



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
EN SU NOMBRE

**EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

**Magistrada Ponente: BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**  
**Exp. Nro. 2012-1417**

Mediante Oficio Nro. 2012-302 del 25 de septiembre de 2012, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió a esta Sala el asunto signado bajo el Nro. AP41-U-2010-000597, de la nomenclatura llevada por ese órgano Jurisdiccional, recibido el 9 de octubre del mismo año, contentivo de la apelación ejercida el 20 de julio de 2012 por la abogada Maravedi M. Morales (INPREABOGADO Nro. 73.439), actuando en su carácter de sustituta de la Procuraduría General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, conforme se evidencia en instrumento poder que corre inserto a los folios 467 al 469 del expediente judicial, contra la **sentencia definitiva Nro. 1950 de fecha 18 de junio de 2012** dictada por el Juzgado remitente, que declaró **con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por los abogados Rodolfo Plaz Abreu y Antonio Planchart Mendoza (INPREABOGADO Nros. 12.870 y 86.860, respectivamente), en su carácter de apoderados judiciales de la sociedad de comercio **CERVECERÍA POLAR, C.A.**, inscrita ante el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda), el 14 de mayo de 1941, bajo el Nro. 323, Tomo 1, representación que consta en documento poder que corre inserto a los folios 27 al 35 de las actas procesales.

El referido medio de impugnación fue incoado el 2 de diciembre de 2010, contra la Resolución Nro. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0432 del 30 de septiembre de 2010, notificada el 28 de octubre de ese mismo año, emitida por 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 por la recurrente y en consecuencia, confirmó el Acta de Reconocimiento Nro. AR2009-C-5779 de fecha 21 de enero de 2009, levantada por el ciudadano Marluís Gonçalves, titular de la cédula de identidad Nro. 11.070.093, funcionario reconocedor adscrito a la Aduana Principal de Puerto Cabello, determinando a cargo de la aludida empresa la obligación de pagar la cantidad de un millón ciento veintisiete mil quinientos veintinueve bolívares con cuarenta y tres céntimos (Bs. 1.127.529,43) hoy expresada en once bolívares con veintiocho céntimos (Bs. 11,28), en razón de sanción de multa impuesta atendiendo a lo dispuesto en el artículo 120, literal b, de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, aplicable en razón del tiempo, al constatarse

que “*al momento de la elaboración y transmisión de la Declaración de Aduanas [la recurrente] manifestó un valor de la mercancía por un monto superior a su valor real*”. (Agregados por esta Alzada).

Por auto del 25 de septiembre de 2012, el Tribunal de instancia oyó en ambos efectos la apelación, remitiendo a esta Sala Político-Administrativa el expediente judicial mediante el oficio, antes descrito.

En fecha 11 de octubre de 2012, se dio cuenta en esta Alzada y por auto de esa misma fecha se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se designó ponente a la Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero y se fijó el lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

El 23 de octubre de 2012, la abogada María Flor Sequera (INPREABOGADO Nro. 64.132), actuando como sustituta de la Procuraduría General de la República en representación del Fisco Nacional, carácter que consta en documento poder que riel a los folios 494 al 499, consignó escrito de fundamentación de la apelación interpuesta.

El 14 de noviembre de 2012, el abogado Rodolfo Plaz Abreu, ya identificado, representante judicial de la sociedad de comercio Cervecería Polar, presentó escrito de contestación a la apelación.

En fecha 20 de noviembre de 2012, esta Superioridad señaló que de conformidad con lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y vencido el lapso para la fundamentación y contestación de la apelación, la presente causa entró en estado de sentencia.

El 10 de diciembre de 2013, la representación judicial de la recurrente solicitó a esta Máxima Instancia emitiera el fallo en la presente causa.

Por auto de fecha 12 de diciembre de 2013, se dejó constancia que el 8 de mayo de 2013, fue electa la Junta Directiva de este Máximo Tribunal, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

El 7 de octubre de 2014, el apoderado en juicio de la mencionada empresa solicitó a esta Superioridad dictar el fallo definitivo respectivo.

Mediante auto de fecha 9 de octubre de 2014, se dejó constancia que se incorporó a la Sala la Tercera Suplente Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel, a fin de suplir la falta absoluta de la Magistrada Trina Omaira Zurita.

El 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 Antonio Figueroa Arizaleta, designados y juramentos por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año.

En fecha 11 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 Ortiz y Bárbara Gabriela César Siero, y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta. Asimismo, se ordenó la continuación de la presente causa.

El 20 de octubre de 2015, el abogado Valmy Díaz Ibarra, con INPREABOGADO Nro. 91.609, actuando en su carácter de apoderado judicial de la accionante, según documento poder que corre inserto a los folios 513 al 515, solicitó a esta Alzada dictar la sentencia en el presente asunto.

Mediante escrito del 21 de octubre de 2015, se dejó constancia que el 11 de febrero de 2015 fue electa la Junta Directiva de conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia. Se reasignó la ponencia a la Magistrada **BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**.

El 12 de abril de 2016, la representación judicial de la República solicitó pronunciamiento por parte de esta Alzada.

Por auto de fecha 13 de abril 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, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha.

El 9 de agosto de 2016, el apoderado fiscal solicitó pronunciamiento en el asunto de autos.

En fecha 11 de enero de 2017, la representación en juicio de la empresa recurrente, petitionó se dicte sentencia definitiva.

Los días 31 de enero y 9 de noviembre de 2017, la representación judicial del Fisco Nacional, requirió emitir el fallo respectivo.

Se dejó constancia por auto del 14 de noviembre de 2017, que en fecha 24 de febrero de 2017, se eligió la 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 30 de noviembre de 2017, el apoderado en juicio de la recurrente solicitó a esta Superioridad dictar la decisión definitiva.

En fecha 12 de abril de 2018, la representación judicial del Fisco Nacional requirió a esta Alzada emitiera el correspondiente dictamen.

En sesión de Sala Plena del 30 de enero de 2019, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se reeligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal, 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.

Realizado el estudio del expediente, esta Alzada pasa a decidir, previas las consideraciones indicadas a continuación:

## I ANTECEDENTES

El día 11 de enero de 2009, arribó a la Aduana Principal de Puerto Cabello adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) a bordo del vehículo “*CSAV PERU*”, amparada por el conocimiento de embarque Nro. MUCO20477, registrada con la Declaración Única de Aduanas Nro. 5779 de fecha 21 de enero de 2009, procedente de Alemania, consistente en la mercancía descrita como “*material eléctrico especial para la instalación y puesta en marcha de la línea Nro. 15 de Cervecería Polar, Planta Centro*”, declarada bajo el código arancelario 8467.11.90, con una tarifa *ad valorem* de 15%.

En fecha 21 de enero de 2009, el ciudadano Marluis Goncalves, titular de la cédula de identidad Nro. 11.070.093, funcionario reconocedor adscrito a la precitada Aduana Principal de Puerto Cabello, levantó Acta de Reconocimiento Nro. AR2009-C-5779, mediante la cual impuso a cargo de la empresa Cervecería Polar, C.A., la obligación de pagar la cantidad de un millón ciento veintisiete mil quinientos veintinueve bolívares con cuarenta y tres céntimos (Bs. 1.127.529,43), hoy reexpresada en once bolívares con veintisiete céntimos (Bs. 11,27), por concepto de la sanción de multa impuesta atendiendo a lo dispuesto en el artículo 120, literal b, de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, aplicable en razón del tiempo, al constatarse que “*al momento de la elaboración y transmisión de la Declaración de Aduanas [la recurrente] manifestó un valor de la mercancía por un monto superior a su valor real*”. (Agregados por esta Sala).

En fecha 20 de febrero de 2009, la recurrente interpuso recurso jerárquico ante la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) contra la mencionada Acta de Reconocimiento.

Posteriormente, el 30 de septiembre de 2010, la aludida Gerencia General dictó la Resolución Nro. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0432, notificada el 28 de octubre de ese mismo año, la cual declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido por la recurrente y en consecuencia, confirmó el Acta de Reconocimiento Nro. AR2009-C-5779 de fecha 21 de enero de 2009.

Por disconformidad con dicho acto administrativo la representación judicial de la sociedad mercantil Cervecería Polar, C.A., el 2 de diciembre de 2010 ejerció recurso contencioso tributario ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios del Área Metropolitana de Caracas, con fundamento en lo siguiente:

Manifestaron que el Acta de Reconocimiento fue dictada en inobservancia del procedimiento establecido en el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas Relativo al Sistema Aduanero Automatizado de 2004, acarreando la nulidad absoluta de las actuaciones desplegadas por el funcionario de la Aduana Principal de

Puerto Cabello, conforme a lo previsto en el artículo 240, numeral 4, del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

Alegaron que “(...) *el Sistema Aduanero Automatizado prevé la figura de la selectividad (artículo 60 del mencionado Reglamento Parcial), el cual consiste en un mecanismo totalmente automático basado en un programa informático a través del cual se establecen los canales para el reconocimiento electrónico, documental o físico (...)*”. (Sic).

Señalaron que “(...) *cuando el canal de selectividad asignado por el sistema es el rojo, (...) el funcionario designado aleatoriamente por el sistema debe proceder necesariamente a efectuar el reconocimiento físico y documental de la mercancía, antes de poder redirigir el embarque al canal verde (...)*”. Sin embargo, en este caso “*no procedió a efectuar el reconocimiento físico y documental, (...) tal y como “se [evidencia] del reporte denominado ‘Estado de la DUA’, en el que se observa que la asignación del canal de selectividad rojo ocurrió el día 21 de enero de 2009 a las 4:56 p.m y el redireccionamiento y validación correspondientes se efectuaron el mismo día a las 5:31 y 5:32 p.m., respectivamente (...)*”. (Sic). (Corchete de esta Alzada).

Asimismo, resaltaron que “(...) *la documentación fue entregada por el Agente Aduanal a la Unidad de Confrontación de la Aduana Principal de Puerto Cabello, en fecha 21 de enero de 2009, a las 5:50 p.m; lo que demuestra que el [fiscal actuante] no hizo el reconocimiento documental (pues los documentos los tuvo en sus manos la Aduana tiempo después de que se produjo el redireccionamiento y validación del embarque), y mucho menos realizó el reconocimiento físico, pues entre el momento en que se asigna el canal de selectividad rojo y el de validación sólo mediaron treinta y seis (36) minutos, elemento a partir del cual este Tribunal puede apreciar, por vía de máximas de experiencia, que el mencionado reconocimiento físico jamás fue realizado (...)*”. (Sic).

Alegaron que la Resolución que decide el recurso jerárquico no guarda congruencia alguna con lo que se explanó en el Recurso Jerárquico, vulnerando el principio de exhaustividad.

Esgrimieron que “(...) *la Aduana Principal de Puerto Cabello incurrió en la omisión de una fase fundamental del procedimiento administrativo, por lo que vicia de nulidad absoluta el Acta de Reconocimiento, y que la actuación de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) al resolver el Recurso Jerárquico se traduce en la violación del derecho a la defensa (...)*” de la empresa recurrente.

Indicaron que la Administración Aduanera al imponer la sanción de multa incurrió en una “*errónea aplicación del artículo 120, literal b, de la Ley Orgánica de Aduanas (improcedencia de la multa)*”, ya que “(...) *el funcionario que practicó el reconocimiento decidió [ó] aplicar la sanción contemplada en [dicho] artículo, por cuanto [su representada] habría declarado como valor de la mercancía del embarque amparado por el B/L No. MUC20477 y la factura comercial No. 304325, una cantidad superior a la que correspondía efectivamente (...)*”. (Corchetes de esta Alzada).

En este sentido, invocaron el error de hecho y de derecho excusable como circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria prevista en el artículo 85, numeral 4, del Código Orgánico Tributario de 2001,

vigente para ese momento.

Manifestaron que “(...) *si bien es evidente que en la declaración transmitida por el agente aduanal de la contribuyente se declaró un valor superior al del embarque que se estaba reportando (el amparado con el B/L No. MUC20477 y la factura comercial No. 304325), lo cual no ocurrió como producto de un elemento doloso, sino de un error material involuntario que llevó no solo a reportar dichos B/L y factura comercial (que eran los correctos); sino también el B/L No. MUC20476 y la factura comercial Nro. 304326, que amparaban otro embarque que debía ser declarado en forma separada (...)*”. (Sic).

Alegaron que la empresa “*Eduardo Römer, C.A.*”, actuando como agente aduanero en nombre de la accionante, “(...) [puso] *en conocimiento a la Aduana respecto del error involuntario cometido al transmitir la declaración (...)*”. (Interpolado de esta Alzada).

Consideraron que “(...) *la actuación de la recurrente no es producto de dolo, sino de un error de hecho excusable (...)*”, por lo que “(...) *están dados todos los elementos para eximirla de la imposición de la multa por ‘sobrefacturación’ contemplada en el artículo 120, literal b, de la Ley Orgánica de Aduanas (...)*” de 1999, aplicable en razón del tiempo.

Adujeron que “(...) *la Administración Aduanera no aceptó la constitución de la fianza a los fines de retirar la mercancía, por lo que la contribuyente procedió a garantizar el pago de la multa mediante depósito previo por la cantidad de un millón ciento veintisiete mil quinientos veintinueve bolívares con cuarenta y tres céntimos (Bs. 1.127.529,43) en cheque de gerencia librado en fecha 16 de noviembre de 2009, del Banco Nacional de Crédito, ello en virtud de la urgencia de desaduanar la mercancía (...)*”. (Sic).

Por último, sostuvieron que “(...) *la multa impuesta resulta improcedente, y que en consecuencia, la garantía del depósito previo fue constituida indebidamente, siendo que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, solicitaron de este Tribunal se declare la improcedencia de dicha multa impuesta a ‘CERVECERIA POLAR, C.A.’ y se ordene a la Aduana de Puerto Cabello la restitución [del aludido monto] dado en garantía para desaduanar la mercancía (...)*”. (Agregado de esta Sala).

## II DECISIÓN JUDICIAL APELADA

Mediante sentencia definitiva Nro. 1950 dictada el 18 de junio de 2012, el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que le correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el abogado de la contribuyente Cervecería Polar, C.A., con fundamento en lo indicado a continuación:

“(...)

*La presente controversia se circunscribe a determinar la legalidad de la Resolución No. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0432, de fecha 30 de septiembre de 2010, notificada en fecha 28 de octubre de 2010, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, así como del Acta*

de Reconocimiento No. AR-2009-C-5779, de fecha 21 de enero de 2009, emanada de la Aduana Principal de Puerto Cabello del SENIAT, a los fines de pronunciarse esta Juzgadora sobre la procedencia o no de la sanción contemplada en el artículo 120, literal b) de la Ley Orgánica de Aduanas impuesta en materia de Impuestos Aduaneros. Sin embargo, la recurrente plantea las siguientes denuncias: (i) Violación al Procedimiento Legalmente establecido; (ii) Errónea aplicación del artículo 120, literal b), de la Ley Orgánica de Aduanas (Improcedencia de la Multa por la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria - Error de hecho y de derecho excusable-) y; (iii) Consideraciones sobre el depósito previo dado en garantía por la recurrente y su consecuente restitución. (i) Violación al Procedimiento Legalmente establecido.

En lo que respecta al indicado vicio de prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, la recurrente expone que la funcionaria fiscal adscrita a la Aduana Principal de Puerto Cabello del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, no procedió a efectuar el reconocimiento físico y documental de la mercancía, con lo que obvió un paso esencial en el procedimiento consagrado en el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado.

(...)

Ahora bien, vista las normas legales referidas al Reconocimiento de las Mercancías, contempladas en nuestra normativa aduanera, es de observar que en el presente caso, la contribuyente CERVECERIA POLAR, C.A. es notificada del Acta de Reconocimiento No. AR-2009-C-5779, de fecha 21 de enero de 2009, emanada de la Aduana Principal de Puerto Cabello del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, dicha Acta emitida de conformidad con los artículos 49 al 52 de la Ley Orgánica de Aduanas, 155 al 159 de su reglamento y del 63 al 68 del Reglamento Electrónico, siendo los datos contenidos en la declaración de Aduanas los siguientes:

Declaración Única de Aduanas No. C-5779.

Fecha de la declaración y de la presentación: 21/01/2009.

Vehículo porteador y fecha de llegada: CSAV PERU, 11/01/2009.

Documento de Transporte No. MUC020477.

Agente de Aduanas: Eduardo Römer, C.A. Registro MF No. 595.

En cuanto a la motivación técnico legal de la Actuación desplegada por la funcionaria reconocedora MARLUIS GONCALVES, titular de la Cédula de Identidad No. 11.070.093, la misma dejó sentado que ‘una vez realizado el reconocimiento de las mercancías se determinó que al momento de la elaboración y transmisión de la presente Declaración de Aduanas el representante legal de la misma (Agente de Aduanas Eduardo Römer), manifestó un valor de la mercancía errado por un monto superior a su valor real, siendo lo correcto el valor correspondiente a setenta y cuatro mil trescientos cuarenta y uno con sesenta y un Euros (74.34161 EUR)’. La funcionaria reconocedora aplicó la multa establecida en el artículo 120, literal b) de la Ley Orgánica de Aduanas a la mercancía ubicada en la Zona de la Almacenadora Braperca dentro de la Zona Primaria de la Aduana Principal de Puerto Cabello, dando las siguientes recomendaciones:

1. Solicitar la corrección de contra-escritura para que puedan ser eliminadas las partidas demás; es decir, mercancía no correspondiente al presente embarque.
2. Solicitar la corrección de contra-escritura de los kilos declarados de las partidas correspondiente al presente embarque.

3. Solicitar la corrección contra-escritura del valor declarado de las mercancías debido a que su valor es inferior al declarado y corresponde a una sola de las facturas manifestada en el sistema, es decir, factura No. 304325 por un monto de 74.341,61 EUR.

4. Solicitar la corrección de contra-escritura por concepto de multa por un monto de Bs. 1.127.529,43.

Tal Acta de Reconocimiento fue suscrita por la funcionaria antes mencionada con sello húmedo de la Aduana Principal de Puerto Cabello con fecha 10 febrero de 2009.

De los alegatos esgrimidos por el recurrente, vemos como asevera que la funcionaria actuante adscrita a la Aduana Principal de Puerto Cabello, no procedió a efectuar el reconocimiento físico y documental, con lo que obvió un paso esencial en el procedimiento consagrado en el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero.

Cabe destacar por parte de quien decide, que de la foja No. 341 del expediente judicial, se desprende del expediente administrativo consignado por la representación judicial del Fisco Nacional, copia certificada del siguiente resultado donde se evidencia lo siguiente:

WJOB044.LPT 10-FEB-2009 14:21 Page 1 (1)

Modifica Estado Operación Fecha Hora Versión

Original SELECCIÓN ROJO Validación 21/01/2009 16:56:21 1

RE-DIRECCIÓN VERDE Reasignación 21/01/2009 17:31:59 1

VALIDADA Validación 21/01/2009 17:32:12 0

Efectivamente, a través de la presente información plasmada en el cuadro ut supra, se puede observar que el canal de selectividad que le toca al contribuyente de autos al momento de practicar el reconocimiento de las mercancías es el canal ROJO el cual consiste como ya fue mencionado el canal que indica que debe efectuarse el reconocimiento físico y documental, lo que quiere decir que conlleva a la revisión física de las mercancías y su conformidad con la documentación aduanera, es decir, Declaración Única de Aduanas (DUA). Y al haber arrojado el sistema automatizado el canal de selectividad rojo, el Agente de Aduanas de la contribuyente debía presentarle dentro de las cuatro (4) horas siguientes a la asignación de este canal, la documentación anexa que respalda su declaración de aduanas a la funcionaria reconocedora.

Sin embargo, conviene preciso a esta Juzgadora realizar la actuación cronológica de los hechos, a los fines de poder resolver efectivamente el alegato denunciado por el recurrente:

En fecha 11 de enero de 2009, llega al territorio aduanero nacional, el vehículo de transporte 'CSAV PERU', procedente de Alemania, amparado por el conocimiento de embarque No. MUC020477, registrada la Declaración Única de Aduanas bajo el No. 5779 de fecha 21 de enero de 2009, trayendo un lote de mercancía consistente en 'material eléctrico especial para la instalación y puesta en marcha de la línea No. 15 de Cervecería Polar, Planta Centro'.

En fecha 21 de enero de 2009, el Agente Aduanal Eduardo Romel efectúa la transmisión del embarque, siendo que el Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA), arroja el canal de selectividad ROJO, a las 16:56:21 p.m. (es decir, a las 4:56:21 p.m.).

En fecha 21 de enero de 2009, la funcionaria reconocedora efectúa la redirección y reasignación del embarque a través del Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA),



*mediante el canal de selectividad VERDE a las 17:31:59 p.m. (es decir, a las 5:31:59 p.m.).*

*En fecha 21 de enero de 2009, la funcionaria reconocedora efectúa la Validación del embarque a través del Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA), a las 17:32:12 p.m. (es decir, a las 5:32:12 p.m.).*

*En fecha 21 de enero de 2009, el Agente Aduanal Römer Eduardo, hizo entrega en la Unidad de Confrontación de la Aduana Principal de Puerto Cabello, la Declaración Única de Aduanas a las 5:50 p.m.*

*En fecha 27 de enero de 2009, el Agente Aduanero Eduardo Romel, consignó una comunicación dirigida al ciudadano Gerente de la Aduana Principal de Puerto Cabello, recibida por este Organismo bajo el No. 003014, a los fines de poner en conocimiento del error involuntario al momento de realizar la transmisión del embarque.*

*En fecha 10 de febrero de 2009, el recurrente fue notificado del Acta de Reconocimiento No. AR2009 C-5779 del 21 de enero de 2009.*

*En fecha 28 de octubre de 2010, fue notificado el recurrente de la Resolución No. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0432, de fecha 10 de septiembre de 2010.*

*Como bien se desprende de la relación cronológica efectuada por este Tribunal queda plenamente evidenciado que la Funcionario Reconocedora adscrita a la Aduana Principal de Puerto Cabello, no efectuó el reconocimiento físico y documental de las mercancías, por cuanto desde el momento en que el Agente Aduanal efectuara la transmisión del embarque -21 de enero de 2009-, siendo que el Sistema Aduanero Automatizado, arrojara el canal de selectividad ROJO, a las 16:56:21 p.m. (es decir, a las 4:56:21 p.m.), esta misma funcionaria realizara la re-dirección del embarque al canal de selectividad VERDE, a las 17:31:59 p.m. (es decir, a las 5:31:59 p.m.). Por lo que, no entiende quien aquí decide cómo si el canal de la selectividad arroja el color ROJO, la funcionaria fiscal aduanera efectúa la redirección de la mercancía embarcada al canal de selectividad VERDE, en tan cortos minutos, cuando debió fue proceder al reconocimiento físico y documental de las mercancías, más aún cuando redirecciona el embarque al canal de selectividad VERDE ni siquiera tenía en sus manos la Declaración Única de Aduanas, ya que, se evidencia que el agente aduanero entrega a la Unidad de Confrontación de la Aduana Principal de Puerto Cabello la Declaración Única de Aduanas (DUA) a las 5:50 p.m.*

*Aunado a lo anterior, en el supuesto dado en el presente caso, cuando el Sistema Aduanero Automatizado arroja el canal de selectividad ROJO, debe proceder el funcionario reconocedor al reconocimiento físico y documental de las mercancías; y en el caso que dicho funcionario redirecciona el embarque al canal de selectividad VERDE, es porque efectivamente realizó el reconocimiento físico y documental de las mercancías objeto de embarque, lo que quiere decir que todo lo declarado por el Agente de Aduanas se corresponde con el físico de la mercancía, por lo que conllevaría a la emisión de la Planilla de Liquidación de Gravámenes. Más aun cuando el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado, en el artículo 62 en su último párrafo estipula que cuando el canal de selectividad asignado sea amarillo o rojo el sistema no emitirá el respectivo boletín de liquidación para los actos de introducción o el número de validación para la extracción de mercancías del territorio nacional.*

*A pesar de que la funcionaria reconocedora de la Aduana, tuvo en sus manos la Declaración Única de Aduanas (DUA) No. 5779 -a las 5:50 p.m. de el día 21 de enero de 2009- se evidencia que ya ella había redireccionado el embarque al canal de selectividad VERDE aproximadamente veinte minutos antes -17:31:59 p.m. (es decir, 5:31:59 p.m.)-, por lo que el sistema al ser redireccionado al canal mencionado y ser validado el*

*embarque a las 17:32:12 p.m. (es decir, a las 5:32:12 p.m.), el sistema para ese momento había emitido la Planilla de Liquidación de Gravámenes.*

*Aunado a lo antes expuesto no entiende esta Juzgadora cómo la Aduana Principal de Puerto Cabello, en fecha 10 de febrero de 2009, le notifica al recurrente el Acta de Reconocimiento No. AR2009 C-5779, en el cual se le informa de la imposición de una multa de conformidad con lo previsto en el artículo 120 literal b) de la Ley Orgánica de Aduanas, en el que supuestamente la funcionaria reconocedora adscrita a la mencionada Aduana, había realizado el reconocimiento de las mercancías, cuando ya para la fecha en que el Agente Aduanero Eduardo Romel realizó la transmisión del embarque arrojando el canal de selectividad ROJO -21 de enero de 2009- la funcionaria aduanera había validado ese mismo día el embarque redireccionando al canal de selectividad a VERDE, por lo que se evidencia que la funcionaria aduanera no cumplió con el procedimiento legalmente establecido ya que no realizó el reconocimiento físico y documental a la que estaba obligada por ley, en consecuencia, el Acta de Reconocimiento impugnada se encuentra viciada de nulidad absoluta y por vía de consecuencia la Resolución No. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0432, de fecha 30 de septiembre de 2010, conforme lo previsto en el artículo 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos concatenado con el artículo 240, numeral 4 del Código Orgánico Tributario. Y ASÍ SE DECLARA.*

*Ahora bien, este Tribunal Superior atendiendo al criterio emanado de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, caso: Industria Azucarera Santa Clara C.A., en el sentido de que en virtud de las amplias facultades de control de la legalidad que han sido conferidas a los jueces contencioso tributarios, pueden éstos confirmar actos administrativos, modificarlos o revocarlos, sin que ello constituya violación del principio dispositivo que rige en el procedimiento civil ordinario, regulado en nuestro ordenamiento positivo por el artículo 12 del Código de Procedimiento Civil, según el cual ‘Los jueces tendrán por norte de sus actos la verdad, que procurarán conocer en los límites de su oficio. En sus decisiones el Juez debe atenerse a las normas de derecho, a menos que la Ley lo faculte para decidir con arreglo a la equidad. Debe atenerse a lo alegado y probado en autos, sin poder sacar elementos de convicción fuera de éstos, ni suplir excepciones o argumentos de hecho no alegados ni probados’.*

*Con fundamento a lo expresado, la labor del juez contencioso tributario está orientada fundamentalmente por el principio inquisitivo, el cual le faculta, entre otras circunstancias, a corregir irregularidades con base al principio del control de la legalidad y del orden público, específicamente en la situación jurídica bajo estudio, cuando este órgano jurisdiccional observa del análisis pormenorizado a los autos que componen el presente Asunto, que el Agente de Aduanas Eduardo Romel, el día 27 de enero de 2009, dirige una comunicación a la Gerente de la Aduana Marítima de Puerto Cabello, el cual fue recibida por esta Aduana bajo el No. 003014, que riela inserta en el expediente judicial en la foja No. 329, el cual notifica ‘(...) acudimos a su digno despacho en nombre de nuestro representado los Sres. Cervecería Polar, C.A. con la finalidad de explicarlo siguiente: El día 11 de enero de 2009 arribó a puerto una carga contentiva de piezas consignada a nuestro representado antes mencionado amparado con el BL house No. MUC020477 y la factura comercial No. 304325. El hecho es que para el día 21 de enero de 2009, se realiza la transmisión del embarque al sistema sidunea arrojando el color de selectividad Rojo. Notificamos que nosotros por error involuntario al momento de la transmisión aplicamos para dicho embarque las facturas comerciales Nos. 304325 y 304326 debiendo esta última ser declarada bajo otro embarque y amparado con el BL house No. MUC020476. Por lo antes planeado agradecemos que por favor se nos realice la contraescritura a dicho documento a fin de que nosotros podamos transmitir la factura comercial No. 304326 con su BL respectivo. Anexamos borrador de la DUA de cómo se debe realizar la respectiva*

*contraescritura (...)', situación que no fue observada por la funcionaria reconocedora cuando días después notifica a la contribuyente de autos, de la imposición de una multa a través del Acta de Reconocimiento No. AR2009 C-5779, en fecha 10 de febrero de 2009, en el que no toma en consideración la comunicación dirigida a la Aduana.*

*Si bien es cierto, en la Declaración Única de Aduanas C-5779, hubo una inconsistencia debido a que el Agente de Aduanas Eduardo Romel, en el Documento de Transporte MUC020477 incluye dos facturas comerciales Nos. 304325 y 304326, siendo la correcta únicamente la No. 304325, situación que efectivamente acarrearía un valor de la mercancía errado por un monto superior a su valor real, acarreando efectivamente la multa establecida en el artículo 120, literal b) de la Ley Orgánica de Aduanas, no es menos cierto que la Aduana Principal de Puerto Cabello, hizo caso omiso de la comunicación dirigida a la Gerente de esta Aduana a los fines de informarle sobre lo que había pasado al momento de realizar la transmisión del embarque, la cual fue la propia contribuyente de autos que puso en conocimiento a la Aduana antes mencionada de lo sucedido en fecha 21 de enero de 2009, por lo que tal hecho se corresponde a la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios invocada por el recurrente de marras, al momento de la interposición de su recurso jerárquico en el que se evidencia que la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria al momento de emitir su decisión tampoco toma en consideración la comunicación anotada bajo el No. 003014, de fecha 27 de enero de 2009, más aún cuando en ella reposa el expediente administrativo del contribuyente de autos.*

*Tal circunstancia eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios la cual igualmente fue invocada en sede judicial, se encuentra inmersamente relacionada con el error de hecho excusable prevista en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario, por lo que observa este Tribunal que para que opere el error de hecho o de derecho excusable como una circunstancia eximente de responsabilidad penal, es preciso que se cumplan tres condiciones a saber; i) la existencia de una cláusula legal de justificación, ii) la configuración fáctica del error, y por último, iii) la demostración de su inevitabilidad.*

*En relación con el primero de los requisitos mencionados (la existencia de la cláusula legal de justificación), encontramos que la misma se encontraba establecida en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario, el cual establecía lo siguiente:*

*(...)*

*Ahora bien, vemos como la recurrente de marras alegó la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios, amparado bajo la prueba de la comunicación recibida bajo el No. 00314 de fecha 27 de enero de 2009, que fue dirigida a la Gerente de la Aduana de Puerto Cabello, seis días después de realizada la transmisión del embarque efectuado en fecha 21 de enero de 2009, en el que pone en conocimiento a la Administración Tributaria del error material involuntario que había cometido en aquella oportunidad el Agente de Aduanas Eduardo Romel, solicitando a la Aduana se realizara la contraescritura del documento respectivo (DUA), por lo que efectivamente demuestra la excusabilidad de su conducta ya que actúa de buena fe al hacer del conocimiento de la Administración Tributaria Aduanera para que procediera de conformidad con la ley a realizar la contraescritura respectiva a los fines de poder transmitir la factura comercial No. 304326 bajo otro embarque, situación ésta que demuestra por demás que en el desempeño de sus obligaciones legales y reglamentarias su actuación no se debió a un supuesto de culpa que le fuera imputable, en consecuencia, se declara procedente la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios. Y ASÍ SE DECIDE.*

*Cabe advertir, que si la Administración Aduanera hubiera tomado en consideración la comunicación dirigida a la Aduana Principal de Puerto Cabello por parte del Agente Aduanal Eduardo Romel, otro hubiera sido el resultado de las actuaciones por parte de*

*este órgano administrativo; pero como se evidencia del presente caso y de la revisión efectuada a los autos, en ningún momento se le dio respuesta a la comunicación anotada bajo el No. 003014 de fecha 27 de enero de 2009, sino que para sorpresa de la contribuyente fue notificada de la imposición de una multa a través de un acta de reconocimiento cuando a los pocos días de la transmisión del embarque notifica del error material involuntario cometido a la Aduana Principal de Puerto Cabello.*

*Este Tribunal en vista de que fuera otorgada precedentemente la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios, referida al error de hecho excusable, conviene preciso quien aquí decide señalar que la recurrente pagó la sanción de Liquidación de Tributos Nacionales bajo el No. de Expediente 2010500405779, la cantidad de*

*Bs. 1.128.224,35, pago realizado en efectivo a la Aduana Principal de Puerto Cabello, a través de la Planilla de Pago Forma 99081 No. 1094691388, que se evidencia de la copia simple de la Planilla, la cual riel inserta en el folio No. 132, del expediente judicial, en consecuencia, se le ordena a la Aduana considerar un crédito a favor de la contribuyente Cervecería Polar, C.A. la cantidad de UN MILLÓN CIENTO VEINTIOCHO MIL DOSCIENTOS VEINTICUATRO BOLÍVARES CON TREINTA Y CINCO CÉNTIMOS (Bs. 1.128.224,35), en virtud, de la declaratoria de nulidad de la resolución recurrida y por vía de consecuencia el Acta de Reconocimiento No. AR2009 C-5779 del 21 de enero de 2009 notificada a la recurrente en fecha 10 de febrero de 2009. Y ASÍ SE DECLARA.*

#### **DISPOSITIVA**

*Con fundamento en la motivación anterior, [se] DECLARA:*

*1. CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por los (...) Apoderados Judiciales de la Sociedad Mercantil 'CERVECERÍA POLAR, C.A.', (...) contra: el acto administrativo contenido en la Resolución No. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0432, de fecha 30 de septiembre de 2010, notificada en fecha 28 de octubre de 2010, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria,*

*2. SE ANULA la Resolución No. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0432, de fecha 30 de septiembre de 2010, notificada en fecha 28 de octubre de 2010, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria y por vía de consecuencia el Acta de Reconocimiento No. AR2009 C-5779, conforme a lo expuesto en el presente fallo,*

*3. SE ORDENA a la Aduana Principal de Puerto Cabello, considerar un crédito a favor de la contribuyente Cervecería Polar, C.A. la cantidad de Un Millón Ciento Veintiocho Mil Doscientos Veinticuatro Bolívares con Treinta y Cinco Céntimos (Bs. 1.128.224,35), en razón de lo expuesto en la presente decisión, y; (...)" (Sic). (Agregado por esta Alzada).*

### **III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN**

La abogada María Flor Sequera, ya identificada, actuando en representación del Fisco Nacional, fundamentó la apelación ejercida en las razones siguientes:

Manifestó que la sentenciadora de mérito al dictar la sentencia incurrió en el "(...) vicio de falso supuesto de hecho y de derecho, ya que parte de la errónea suposición de que la funcionaria [actuante] no practicó el reconocimiento físico y documental de la mercancía importada, (...) con lo cual obvió un paso esencial en el

*procedimiento consagrado en el Reglamento parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado (...)*". (Corchete de esta Alzada).

Destacó que a la mercancía "*(...) le fue asignada por el Sistema Aduanero Automatizado, el canal de selectividad rojo, lo que implicó su reconocimiento físico y documental, que consiste en el procedimiento de verificar los documentos que legalmente amparan la mercancía y la comprobación física de las mismas, en el recinto o almacén donde estas se encontraban depositadas (...)*". (Sic).

Agregó que "*(...) efectuado el Acto de Reconocimiento por el funcionario reconecedor resultó que el valor declarado en aduanas fue de cuatrocientos cincuenta y siete mil trescientos sesenta y cinco euros con ochenta y cinco céntimos (457.365,85 EUR.), es decir un valor muy superior al valor real, siendo lo correcto haber declarado setenta y cuatro mil trescientos cuarenta y un euros con sesenta y un céntimos (74.341, 61 EUR.), por lo que se procedió a rectificar el valor de aduanas, y a imponer la sanción consagrada en el artículo 120, literal b, segundo aparte de la Ley Orgánica de Aduanas (...)*". (Sic).

Por otro lado, invocó que la sentencia impugnada adolece del "*(...) vicio de falso supuesto de hecho y de derecho al declarar procedente la eximente de responsabilidad penal por error de hecho excusable (...)*".

Manifestó que "*(...) la recurrente admitió haber declarado como valor de las mercancías, una cantidad superior a la que le correspondía efectivamente, siendo, por tanto, una consecuencia lógica-jurídica de la procedencia del ajuste al valor de la mercancía declarada, que la Administración Aduanera procediera a sancionar a la contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 120, literal b, de la Ley Orgánica de Aduanas (...)*". (Sic).

Sostuvo que la accionante "*(...) no demostró, a lo largo de este proceso judicial, el error de hecho excusable (...), [ni] se evidencia haber desplegado una conducta normal, razonable y diligente (...) al momento de efectuar su declaración ante la Aduana principal de Puerto Cabello (...)*"; ya que se limitó a señalar que *EDUARDO ROMER, C.A. actuando como agente aduanal en nombre de [su] representada, quien pone en conocimiento a la Aduana acerca del error involuntario cometido al transmitir la declaración (...)*". (Sic). (Agregados de esta Sala).

Por último, reiteró que la incorrecta declaración realizada por la empresa recurrente "*(...) no se debió a un error de hecho que le es excusable (...)*", por lo que -a su juicio- resulta procedente la aplicación de la multa prevista en el artículo 120, literal b del aludido Texto de la especialidad.

#### IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

La representante judicial de la empresa Cervecería Polar, C.A. presentó escrito de contestación a los fundamentos de la apelación ejercida por el Fisco Nacional, en los términos siguientes:

Respecto al vicio de falso supuesto al declarar la nulidad del acto impugnado por violación a la garantía constitucional del debido proceso, advirtió que la representante en juicio de la República "*(...) no logró desvirtuar las conclusiones contenidas en la sentencia de instancia. Convenientemente (...) omita mencionar las*

*pruebas evacuadas por la recurrente debidamente valoradas por el Tribunal a quo, de las cuales se desprende de manera contundente que la funcionaria reconocedora ignoró el canal de selectividad asignado por el Sistema Aduanero Automatizado ('SIDUNEA') al embarque de **CERVECERÍA POLAR, C.A.** y direccionó el mismo del canal rojo asignado al canal verde en cuestión de minutos, sin practicar el reconocimiento físico y documental exigido por la propia normativa (...)*". (Sic).

Alegó que "(...) *la Aduana de Puerto Cabello no cumplió con todos los pasos requeridos como parte del proceso de reconocimiento aduanero (...)*". (Sic).

En cuanto a la eximente de responsabilidad penal tributaria relativa al error de hecho excusable, sostuvo que la empresa accionante "(...) *no tuvo la intención alguna de engañar o defraudar al Fisco Nacional, sino que su declaración por un monto superior al valor que realmente correspondía a las mercancías en proceso de nacionalización aduanera, fue simplemente un error. La ausencia de dolo resulta clara, dado que fue la propia contribuyente quien informó a la Aduana el error cometido mucho antes de que se notificara la imposición de la multa (...)*". (Sic).

## V

### CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de la apelación interpuesta por la representación en juicio del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 1950 de fecha 18 de junio de 2012, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante la cual se declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil Cervecería Polar, C.A.

Vistos los términos en que fue dictado el fallo recurrido así como las objeciones formuladas por la apoderada judicial de la República en la fundamentación de la apelación y la contestación de la recurrente, observa esta Alzada que la controversia planteada en el caso bajo examen se circunscribe a decidir lo siguiente: **(i)** el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho por la "(...) *errónea suposición de que la funcionaria [actuante] no practicó el reconocimiento físico y documental de la mercancía importada, (...) con lo cual obvió un paso esencial en el procedimiento consagrado en el Reglamento parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado (...)*" y **(ii)** la procedencia o no de la eximente de responsabilidad penal tributaria referida al error de hecho excusable, prevista en el artículo 85, numeral 4, del Código Orgánico Tributario de 2001. (Agregado de esta Alzada).

Delimitada así la *litis*, pasa esta Máxima Instancia a decidir y al efecto observa:

#### **i) Vicios de Falso Supuesto de hecho y de derecho.**

Manifestó la apoderada judicial de la República que la sentenciadora de mérito al dictar la sentencia incurrió en el "(...) *vicio de falso supuesto de hecho y de derecho, ya que parte de la errónea suposición de que la funcionaria [actuante] no practicó el reconocimiento físico y documental de la mercancía importada, (...) con*

lo cual obvió un paso esencial en el procedimiento consagrado en el Reglamento parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado (...)" (Sic).

Destacó que la "(...) mercancía le fue asignada por el Sistema Aduanero Automatizado, el canal de selectividad rojo, lo que implicó su reconocimiento físico y documental (...)" lo cual efectuado el mismo (...) resultó que el valor declarado en aduanas fue de cuatrocientos cincuenta y siete mil trescientos sesenta y cinco euros con ochenta y cinco céntimos (457.365,85 EUR.), es decir un valor muy superior al valor real, siendo lo correcto haber declarado setenta y cuatro mil trescientos cuarenta y un euros con sesenta y un céntimos (74.341,61 EUR.), por lo que se procedió a rectificar el valor de aduanas, y a imponer la sanción consagrada en el artículo 120, literal b, segundo aparte de la Ley Orgánica de Aduanas (...)" (Sic).

Planteado lo anterior, esta Máxima Instancia observa del texto de la sentencia apelada que el *a quo*, indicó:

*"(...) no entiende (...) cómo la Aduana Principal de Puerto Cabello, en fecha 10 de febrero de 2009, le notifica al recurrente el Acta de Reconocimiento No. AR2009 C-5779, en el cual se le informa de la imposición de una multa de conformidad con lo previsto en el artículo 120 literal b) de la Ley Orgánica de Aduanas, en el que supuestamente la funcionaria reconocedora adscrita a la mencionada Aduana, había realizado el reconocimiento de las mercancías, cuando ya para la fecha en que el Agente Aduanero Eduardo Romel realizó la transmisión del embarque arrojando el canal de selectividad ROJO -21 de enero de 2009- la funcionaria aduanera había validado ese mismo día el embarque redireccionando al canal de selectividad a VERDE, por lo que se evidencia que la funcionaria aduanera no cumplió con el procedimiento legalmente establecido ya que no realizó el reconocimiento físico y documental a la que estaba obliga por ley, en consecuencia, el Acta de Reconocimiento impugnada se encuentra viciada de nulidad absoluta y por vía de consecuencia la Resolución No. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0432, de fecha 30 de septiembre de 2010, conforme lo previsto en el artículo 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos concatenado con el artículo 240, numeral 4 del Código Orgánico Tributario (...)" (Sic).*

En orden a lo anterior, esta Máxima Instancia estima necesario analizar los trámites y procedimientos comunes al proceso de desaduanamiento de las mercancías independientemente de la operación aduanera de que se trate (Importación, exportación y tránsito) o del Régimen especial a que se encuentre sometida contenidas en la Ley Orgánica de Aduanas y sus Reglamentos.

Es menester señalar que cualquiera que sea la operación aduanera que se verifique en el territorio aduanero nacional, es decir, que se introduzca, extraiga o estén en tránsito en el país, es necesario someterla al control de la Aduana de la jurisdicción respectiva, control que ejecuta ésta para determinar el régimen jurídico a que está sometida la mercancía y exigir el pago de los tributos respectivos, el cual requiere del cumplimiento del procedimiento establecido en la Ley Orgánica de Aduanas para que quién acredite la propiedad de la mercancía pueda disponer de ella; entendiéndose que en materia de aduanas la propiedad se obtiene por medio de la declaración. La disposición de la mercancía a que se hace referencia es la posibilidad de utilizarla por haber sido introducida legalmente al país. (*Vid.*, sentencia Nro. 00030 del 10 de diciembre de 2007, caso: *Pdvsa Petróleo, S.A.*).

Así, los trámites y procedimientos comunes del desaduanamiento son:

- 1.- La Declaración de Aduanas
- 2.- Confrontación y recepción de documentos
- 3.- Reconocimiento
- 4.- Liquidación de gravámenes
- 5.- Pago
- 6.- Retiro de la mercancía.

En conexión a lo anterior, pasa la Sala a analizar en el presente caso el procedimiento relativo a la Declaración de aduanas, verificación y reconocimiento de las mercancías.

Con respecto a la declaración objeto de la operación aduanera de que se trate, es necesario señalar que con ella se inicia el proceso de desaduanamiento, toda vez que la declaración es un trámite que debe cumplir el interesado mediante la presentación de los documentos establecidos en la Ley para cada operación, es así como la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, aplicable en razón del tiempo, prevé en su artículo 30 textualmente lo siguiente:

*“Artículo 30.- Las mercancías objeto de operaciones aduaneras deberán ser declaradas a la aduana por quienes acrediten la cualidad jurídica de consignatario, exportador o remitente, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su ingreso a las zonas de almacenamiento debidamente autorizadas, según el caso, mediante la documentación, términos y condiciones que determine el Reglamento (...)”.*

Por su parte, el reconocimiento se encuentra previsto en los artículos 49, 50, 51 y 52 del mencionado Texto Orgánico, que prevé lo que de seguidas se transcribe:

*“Artículo 49.- El reconocimiento es el procedimiento mediante el cual se verifica el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el régimen aduanero y demás disposiciones legales a las que se encuentra sometida la introducción o la extracción de las mercancías declaradas por los interesados, conforme a la documentación exigida por esta Ley y su Reglamento para la aplicación de ese régimen (...)”.*

*“Artículo 50.- Cuando fuere procedente, formarán parte del reconocimiento las actuaciones de verificación de la existencia y estado físico de los efectos de la documentación respectiva, de identificación, examen, clasificación arancelaria, restricciones, registros u otros requisitos arancelarios, determinación del valor en aduana, certificados de origen, medida, peso y contaje de las mercancías, a que hubiere lugar.*

*Podrá realizarse el reconocimiento documental o físico de la totalidad de los documentos que se presenten ante la aduana (...)”.*

*“Artículo 51.- El reconocimiento se efectuará a los fines de su validez, con la asistencia del funcionario competente, quien tendrá el carácter de Fiscal Nacional de Hacienda (...)”.*

*“Artículo 52.- Concluido el reconocimiento documental y/o físico, según sea el caso, se dejará constancia de las actuaciones cumplidas, de las objeciones de los interesados, si las hubiere, y de los resultados del procedimiento. No será necesario levantamiento de acta de reconocimiento cuando no hubieren surgido objeciones en el procedimiento respectivo, bastando la firma y el sello del funcionario competente. En caso de objeciones, el acta*



*deberá ser suscrita por los comparecientes y uno de sus ejemplares se entregará al interesado al concluir el acto”.*

De la normativa transcrita se desprende las actuaciones que forman parte del reconocimiento documental que realizan los funcionarios reconocedores de la aduana, como son:

- 1.- Verificación que la información suministrada esté conforme y que la documentación consignada por el interesado cumpla con todos los requisitos legalmente establecidos para la operación aduanera de que se trate.
- 2.- Examen de la información técnica y comercial relativas al valor de las mercancías en aduana.
- 3.- Revisión de la clasificación arancelaria.
- 4.- Análisis de la documentación necesaria que respalde la liberación de gravámenes (exoneración, exención o régimen aduanero preferencial de ser el caso).

Asimismo, prevé la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, aplicable en razón del tiempo, que la Administración Aduanera en ejercicio de la potestad aduanera puede realizar el procedimiento del reconocimiento mediante el cual el jefe de la oficina aduanera verifica el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el régimen aduanero y demás disposiciones legales a las que se encuentra sometida la importación (o exportación) de las mercancías declaradas, cuya validez exige para realizarlo, la presencia del funcionario competente. Puede ordenarse, de conformidad con la ley, más de un reconocimiento sobre la misma mercancía, a discreción del funcionario competente o a solicitud del importador, exportador, consignatario o remitente. Hecha la solicitud por el interesado, el Jefe de la Oficina Aduanera ordenará el nuevo reconocimiento dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de la recepción de la solicitud. Contra el resultado del reconocimiento, podrá el consignatario, exportador o remitente interponer el recurso jerárquico. (*Vid.*, sentencia de la Sala Constitucional Nro. 2186 de fecha 12 de septiembre de 2002, caso: *Claudio Alejandro Medina Morales*).

Por otra parte, observa la Sala que el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 37.967 del 25 de junio de 2004, establece en su Sección Segunda lo concerniente a la Selectividad, en los términos siguientes:

*“Artículo 60.- La selectividad consiste en un mecanismo totalmente automático basado en un programa informático a través del cual se establece cuales son los canales de selectividad para el reconocimiento electrónico, documental o físico”.*

*“Artículo 61.- La Administración Aduanera y Tributaria es la encargada en establecer los criterios de selectividad que deberá contener el módulo respectivo, conforme a los cuales el sistema aduanero automatizado asignará el canal correspondiente”.*

*“Artículo 62.- Los canales de selectividad, contenidos en el sistema aduanero automatizado son los siguientes:*

*Verde: Es el canal mediante el cual se realiza el reconocimiento electrónico, a los fines de imprimir el boletín de liquidación para los actos de introducción o el número de validación para la extracción de mercancías, para efectuar el pago de los gravámenes aduaneros y*

demás tributos correspondientes cuando sea procedente, permitiendo el retiro de las mercancías de la zona aduanera sin reconocimiento documental o físico.

**Amarillo:** Es el canal asignado por el sistema que indicará que debe efectuarse el reconocimiento documental, que consiste en la verificación e identificación de la documentación aduanera legalmente exigible que soporta la declaración transmitida electrónicamente, a los fines de comprobar la exactitud de los datos contenidos en la misma y los aspectos relativos a la clasificación arancelaria, origen, identificación de la mercancía, aplicación de impuestos, tasas y contribuciones, cuando fueren procedentes, así como restricciones, registros u otros requisitos, la valoración y toda la documentación que la respalda, según el caso. El sistema de manera automática seleccionará el funcionario competente que deba realizarlo.

**Rojo:** Es el canal asignado por el sistema que indicará que debe efectuarse el reconocimiento físico y documental en el que se realizan las funciones de verificación contempladas en el canal amarillo, la revisión física de las mercancías, existencia, estado físico, identificación, examen, siglas, número de precintos de los contenedores, cantidad, calidad, peso, medida, origen, procedencia, marcas, número de bultos, aplicación de impuestos, tasas y contribuciones, cuando fueren procedentes, así como restricciones, registros y cualquier otra circunstancia que permita la correcta clasificación arancelaria y el valor en aduana de las mercancías, y su conformidad con la documentación aduanera legalmente exigible que soporta la declaración transmitida electrónicamente. El sistema de manera automática seleccionará el funcionario que deba realizarlo.

Cuando el canal de selectividad asignado sea amarillo o rojo el sistema no emitirá el respectivo boletín de liquidación para los actos de introducción o el número de validación para la extracción de mercancías del territorio nacional, y se procederá de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 49 de este Reglamento. Siendo que este párrafo contempla que cuando el canal de selectividad asignado sea amarillo o rojo el agente de aduanas deberá presentarse en la Oficina Aduanera respectiva con la declaración y la documentación anexa que la respalda dentro de las cuatro (4) horas hábiles siguientes a la asignación del canal correspondiente, a los fines de realizar el reconocimiento respectivo”.

“**Artículo 68.** Si el reconocimiento documental o físico de las mercancías no resultare conforme, el funcionario reconocedor procederá a realizar las modificaciones a que hubiere lugar en los datos de la declaración en el módulo respectivo del sistema aduanero automatizado de conformidad con lo establecido en el , artículo 48 de este Reglamento, a los fines de emitir el boletín de liquidación para los actos de introducción o efectuar la validación respectiva cuando se trate de la extracción de mercancías del territorio nacional.

En caso de objeciones del funcionario reconocedor en el reconocimiento documental, procederá a redirigir el canal de selectividad en el sistema aduanero automatizado a los fines de la realización del reconocimiento físico y documental, previo informe y aprobación del funcionario competente.

Podrán efectuarse nuevos reconocimientos por orden del Jefe de la Oficina Aduanera o a solicitud del consignatario, exportador o remitente, o sus representantes legales. Dicha solicitud deberá realizarse dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha del reconocimiento o de la validación para el caso de reconocimiento electrónico”.

Vista la normativa precedentemente citada, esta Máxima Instancia observa que el mencionado sistema aduanero automatizado funge de herramienta para el trámite y control de las mercancías de curso internacional, en el ejercicio de la antes desarrollada potestad aduanera de la Administración.

Ahora bien, en la utilización del referido sistema automatizado, los usuarios deben emplear el módulo correspondiente para la transmisión electrónica de información referida a la desconsolidación, a fin de que la Administración Aduanera verifique los datos transmitidos y efectúe el análisis de riesgos aplicando los criterios de selectividad (tipo de mercancía, país de procedencia, consignatario, auxiliares aduaneros participantes en la operación aduanera, etc.). [Vid., sentencia de esta Superioridad N° 01635 de fecha 3 de diciembre de 2014, caso: *Exposiciones y Transportes, S.A. (Expotran)*].

En sintonía con lo indicado, se observa que el canal de selectividad de color rojo, de conformidad con el artículo 62 del Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado es el canal asignado por el sistema que indica que debe efectuarse el reconocimiento físico y documental en el que se realizan las funciones de verificación contempladas en el canal amarillo (reconocimiento documental) y la revisión física de las mercancías, existencia, estado físico, identificación, examen, siglas, número de precintos de los contenedores, cantidad, calidad, peso, medida, origen, procedencia, marcas, número de bultos, aplicación de impuestos, tasas y contribuciones, cuando fueren procedentes; así como restricciones, registros y cualquier otra circunstancia que permita la correcta clasificación arancelaria y el valor en aduana de las mercancías, y su conformidad con la documentación aduanera legalmente exigible que soporta la declaración transmitida electrónicamente.

Asimismo, cuando el sistema arroja el canal rojo, no se emite el boletín de liquidación para los actos de introducción al territorio aduanero, y en consecuencia, el agente de aduanas respectivo debe presentarse en la oficina aduanera ante la cual se efectúa el trámite con la Declaración Única de Aduanas y toda la documentación que ampara la importación con el fin de que se realice el reconocimiento físico y documental.

Por su parte, el canal de selectividad verde (correspondiente al denominado reconocimiento electrónico), consiste en que la referida declaración fue aceptada en todas sus partes, por lo que se debe imprimir el boletín de liquidación conforme al cual se procedería al pago de los tributos relacionados con la operación aduanera.

Precisado lo anterior, esta Alzada observa de la revisión exhaustiva de las actas que conforman el expediente lo siguiente:

Arribaron a la Aduana Principal de Puerto Cabello el día 11 de enero de 2009 a bordo del vehículo “CSAV PERU”, dos (2) cargamentos amparados por los siguientes documentos:

“(…)”

	<i>B/L</i>	<i>Factura Comercial</i>
<i>Embarque 1</i>	<i>MUC02477</i>	<i>304325</i>
<i>Embarque 2</i>	<i>MUC02476</i>	<i>304326</i>

(…)”.

El 21 de enero de 2009, se evidencian los hechos siguientes:

*i)* el Agente Aduanal Eduardo Römer, C.A. efectúa la transmisión del manifiesto de carga a través del Sistema Aduanero Automatizado SIDUNEA, consistente en la mercancía descrita como “*material eléctrico*”

*especial para la instalación y puesta en marcha de la línea Nro. 15 de Cervecería Polar, Planta Centro*”, declarando dos embarques distintos, cada uno amparado por sus correspondientes Bill of Lading y factura comercial antes indicados, con una tarifa *ad valorem* de 15%, lo cual arrojó el canal de selectividad ROJO, a las 16:56:21 p.m. (es decir, a las 4:56:21 p.m.).

**ii)** el funcionario reconocedor efectúa la redirección y reasignación del embarque a través del Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA), mediante el canal de selectividad VERDE a las 17:31:59 p.m. (es decir, a las 5:31:59 p.m.), y le otorga la Validación del embarque a través del aludido Sistema Aduanero, a las 17:32:12 p.m. (5:32:12 p.m.), lo cual consta en el folio 341 del expediente.

**iii)** El representante de la recurrente hizo entrega en la Unidad de Confrontación de la Aduana Principal de Puerto Cabello de la Declaración Única de Aduanas a las 5:50 p.m.

Posteriormente, en fecha 27 de enero de 2009, el representante de la empresa recurrente dirigió una comunicación al Gerente de la Aduana Principal de Puerto Cabello, en la cual manifestó que *“espontáneamente había incurrido en un error involuntario al momento de la transmisión, indicando que había aplicado para dicho embarque las facturas comerciales Nros. 304325 y 304326 debiendo esta última ser declarada bajo otro embarque y amparado con el BL house Nro. MUC020476 (...)”*. (Folio 80)

Igualmente, se constata que en fecha 10 de febrero de 2009, el funcionario reconocedor levanta el Acta de Reconocimiento N° AR2009C-5779, en la cual expresa lo siguiente: *“(...) Una vez realizado el reconocimiento de las mercancías se determinó que al momento de la elaboración y transmisión de la presente Declaración de Aduanas el representante legal de la misma ‘Agente de Aduanas Eduardo Romer’, manifestó una valor de la mercancía errado por un monto superior a su valor real, siendo lo correcto el valor correspondiente a setenta y cuatro mil trescientos cuarenta y uno con sesenta y un Euros (74.341,61 EUR) (...)”*. (Sic).

En este contexto y concatenando los hechos narrados anteriormente con las normas citadas, se observa que ciertamente la accionante incurrió en un error al momento de efectuar la declaración de aduana, sin embargo la Administración Aduanera violó el derecho a la defensa y debido proceso de la empresa recurrente, por cuanto el funcionario actuante redireccionó el canal de selección rojo al color verde, sin haber efectuado el reconocimiento físico y documental de la mercancía de acuerdo a los artículos 49 al 52 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, vigente para ese momento.

Por tanto, esta Máxima Instancia estima que el Juez *a quo* no incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho al decidir que la Administración Aduanera no cumplió con el procedimiento establecido para efectuar el reconocimiento de la mercancía, fundamentándolo en que el funcionario fiscal no tuvo tiempo para realizar el aludido procedimiento al redireccionar *“el embarque al canal de selectividad VERDE aproximadamente veinte minutos antes -17:31:59 p.m. (es decir, 5:31:59 p.m.)-* [de presentar la Declaración Única de Aduana] *por lo que (...) al ser redireccionado al canal mencionado y ser validado el embarque a las 17:32:12 p.m. (es decir, a las 5:32:12 p.m.), el sistema para ese momento había emitido la Planilla de Liquidación de Gravámenes”*. (Agregado de esta Sala).

Toda vez que habiendo sido declarada la violación al derecho a la defensa y al debido proceso, lo cual conlleva a la nulidad del acto impugnado se hace innecesario pronunciarse sobre la circunstancia eximente de

responsabilidad tributaria referida al error de hecho excusable, prevista en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, acordada por el Tribunal *a quo*. **Así se decide.**

En virtud de las consideraciones antes señaladas, esta Alzada considera improcedente la denuncia efectuada por la representante judicial del Fisco Nacional y, en consecuencia, se **confirma** el fallo apelado en los términos expuestos en la presente decisión y, como consecuencia de la nulidad del acto administrativo impugnado se **revoca** el pronunciamiento relativo a la eximente de responsabilidad penal tributaria. **Así se declara.**

Vinculado a lo expuesto, esta Sala observa que la recurrente alegó que pagó la sanción de multa según Planilla de Pago Forma 99081 Nro. 1094691388, por la cantidad de un millón ciento veintiocho mil doscientos veinticuatro bolívares con treinta y cinco céntimos (Bs. 1.128.224,35), hoy reexpresado en once bolívares con veintiocho céntimos (Bs. 11,28), lo cual se evidencia en copia simple de la Planilla Nro. 1094691388, que corre inserta en el folio No. 132 del expediente judicial, dándosele pleno valor probatorio por no haber sido impugnadas por la otra parte. En este sentido, el aludido monto se considera un crédito fiscal a favor de la contribuyente Cervecería Polar, C.A. en virtud, de la declaratoria de nulidad de la resolución recurrida y por vía de consecuencia el Acta de Reconocimiento No. AR2009 C-5779 del 21 de enero de 2009 notificada a la recurrente en fecha 10 de febrero de 2009. **Así se dispone.**

Sobre la base de las consideraciones realizadas, debe la Sala declarar **sin lugar** el recurso de apelación ejercido por la apoderada judicial de la sustituta de la Procuraduría General de la República, contra la sentencia definitiva Nro. 1950 del 18 de junio de 2012, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **confirma** en los términos expuestos en la presente decisión y en consecuencia se **revoca** del referido fallo lo relacionado a la procedencia de la eximente de responsabilidad penal tributaria acordada por el Tribunal *a quo*. **Así se declara.**

Por consiguiente, se declara **con lugar** el recurso contencioso tributario ejercido por la contribuyente contra la Resolución Nro. SNAT/GGSJ/GR/ DRAAT/2010-0432 del 30 de septiembre de 2010, notificada el 28 de octubre de ese mismo año, emitida por 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 por la recurrente y en consecuencia, confirmó el Acta de Reconocimiento Nro. AR2009-C-5779 de fecha 21 de enero de 2009, la cual queda **nula**. **Así se dispone.**

Finalmente, dada la declaratoria con lugar del recurso contencioso tributario interpuesto por la empresa recurrente correspondería condenar en costas procesales al Fisco Nacional; sin embargo, las mismas **no proceden** en atención a la prohibición de condenatoria en costas a la República, cuando resulte vencida en los juicios en los que haya sido parte por intermedio de cualquiera de sus órganos, a tenor de lo contemplado en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016. **Así se establece.**

## VI DECISIÓN

Por las razones expuestas, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

**1.- SIN LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la apoderada judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Nro. 1950 del 18 de junio de 2012, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **confirma** en los términos expuestos en la presente decisión y en consecuencia se **revoca** del referido fallo lo relacionado a la procedencia de la eximente de responsabilidad penal tributaria acordada por el Tribunal *a quo*.

**2.- CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad de comercio **CERVECERÍA POLAR, C.A.** contra la Resolución Nro. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2010-0432 del 30 de septiembre de 2010, notificada el 28 de octubre de ese mismo año, emitida por 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 por la recurrente y en consecuencia, **confirmó** el Acta de Reconocimiento Nro. AR2009-C-5779 de fecha 21 de enero de 2009, la cual queda **NULA**.

**3.- Se ORDENA** a la Administración Tributaria considerar la cantidad un millón ciento veintiocho mil doscientos veinticuatro bolívares con treinta y cinco céntimos (Bs.1.128.224,35), hoy reexpresado en once bolívares con veintiocho céntimos (Bs. 11,28), como un crédito fiscal a favor de la contribuyente Cervecería Polar, C.A. en virtud, de la declaratoria de nulidad de la resolución recurrida y por vía de consecuencia el Acta de Reconocimiento No. AR2009 C-5779 del 21 de enero de 2009 notificada a la recurrente en fecha 10 de febrero de 2009.

**NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES** a la República, conforme a lo expresado en la parte motiva de la presente decisión.

Publíquese, regístrese, notifíquese a las partes y 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 febrero del año dos mil diecinueve (2019). Años 208° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta,  
**MARÍA CAROLINA  
AMELIACH VILLARROEL**

La Magistrada - Ponente  
**BÁRBARA GABRIELA  
CÉSAR SIERO**

El Vicepresidente,  
**MARCO ANTONIO  
MEDINA SALAS**

El Magistrado,  
**INOCENCIO  
FIGUEROA  
ARIZALETA**

La Magistrada,

**EULALIA COROMOTO  
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**

**En fecha catorce (14) de febrero del año dos  
mil diecinueve, se publicó y registró la  
anterior sentencia bajo el N° 00059.**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**

-