplimiento de alguna de las circunstancias atenuantes legalmente establecidas, estima este Tribunal que la sanción de multa que debe imponerse a la sociedad de comercio Internacional de Servicios de Almacenaje, C.A., por la inobservancia de sus obligaciones, es el término medio aplicable a la multa impuesta, es decir la cantidad de quinientas cincuenta unidades tributarias (550 U.T.). **Así se declara.***

*Con fundamento en la motivación anterior, este Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario, administrando Justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por el contribuyente **INTERNACIONAL DE SERVICIOS DE ALMACENAJE, C.A.** contra la Resolución nomenclatura SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0134, del 25 de marzo de 2013, emanada de la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, la cual declaró sin lugar el recurso jerárquico interpuesto contra la Resolución de Multa SNAT/GGCAT/GCA/DCP/CPA/2011/0080, del 28 de septiembre de 2011, emanada de la Gerencia de Control Aduanero, y en consecuencia:*

*1.-Se **ANULA** parcialmente la Resolución SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0134 de fecha 25 de marzo de 2013.*

*2.-Se **ORDENA** a la Administración Aduanera recalcular las sanciones impuestas en la Resolución, SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0134, en los términos establecidos en este fallo...". (Resaltado y subrayado del tribunal de instancia).*

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 8 de diciembre de 2015, la abogada Ginette García Trejo, ya identificada, en su condición de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, presentó escrito de fundamentación de la apelación, en el que expresó su desacuerdo con relación al fallo de instancia, argumentando lo siguiente:

Indica que en la sentencia apelada, la jueza de instancia incurrió “... *en el vicio de errónea interpretación del derecho...*”.

Señala que el *a quo* estableció que la Administración Tributaria no motivó de manera suficiente como se subsumía la omisión del deber formal sancionado en la categoría de infracción grave, como circunstancia agravante, que justifique la aplicación de la sanción prevista en el numeral 6 del artículo 121 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008, aplicable en razón del tiempo, en su límite máximo (1.000 U.T.).

En ese sentido, la representación judicial de la República considera oportuno indicar que “... *constituye un deber formal para las personas autorizadas para operar como almacén o depósito, cumplir cabalmente con las disposiciones relativas a los deberes de llevar el control de inventario cumpliendo con los requisitos previstos en el referido artículo 78 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales y tener una póliza de seguros vigente y actualizada que ampare todas las sedes de la contribuyente en las que ejerciera sus funciones de Almacenadora en su condición de auxiliar de la Administración Aduanera, cuya inobservancia dio origen a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 121 (numeral 6) de la Ley Orgánica de Aduanas...*”.

Igualmente argumentó que para determinar la sanción que se le impuso a la contribuyente era necesario hacer referencia a lo que establecen los artículos 127 de la Ley Orgánica de Aduanas de 2008, así como 499 y 500 del Reglamento de la referida norma de 1991, vigentes en razón del tiempo, relativos a la aplicación de las sanciones y a la forma en que éstas se imponen.

Asimismo, estima que “... *siempre que una norma jurídica está vigente en el ordenamiento jurídico, debe ser aplicada por el operador de la misma, toda vez que no le está atribuido al funcionario dentro de su ámbito de competencia la discrecionalidad de acatar o no el dispositivo de ley...*”

En conclusión, añade que según las referidas normas para la aplicación de las sanciones comprendidas entre dos límites, lo normalmente ajustable es la mitad de la suma de ambos extremos, reduciéndolo hasta el límite inferior, o aumentándolo hasta el superior, según las circunstancias atenuantes y agravantes, y siendo que el que la referida auxiliar aduanera llevaba el control de inventario del almacén sin cumplir con la normativa legal y tenía almacenada la mercancía sin poseer una póliza de seguro que la amparase, lo cual constituye infracción grave, tal y como lo señaló la Administración, por lo cual consideró que debería sancionársele en su máxima expresión, es decir, la establecida en el numeral 6 del artículo 121 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008, aplicable en razón del tiempo, y no como lo señaló el juzgado de instancia en su término medio.

Visto lo precedentemente señalado, la representación judicial de la República concluyó que el órgano exactor sancionó correctamente a la contribuyente en mil unidades tributarias (1000 U.T.) y así solicitó a esta Sala sea decidido.

Con fundamento en lo expuesto, la representación judicial del Fisco Nacional solicita se declare con lugar la apelación y en consecuencia se proceda a revocar la parte desfavorable a la República contenida en la sentencia definitiva número 2252 de fecha 22 de julio de 2015, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado por la contribuyente.

Igualmente, en el supuesto negado que sea declarada sin lugar su apelación, requiere a esta Sala se le exima a la República de las costas procesales, no solo por haber tenido motivos para ejercer el presente recurso sino también en aplicación del criterio sentado por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal a través de la sentencia número 1238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez*, criterio este que ya fue adoptado por esta Sala Político-Administrativa de este Alto Tribunal, en la sentencia número 113 de fecha 03 de febrero de 2010, caso: *Citibank, N.A.*

VI

DE LA CONTESTACIÓN A LA FUNDAMENTACIÓN DE LA APELACIÓN

El apoderado judicial de la sociedad mercantil Servicios de Almacenaje, C.A., contestó la apelación del representante del Fisco Nacional, en los términos siguientes:

Expresó que “... *en el escrito de fundamentación de la apelación presentado por la representación judicial de la República, se observa que no fueron aportados elementos suficientes que permitan desvirtuar la legalidad del fallo apelado, toda vez que se limitó a señalar lo dispuesto en la Resolución impugnada y citar la normativa en la que se fundamentó la Administración Aduanera para sancionar a [su] representada...*”. (Interpolado de la Sala).

Indicó que la representación judicial del ente exactor, alega en su fundamentación que la sentencia de instancia es nula por haber incurrido en el vicio de errónea interpretación del derecho, denunciando lo expuesto por el tribunal de instancia en cuanto a que la Administración Aduanera, no motivó de manera suficiente como se podría incluir la omisión del deber formal sancionado en la categoría de infracción grave, que justificara la aplicación de la sanción prevista en el numeral 6 del artículo 121 de la Ley Orgánica de aduanas en su límite máximo.

Consideró que el sentenciador *a quo* “... *acertó al concluir que la Administración Tributaria no motivó suficientemente la aplicación de una cualquiera de las circunstancias agravantes contenidas en el Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, con respecto a la supuesta omisión de [su] representada...*”.

Asimismo advirtió que resulta evidente que la administración Tributaria erró al denunciar que la decisión apelada adolece del vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la Ley, ya que -a su consideración- el juez de instancia verificó los supuestos de hecho debatidos, para comprobar si efectivamente

alguno de ellos podía ser subsumido dentro de alguna de las circunstancias atenuantes o agravantes previstas en las normas.

Finalmente, concluyó que al no haberse podido comprobar a lo largo del presente juicio la existencia de circunstancias atenuantes o agravantes que pudieran traer como consecuencia que la sanción de multa impuesta a su patrocinada por la Administración Tributaria fuera llevada al límite mínimo o máximo, la misma debe ser calculada empleando el criterio expuesto por el tribunal de instancia y así solicitó sea declarado.

V

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva 2252 de fecha 22 de julio de 2015, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil recurrente.

Preliminarmente debe esta Sala declarar **firmes** por no haber sido apelado por la recurrente y no desfavorecer los intereses de la República Bolivariana de Venezuela, los pronunciamientos del tribunal de instancia referidos a: **i)** la desestimación de la denuncia de falso supuesto de hecho y de derecho; y **ii)** la improcedencia de la eximente de responsabilidad penal tributaria, relativa al error de hecho y de derecho excusable, en virtud de que no existen en las actas procesales elementos probatorios que desvirtúen lo señalado y comprobado por la Administración Tributaria. **Así se establece.**

Vistos los términos del fallo impugnado, así como de la apelación interpuesta en su contra por la representación judicial del Fisco Nacional, estima esta Máxima Instancia que la controversia se limita a decidir la procedencia del vicio de errónea interpretación del derecho, al declarar que “... *la sanción de multa que debe imponerse a la sociedad de comercio Internacional de Servicios de Almacenaje, C.A., por la inobservancia de sus obligaciones, es el término medio aplicable a la multa impuesta, es decir la cantidad de quinientas cincuenta unidades tributarias (550 U.T.)*”, por tal razón este Alto Tribunal pasa a pronunciarse al respecto.

En relación al vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la ley, considera esta Sala necesario reiterar lo que en diversas oportunidades ha dejado establecido, en el sentido de que este vicio se verifica cuando el Juez, aun conociendo la existencia y validez de la norma apropiada, yerra al interpretarla en su alcance general y abstracto. Es decir, cuando no se le da a la norma el verdadero sentido y se hace derivar de ella consecuencias que no concuerdan con su propósito. (*Vid.* sentencias números 01472, 01526 y 00072 de fechas 14 de agosto de 2007, 3 de diciembre de 2008 y 27 de enero de 2010, respectivamente, casos: *Sucesión de Eneida Adelfa Lazarde, Federal Express Holdings, S.A., y Alucasa, C.A.*).

La representante del órgano exactor alegó que para la aplicación de las sanciones comprendidas entre dos límites, lo normalmente aplicable es la mitad de la suma de ambos extremos, reduciéndolo hasta el límite inferior, o aumentándolo hasta el superior, según las circunstancias atenuantes y agravantes, y siendo que la mencionada auxiliar aduanera de la administración llevaba el control de inventario del almacén sin cumplir con la normativa legal y tenía almacenada la mercancía sin poseer una póliza de seguro que la amparase, lo cual

constituye infracción grave, tal y como lo señaló la Administración, por lo cual consideró que debería sancionársele en su máxima expresión, es decir, la establecida en el numeral 6 del artículo 121 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008, aplicable en razón del tiempo, y no como lo señaló el juzgado de instancia en su término medio, en este sentido consideró que el órgano exactor sancionó correctamente a la contribuyente en mil unidades tributarias (1000 U.T.).

Determinado lo anterior, visto que fue establecido que no existe discrepancia en cuanto a la infracción cometida por el agente de aduanas y la consecuente aplicación de la sanción de multa, corresponde a esta Máxima Instancia determinar el *quantum* de la misma, para lo cual observa:

Según la precitada norma contenida en el numeral 6 del artículo 121, aplicable en razón de su vigencia temporal, a los y las auxiliares de la administración aduanera, se les sancionará con multa equivalente entre cien unidades tributarias (100 U.T.) y mil unidades tributarias (1.000 U.T.), cuando impidan o retrasen el ejercicio de la potestad aduanera.

En cuanto a la graduación de dicha penalidad, el mencionado Texto Orgánico dispone lo siguiente:

“Artículo 127.- Para la aplicación de las sanciones comprendidas entre un mínimo y un máximo, la autoridad competente considerará la entidad de la carga, la reincidencia, las circunstancias concurrentes y demás factores de juicio que determinen la gravedad del caso”.

La norma transcrita regula la forma en que deben ser impuestas las penas pecuniarias derivadas de la ocurrencia de infracciones a la normativa aduanera.

Respecto al punto debatido, el artículo 499 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas de 1991, establece:

“Artículo 499.- Para la aplicación de las sanciones comprendidas entre un mínimo y un máximo, se entenderá que lo normalmente aplicable es la mitad de la suma de ambos extremos, pero podrá reducirse hasta el límite inferior o aumentarse hasta el superior, según el mérito de las circunstancias atenuantes o agravantes que concurran en el caso concreto. Cuando en un mismo caso aparezcan tanto circunstancias atenuantes como agravantes, deberán compensarse unas con otras”.

En el texto de la norma citada se evidencia que a los efectos de la imposición de la multa, lo normalmente aplicable es la mitad de la suma de ambos extremos, pero podrá aumentarse hasta el límite máximo o disminuirse hasta el límite mínimo según existan circunstancias agravantes o atenuantes de la pena pecuniaria.

Lo anterior, por ser las circunstancias atenuantes y agravantes un medio de conexión existente entre la norma que impone la sanción y la situación concreta del hecho que se examina, genera que la Administración Aduanera deba fijar de manera prudencial pero apegada al espacio normativo vigente, el *quantum* de la pena pecuniaria correspondiente al sujeto pasivo de la obligación tributaria. (*Vid.*, sentencia de la Sala número 0814 del 8 de julio de 2015, caso: *Daewoo Motor de Venezuela, S.A.*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 40.723 de fecha 13 de agosto del mismo año).

Aunado a lo anterior, vale destacar el contenido de la norma contenida en el artículo 500 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas de 1991, el cual establece el procedimiento aplicable para los casos de imposición de multas, en los términos descritos a continuación:

*“Artículo 500.- Las multas serán impuestas en virtud de la **Resolución motivada** que dicte el funcionario autorizado para imponerlas, **previo levantamiento de acta donde se harán constar específicamente todos los hechos relacionados con la infracción**, acta que deberán firmar, según el caso, dicho funcionario y el contraventor. La Resolución se notificará al multado en cualquiera de las formas establecidas en este Reglamento, junto con la correspondiente planilla de liquidación, a los fines legales consiguientes. Los funcionarios también podrán valerse de los de su igual o inferior jerarquía en el mismo ramo o de las autoridades civiles o judiciales, para hacer las notificaciones a que hubiere lugar.”* (Resaltado de esta Máxima Instancia).

En atención al contenido de las referidas normas, esta Sala pasa a analizar el contenido del acto administrativo impugnado a los efectos de determinar si el *quantum* de la sanción impuesta se ajusta al referido marco regulatorio. En este sentido, se observa de las actas procesales, lo descrito seguidamente:

La Gerencia de Control Aduanero adscrita a la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la “*Resolución de Multa*” identificada con las letras y números *SNAT/GGCAT/GCA/DCP/CPA/2011/0080* del 28 de septiembre de 2011, indicó: “... visto que el referido auxiliar no cumple con los libros según la exigencia legal y posee almacenada mercancía para la cual no establece una póliza de seguro, lo cual constituye infracción grave, se procede aplicar la máxima de la sanción establecida en el numeral 6 del artículo 121...” [del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008], *es decir MIL UNIDADES TRIBUTARIAS (1.000 U.T.)...*”. (Agregado de la Sala).

De lo anterior, y conforme a lo dispuesto en los artículos 121, numeral 6, y 127 de la referida Ley, se advierte que la sanción de multa que correspondía imponer a la auxiliar aduanera era de quinientas cincuenta unidades tributarias (550 U.T), la cual podía haber sido agravada o atenuada siempre que la Administración Aduanera lo motivase razonadamente, tal como lo dispone el citado artículo 500 del Reglamento de la mencionada Ley.

Sobre el particular, la Sala constata que en la *Resolución* signada con el alfanumérico *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0134* del 25 de marzo de 2013, emitida por la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual se decidió sin lugar el recurso jerárquico incoado contra la “*Resolución de Multa*” identificada con las letras y números *SNAT/GGCAT/GCA/DCP/CPA/2011/0080*; el órgano exactor no precisó las circunstancias agravantes ni motivó racionalmente las presuntas conductas que agravaban la sanción pecuniaria impuesta a la recurrente; lo cual contraviene las normas anteriormente citadas.

Siendo así, se concluye que la Administración Aduanera sancionó a la recurrente con el límite máximo de la pena aplicable, sin que exista en el expediente administrativo evidencia alguna de circunstancias agravantes ni la motivación que las justifica; por tal motivo, la Sala comparte el criterio del juzgador de instancia

según el cual, la pena pecuniaria debe imponerse en su término medio, es esto es, quinientas cincuenta unidades tributarias (550 U.T). **Así se declara.**

En consecuencia, se desecha el argumento de vicio de errónea interpretación del derecho, esgrimido por la representación del Fisco Nacional. **Así se decide.**

Sobre esa base, esta Máxima Instancia declara **sin lugar** la apelación interpuesta por la representante judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva número 2252 dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 22 de julio de 2015, decisión que se confirma en cuanto a la determinación del *quantum* de la multa impuesta a la auxiliar aduanera. **Así se decide.**

Vista la declaratoria precedente, se decide parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente contra la *Resolución* signada con las letras y números *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0134* del 25 de marzo de 2013, emitida por la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual queda **firme** excepto en lo atinente al *quantum* de la multa impuesta, el cual se **anula** en los términos expuestos en la motiva de este fallo. **Así se dispone.**

Finalmente, dada la declaratoria parcialmente con lugar del recurso contencioso tributario no procede la condenatoria en costas a las partes en virtud de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se declara.**

VI DECISIÓN

Sobre la base de los razonamientos efectuados, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- FIRMES por no haber sido apelado por la recurrente y no desfavorecer los intereses de la República Bolivariana de Venezuela, los pronunciamientos del tribunal de instancia referidos a: **i)** la desestimación de la denuncia de falso supuesto de hecho y de derecho; y **ii)** la improcedencia de la eximente de responsabilidad penal tributaria alegada, relativa al error de hecho y de derecho excusable que no existen en el expediente elementos probatorios que desvirtúen lo señalado y comprobado por la Administración Tributaria.

2.- SIN LUGAR el recurso de apelación incoado por la representante judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva número 2252 dictada en fecha 22 de julio de 2015, por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **CONFIRMA** en cuanto a la determinación del *quantum* de la multa impuesta a la auxiliar aduanera.

2.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por el contribuyente **INTERNACIONAL DE SERVICIOS DE ALMACENAJE, C.A.** contra la *Resolución* signada con las letras y números *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2013-0134* del 25 de marzo de 2013, emanada de la Gerencia de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y

Tributaria (SENIAT), la cual declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido contra la *Resolución* de distinguida con el alfanumérico *SNAT/GGCAT/GCA/DCP/CPA/2011/0080*, del 28 de septiembre de 2011, emanada de la Gerencia de Control Aduanero, la cual queda **FIRME** excepto en lo atinente al *quantum* de la multa impuesta, el cual se **ANULA** en los términos expuestos en la motiva de este fallo.

3.- Se **ORDENA** a la Administración Aduanera recalcular la sanción de multa impuesta en dicha Resolución.

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES a las partes, conforme a lo señalado en este fallo.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. 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 doce (12) días del mes de junio del año dos mil dieciocho (2018). Años 208° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta,

**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente -
Ponente,

**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada,

**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado,

**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada,

**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,

GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

En fecha trece (13) de junio del año dos mil dieciocho, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00707.

La Secretaria,

GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD