
JURISPRUDENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

Extracto de sentencias de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario

Por: Roberta Núñez Díaz y Andrés Halvorsen Villegas

La presentación de la Declaración Anticipada de Información (DAI), es una obligación del importador y el hecho de que el legislador imponga el deber de presentar dicha declaración a través del agente o agencia de aduanas, de manera alguna traslada el cumplimiento de dicho deber formal a un sujeto distinto al consignatario importador de mercancías, siendo que la declaración debe ser realizada por quien acredita la cualidad jurídica de consignatario, cualidad que no ostenta un agente de aduanas.

Fecha: 30 de mayo de 2019

Expediente: AP41-U-2016-000157

Sentencia Definitiva N° 1.781

Caso: ALAFLETES AGENCIA DE ADUANAS, C.A.

Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas

Juez: Gabriel Ángel Fernández Rodríguez

“(…) Examinados los argumentos tanto de la sociedad recurrente “ALAFLETES AGENCIA DE ADUANAS, C.A.”, como de la representación de la República Bolivariana de Venezuela, este Tribunal Superior aprecia que la controversia en el presente asunto, queda circunscrita a resolver la procedencia de la sanción al agente aduanero ante la falta de transmisión tempestiva de las Declaraciones Anticipadas de Información (DAI), en virtud de las siguientes denuncias: i) nulidad absoluta de las Resoluciones de Multa N° SNAT/INA/GAPAMAI/DO/UR/2016/C-15092 de fecha ocho (08) de Abril de 2016 correspondiente al Acta de Reconocimiento N° SNAT/INA/GAPAMAI/DO/UR/2016/C-15092 de fecha seis (6) de Abril de 2016, y N° SNAT/INA/GAPAMAI/DO/UR/2016-C-36054 de fecha treinta y uno (31) de Agosto de 2016 correspondiente al Acta de Reconocimiento N° SNAT/INA/GAPAMAI/DO/UR/ 2016-C-36054 de fecha nueve (9) de Agosto de 2016, por razones de inconstitucionalidad, al infringir la garantía consagrada en el numeral 3 del artículo 44 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y ii) desaplicación del numeral 2 del artículo 168 de la Ley Orgánica de Aduanas, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil.

Delimitada la litis según los términos que anteceden, este Tribunal para decidir hace las consideraciones siguientes:

En el presente caso, se observa de los documentos que constan en el presente expediente, las Resoluciones de Multa N° SNAT/INA/GAPAMA/DO/UR/2016/C-15092 de fecha ocho (08) de Abril de 2016, notificada el cuatro (04) de Agosto de 2016; y N° SNAT/INA/GAPAMA/DO/UR/2016-C-36054 de fecha treinta y uno (31) de Agosto de 2016, notificada en fecha treinta y uno (31) de Agosto de 2016, de cuyo contenido se desprende lo que a continuación se transcribe parcialmente, para la primera:

“...se procedió a la verificación electrónica y documental de la presentación de la Declaración Anticipada de Información, obligación exigida en los artículos 40 al 45 de la ley ejusdem determinándose que la misma no fue presentada en los términos y plazos establecidos en el Numeral 1 del artículo 41 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas, el cual versa de la siguiente manera:

...omissis...

En este sentido, el agente de aduanas ALAFLETES AGENCIA DE ADUANAS, C.A. Registro de Información Fiscal (RIF) N° J-00304970-0 amparada por la guía aérea N° 020-54783750 de fecha 30/03/2016, contentiva de la mercancía LAS DEMÁS PARTES Y ACCESORIOS DE LAS MÁQUINAS DE LA PARTIDA 8444 O DE SUS MÁQUINAS O APARATOS AUXILIARES, Declaración Única de Aduanas N° C-15092 de fecha 04/04/2016. Se pudo determinar el incumplimiento de la obligación por parte del Agente de Aduanas ALAFLETES AGENCIA DE ADUANAS, C.A., por tal motivo y cumpliendo con lo establecido en el artículo 150 de la ley ejusdem, mediante el cual me confiere la competencia para la imposición de la sanción que se derive de la declaración, como lo es la contenida en el Artículo 168 numeral 2...”

Asimismo, se observa del contenido del Acta de Reconocimiento N° SNAT/INA/GAPAMA/DO/UR/2016/C-15092 de fecha seis (6) de Abril de 2016, que la mercancía arribó a territorio aduanero nacional el treinta (30) de Marzo de 2016, comprobando la Administración Aduanera, que fue manifestada extemporáneamente en la Declaración Anticipada de Información, por lo que se solicitó liquidar el monto de la multa tipificada en el artículo 177 numeral 7, así como la prevista en el numeral 2 del artículo 168, todos de la Ley Orgánica de Aduanas.

Y de la segunda resolución:

“...se procedió a practicar Reconocimiento de mercancías amparado en la guía N° 075-40905480 a bordo del vuelo N° IB 6673 de fecha 26/07/2016, procedente de ITALIA, contentiva de un (01) bulto, con un peso de 29,00 Kg., la cual dice contener “REPUESTOS”, registrado como una importación ordinaria, consignado a nombre de la empresa: MASTER HOTEL SUPPLY, C.A., R.I.F. J- 301167333, declarado en la Declaración Anticipada de Información DAI A-30083 de fecha 02/08/2016 y Declaración Única de Aduanas DUA C-36054 de fecha 08/08/2016, con un valor C.I.F. Bs. 471.461,79 representada en este acto por el Agente Aduanal ALAFLETES AGENCIA DE ADUANAS, C.A (sic) Del reconocimiento practicado surgieron discrepancias en cuanto a la fecha de registro de la Declaración Anticipada de Información DAI y la fecha de arribo de las mercancías al territorio aduanero nacional, según consta

en la Guía Aérea antes mencionada, conformándose con esta actuación el incumplimiento de lo establecido en el artículo 93 numeral 2 del Decreto con rango, valor y fuerza de Ley Orgánica de Aduanas, configurándose así el supuesto de hecho previsto en el numeral 2 del artículo 168 del mencionado Decreto, en tal sentido se resuelve imponer la multa (Ver motivación en el Acta de Reconocimiento de fecha 09/08/2016), por la cantidad de cincuenta Unidades Tributarias (50 U.T.)”.

Observándose igualmente del contenido del Acta de Reconocimiento N° SNAT/INA/GAPA-MAI/DO/UR/ 2016-C-36054 de fecha nueve (9) de Agosto de 2016, que la mercancía arribó a territorio aduanero nacional el veintiséis (26) de Julio de 2016, presentándose la Declaración Anticipada de Información (DAI), en fecha dos (02) de Agosto de 2016, por lo que se solicitó liquidar el monto de la multa tipificada en el artículo 177 numeral 7, así como la prevista en el numeral 2 del artículo 168, todos de la Ley Orgánica de Aduanas.

Al respecto, la sociedad recurrente denuncia que las Resoluciones impugnadas se encuentran viciadas de nulidad absoluta, al imponer una pena por una conducta ilícita que no le es imputable, infringiendo la garantía de la personalidad de la pena del Derecho Penal consagrada en el numeral 3 del artículo 44 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al atribuirle el carácter de responsable de las obligaciones aduaneras derivadas de la importación de las referidas mercancías.

En este sentido, este Juzgador estima relevante transcribir y analizar las normas contenidas en la Ley Orgánica de Aduanas, publicada en Gaceta Oficial N° 6.155 Extraordinario, de fecha trece (13) de Noviembre de 2014, aplicable al caso, en las cuales se fundamentó la Administración Aduanera para sancionar a la sociedad recurrente y que son del tenor siguiente:

Artículo 93. “Los agentes y agencias de aduanas tienen las siguientes obligaciones:

...omissis...

2. Elaborar, suscribir y presentar las declaraciones de aduana en la forma, oportunidad y a través de los medios que señale la Administración Aduanera conforme a la normativa aduanera;

...omissis...”

Artículo 168. “Los agentes y agencias de Aduanas serán sancionados de la siguiente manera:

...omissis...

2. Con multa de cincuenta Unidades Tributarias (50 U.T.), cuando no elaboren, suscriban o presenten las declaraciones de aduanas en la forma, oportunidad o en los medios que señale la Administración Aduanera y demás disposiciones legales aduaneras...”

El Tribunal considera importante señalar que en las Actas de Reconocimiento también se hace mención a los artículos 150; 41 en su numeral 1; y 177 numeral 7, todos de la Ley Orgánica de Aduanas, siendo importante copiar los dos últimos mencionados, los cuales establecen:

Artículo 41. “Los importadores tienen la obligación de presentar ante la Administración Aduanera la Declaración Anticipada de Información para el ingreso de mercancías al país. Esta declaración debe ser presentada por el declarante por intermedio de su agente de aduanas, y a través del Sistema Aduanero Automatizado, en los siguientes términos:

1. Para las mercancías que arriben al territorio aduanero nacional bajo los medios de transporte aéreo o terrestre, la declaración anticipada deberá presentarse con una antelación no superior a quince (15) días calendario y no inferior a un (1) día calendario a la llegada de las mismas.”

Artículo 177. “Las infracciones cometidas con motivo de la declaración de las mercancías en aduanas, serán sancionadas así:

...omissis...

7. Cuando la declaración de aduanas no sea presentada dentro del plazo establecido, con multa de cincuenta Unidades Tributarias (50 U.T.).”

Analizando la normativa se puede apreciar que conforme al artículo 41 de la Ley Orgánica de Aduanas, quien tiene la obligación de presentar la Declaración Anticipada de Información (DAI) es el importador de la mercancía, la cual debe hacerse por mandato legal a través del agente de aduanas. Esta última formalidad de tramitar a través de los agentes de aduana las declaraciones relacionadas con cualquiera de los regímenes aduaneros, es el resultado lógico y legal del carácter especial de las actividades aduaneras, ya que estos agentes son las personas entendidas y preparadas en esta materia en su condición de auxiliares de la Administración.

Al párrafo anterior se le debe añadir, que conforme al artículo 98 de la Ley Orgánica de Aduanas el “... agente o agencia de aduanas es la persona natural o jurídica autorizada por la Administración Aduanera para actuar ante los órganos competentes en nombre y por cuenta de quien contrata sus servicios, en los diversos trámites relacionados con los regímenes aduaneros”.

A este respecto y sobre la práctica aduanera, la agencia o el agente de aduanas, se presenta ante la Administración Aduanera con un documento poder que acredita la representación del importador, consignatario o quien tenga la legitimidad conforme a la ley de propietario de la mercancía. Lo cual, en resumidas palabras, obra en nombre de su representado y no en nombre propio.

Debe reconocerse que, conforme a la Ley Orgánica de Aduanas, por el incumplimiento de su normativa son sancionables los diversos sujetos que interactúan en la operación de se trate. En otras palabras, existen obligaciones que debe cumplir el importador y otras obligaciones que debe cumplir el agente o agencia aduanera, sin que en ningún caso medie solidaridad.

Caso palpable lo encontramos al contrastar el artículo 93 con el 41 de la Ley Orgánica de Aduanas, ambos transcritos en líneas anteriores, puesto que en el primero de los citados es una obligación del agente o agencia y en el segundo, el 41 de la Ley Orgánica de Aduanas, la obligación corresponde a los importadores, aunque sea realizado a través de agentes o agencias.

Ilustrando pragmáticamente lo anterior, el agente o agencia como auxiliar no puede actuar si previamente no ha sido contratado, se le ha otorgado un poder y se le ha dado la información necesaria para realizar las gestiones en nombre del importador.

Adaptando lo anterior al presente caso, al analizar las Resoluciones de Multa impugnadas, al agente de aduanas recurrente se le señala de violentar el artículo 93, numeral 2, de la Ley Orgánica de Aduanas y se le impone en cada caso la multa de 50 unidades tributarias prevista en el artículo 168, numeral 2, del mismo texto legal.

Pero es el caso que está suficientemente comprobado en autos (folios 22, 30 y 31), que las poderdantes importadoras del agente recurrente, no le suministraron la información necesaria para que cumpliera con el contenido del artículo 93 en su numeral 2 de la Ley Orgánica de Aduanas, ya que se puede leer en los escritos presentados ante la Gerencia de la Aduana Principal Aérea de Maiquetía, por parte de C.A. TELARES DE PALO GRANDE, lo siguiente: "...nos dirigimos a usted con el fin de comunicar que la importación identificada con la factura comercial Nro. 4338725 emitida por el proveedor ITEMA Switzerland Ltd., y enviada por vía aérea según GUIA AÉREA N° 020-5478-3750 hasta la fecha no hemos podido registrar la Declaración Anticipada de Información, por cuanto no obtuvimos información del proveedor en cuanto a la fecha estimada de llegada"; y de MASTER HOTEL SUPPLY, C.A. señalando: "...nos dirigimos a usted con el fin de comunicar que la importación identificada con la factura comercial Nro. FV UX 19429, emitida por el proveedor UGOLINI, y enviada por vía aérea según GUIA N° 075-40905480 de fecha 26-07-2016 se registró la Declaración Anticipada de Información A-30083 de forma extemporánea por cuanto el proveedor no notificó el envío del material y recibimos información de la Línea aérea al momento de la llegada; nuestro proveedor nos indica que han presentado serios problemas con la reserva de espacio en el avión dadas las rutas que mantienen las líneas aéreas en ese país".

Tales motivos derivaron en que la recurrente procediese para el primer caso a "...realizar la Declaración Anticipada de Información de manera extemporánea por cuanto la carga llegó en fecha no prevista y no notificada oportunamente por el proveedor", y para el segundo caso "...motivado a que el consignatario no estaba informado del despacho de la carga de origen", tal como se aprecia a los folios 21 y 29 del expediente judicial.

Ahora bien, la sanción que se aplica se fundamenta en el hecho de no presentar la Declaración Anticipada de Información (DAI), en la oportunidad prevista en las disposiciones aduaneras, pero es el caso, que su tempestividad depende de la información que previamente deben suministrarle sus mandantes, quienes son los verdaderos obligados a realizar su Declaración Anticipada de Información (DAI), conforme al artículo 41 de la Ley Orgánica de Aduanas.

En el presente caso, si el agente de aduanas no recibe la información de sus mandantes no puede realizar la declaración en su nombre y como ya se ha señalado, el verdadero obligado es el importador y no el agente de aduanas; siendo evidente el falso supuesto de derecho, puesto que no le es aplicable al agente de aduanas una sanción que corresponde al importador.

La sanción del artículo 168 numeral 2, de la Ley Orgánica de Aduanas, si bien va dirigida a los agentes o agencia de aduanas, su aplicación es por incumplimiento de forma, oportunidad

o medios a los cuales ellos están obligados, pero al ser un simple intermediario el agente, la multa del numeral 2 del artículo

168, no le es aplicable a la transmisión o presentación de la Declaración Anticipada de Información (DAI), puesto que es obligación del importador, consignatario o remitente, por lo tanto en el caso de la Declaración Anticipada de Información (DAI), la obligación siempre será del consignatario, importador o remitente.

El profesor Osorio Chirinos para ilustrar este aspecto ha señalado en un reciente trabajo, lo siguiente:

“El simple hecho de que el agente o la agencia de aduanas consigne o transmita una declaración a la Administración Aduanera no lo convierte en declarante, por la sencilla razón de que cuando así lo hace no está actuando ni en nombre ni por cuenta propios, sino como mandatario o representante legal del consignatario o importador, quien en tal virtud es el auténtico o verdadero declarante desde el punto de vista jurídico. De ahí el artículo 98 de la Ley Orgánica de Aduanas: ‘El agente o agencia de aduanas es la persona natural o jurídica autorizada por la Administración Aduanera para actuar ante los órganos competentes en nombre y por cuenta de quien contrata sus servicios, en los diversos trámites relacionados con los regímenes aduaneros.’” (vid.: “La Declaración Anticipada de Información” en Comentarios sobre la Reforma Aduanera en Venezuela. pág 43).

En este mismo hilo argumental, y conforme a lo señalado por el autor citado, es el declarante, quien a los efectos de la normativa que regula los aspectos especiales aduaneros, el propietario de la mercancía, quedando excluidas de fungir como aceptantes las agencias de aduanas o agentes de aduanas, por lo tanto, es un hecho propio y lógico del régimen de importación que el declarante posea la factura comercial y el conocimiento de embarque, más no así el agente o agencia de aduanas hasta que no le sea entregado.

De esta forma, no es posible sancionar al agente de aduanas o a la agencia de aduanas, cuando haya dejado de elaborar, suscribir o transmitir la Declaración Anticipada de Información (DAI), cuando su mandante no le proporcionó la información necesaria para proceder a cumplir con su mandato, por lo tanto, debe entenderse que la sanción se produce en los casos en los cuales teniendo el auxiliar aduanero la información correspondiente para presentar o transmitir la Declaración Anticipada de Información (DAI), estos no “...elaboren, suscriban o presenten las declaraciones de aduanas en la forma, oportunidad o en los medios que señale la Administración Aduanera...”.

En síntesis, la presentación de la Declaración Anticipada de Información (DAI), es una obligación del importador y el hecho de que el legislador imponga el deber de presentar dicha declaración a través del agente o agencia de aduanas, de manera alguna traslada el cumplimiento de dicho deber formal a un sujeto distinto al consignatario importador de mercancías, siendo que la declaración debe ser realizada por quien acredita la cualidad jurídica de consignatario, cualidad que no ostenta un agente de aduanas. Explicado de otra manera, no se puede sancionar al agente por obligaciones que debe cumplir el importador o consignatario. El bien jurídico tutelado apunta a evitar que no se haga la Declaración Anticipada de Información (DAI),

y debe ser sancionado el sujeto responsable de la obligación cuando la incumple y en este caso solo puede incumplir el importador y no el agente de aduanas, cuando no se le ha suministrado la información para que la obligación que el tiene que realizar y en el momento en el cual fija la normativa aduanera. Por lo que para el agente de aduanas no había obligación sin información y por lo tanto no es responsable de ese retardo.

En todo caso, nos encontramos ante una omisión justificada, debido a que se le ha impedido cumplir con su obligación por el hecho de que sus mandantes no le suministraron la información necesaria para presentar la Declaración Anticipada de Información (DAI), siendo inimputable el agente de aduanas, conforme lo pauta el artículo 73 del Código Penal. Así se declara.

En razón de lo expuesto, no le es imputable a la sociedad recurrente la sanción prevista en el numeral 2 del artículo 168 de la Ley Orgánica de Aduanas, por lo que este Tribunal Superior anula la sanción contenida en las Resoluciones de Multa impugnadas en el presente caso. Así se decide.

Adicionalmente, el Tribunal no aprecia violación al artículo 44 en su numeral 3, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ya que estamos en presencia en principio del vicio en la causa al errar la Administración Aduanera en la interpretación de la premisa legal del ilícito, o en todo caso en una causal de justificación o de inimputabilidad, por lo que queda conforme a las pruebas eximido de sanción. Así se declara.

En relación a la desaplicación del numeral 2 del artículo 168 de la Ley Orgánica de Aduanas, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil, el Tribunal considera inoficioso pronunciarse al efecto, ya que en líneas anteriores se declaró la nulidad de la sanción impuesta para cada caso. Así igualmente se declara. (...).”

Quando se trata de situaciones pecuniarias responde la persona jurídica con su patrimonio y cuando se trata de ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, responden las personas naturales que representen durante el tiempo en el cual administren o dispongan de dichos tributos u obligaciones tributarias, sin perjuicio que en el primero de los casos, existe la responsabilidad administrativa y penal

**Fecha: 30 de mayo de 2019
Expediente: AP41-U-2015-000045
Sentencia Definitiva N° 004-2019
Caso: PDVSA INGENIERIA Y CONSTRUCCIÓN, S.A.
Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario
de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas
Jueza: Natasha Valentina Ocanto Socorro**

“(...) Delimitada la litis, corresponde a esta Juzgadora pronunciarse sobre cada uno de los aspectos planteados, lo cual hace en los términos siguientes:

-
- i) Con respecto a la denuncia sobre el vicio de falso supuesto de hecho, la sociedad recurrente alega que la Resolución impugnada determinó la obligación de pagar multas e intereses moratorios, por enterar extemporáneamente retenciones efectuadas correspondientes a los períodos fiscales de la segunda quincena del mes de junio de 2012 y de la segunda quincena del mes de febrero de 2013.

Expresó en su escrito recursivo, que la fecha límite para el pago de la segunda quincena del mes de junio de 2012, era el 06 de julio de 2012, según el Calendario de Sujetos Pasivos Especiales y Agentes de Retención, publicado en la Gaceta Oficial número 39.821, de fecha 15 de diciembre de 2011, siendo que el enteramiento se realizó el 04 de julio de 2012, es decir, dos (02) días antes de la fecha establecida en la norma, por lo tanto, afirma que fue enterado antes de la fecha prevista, tal y como se evidencia en la planilla de pago correspondiente.

En este sentido, se observa del contenido de la Resolución de Imposición de Sanción y Determinación de Intereses Moratorios SNAT/INTI/GRICERC/DR/ACOT/RET/2014/1596 de fecha 26 de mayo de 2014, objeto del presente recurso, la cual consta en el expediente judicial (folios 14 al 17), que señala:

“La contribuyente antes identificada, presentó a través del Portal SENIAT, las declaraciones informativas de las compras y de las retenciones practicadas del Impuesto al Valor Agregado y efectuó el enteramiento correspondiente a los períodos impositivos detallados en el cuadro que más adelante se presenta, fuera del plazo establecido en el Artículo 16 numeral 2 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 de fecha 27/01/2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.136 de fecha 28/02/2005 vigente para los períodos impositivos desde abril 2005 a junio 2013 (...); la (s) cual (es) establece (n) el calendario de sujetos pasivos especiales para el (los) año (s) 2012; 2013:

(...)

Lo anteriormente descrito, constituye un ilícito material sancionado con multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento, hasta un máximo de quinientos por ciento (500%) del monto de dichas cantidades, todo conforme a lo dispuesto en el artículo 113 del COT, lo que equivale, en el presente caso a la cantidad de tres mil ochocientos veintisiete unidades tributarias con veinte centésimas (3.827,20 U.T.), tomando en consideración el valor de la unidad tributaria al momento de la comisión del ilícito, de conformidad con lo previsto en el párrafo segundo del artículo 94 del COT, cuyos cálculos se muestran en el Anexo N° 1, que forma parte de la presente Resolución y se resumen a continuación:

(...)

Adicionalmente, esta Administración Tributaria procede a determinar los intereses moratorios de acuerdo con el artículo 66 del COT (omissis), los cuales, en este caso, ascienden a la cantidad de doce mil trescientos cuarenta y cuatro bolívares con once céntimos (Bs. 12.344,11), detallados en los Anexos de la presente Resolución...”

Ahora bien, luego de la lectura y revisión del expediente judicial, se aprecia en el folio 21 del mismo, copia simple de la Planilla de Pago Forma 99035, -no impugnada por la representación

de la República-, de la cual se observa que efectivamente la fecha de vencimiento para el pago (enteramiento), en lo que respecta a la segunda quincena del mes de junio de 2012, era el 06 de julio de 2012; igualmente, se aprecia en el sello que coloca la entidad bancaria receptora, que la cantidad de Bs.F. 2.251.396,52, (actualmente equivalentes a Bs. 22,51), fue recibida el 04 de julio de 2012, esto es, dos (02) días antes de la fecha límite establecida por el Calendario de Sujetos Pasivos Especiales y Agentes de Retención.

En consideración de lo expuesto, esta Juzgadora observa que en lo que respecta a este particular, se configuró el vicio en la causa, debido a que se demuestra de los medios probatorios aportados por la recurrente, en este caso, la Planilla de Pago Forma 99035, que fue tempestivo el pago de las retenciones efectuado por la sociedad recurrente, al producirse el mismo dos (02) días antes de la fecha fijada por el ya mencionado Calendario de Sujetos Pasivos Especiales y Agentes de Retención.

Como consecuencia de lo anterior, este Tribunal declara procedente la denuncia de la sociedad recurrente con respecto al vicio de falso supuesto de hecho y por lo tanto, se declaran nulos tanto la multa como los intereses moratorios calculados, únicamente en lo que se refiere al reparo formulado correspondiente a la segunda quincena del mes de junio de 2012. Así se declara.

- ii) En cuanto a la segunda denuncia de la sociedad recurrente relativa al falso supuesto de derecho, alega que siendo PDVSA INGENIERÍA Y CONSTRUCCIÓN, S.A., una empresa pública, no puede ser compelida por la Administración Tributaria al pago de multas e intereses moratorios.

Previo análisis de esta delación, el Tribunal aclara que ya en líneas anteriores declaró la nulidad parcial de la Resolución impugnada en lo que respecta a la segunda quincena de junio de 2012, por las razones señaladas ut supra, por lo tanto, la motiva sobre este punto sólo abarcará lo correspondiente a los intereses exigidos y multa impuesta por el pago extemporáneo de las retenciones que corresponden a la segunda quincena del mes de febrero de 2013.

De esta forma, la defensa central de la sociedad recurrente radica en que si bien existe un deber de retención por parte de los entes de carácter público, la empresa pública PDVSA INGENIERIA Y CONSTRUCCIÓN, S.A., no puede ser compelida por la Administración Tributaria al pago de las multas e intereses moratorios en ocasión a su retardo, conforme a los artículos 27 y 28 del Código Orgánico Tributario, aplicable en razón del tiempo.

Ahora bien, a los fines de resolver este aspecto en discusión, quien aquí decide considera pertinente transcribir el contenido de las normas mencionadas del Código Orgánico Tributario de 2001, que hacen referencia a los responsables; las cuales son del tenor siguiente:

“Artículo 27: Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Los agentes de retención o de percepción que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente.

Parágrafo Primero: Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto.

Parágrafo Segundo: Las entidades de carácter público que revistan forma pública o privada, serán responsables de los tributos dejados de retener, percibir o enterar, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la persona natural encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo.

Artículo 28: Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:

1. Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces y de herencias yacentes.
2. Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.
3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica.
4. Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan.
5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras, los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones, los interventores de sociedades y asociaciones.
6. Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas.
7. Los demás, que conforme a las leyes así sean calificados.

Parágrafo Primero: La responsabilidad establecida en este artículo se limitará al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan.

Parágrafo Segundo: Subsistirá la responsabilidad a que se refiere este artículo, respecto de los actos que se hubieren ejecutado durante la vigencia de la representación o del poder de administración o disposición, aun cuando haya cesado la representación o se haya extinguido el poder de administración o disposición”.

Del contenido de las normas transcritas, se infiere la responsabilidad solidaria en materia tributaria donde se incluyen a los responsables; de igual manera, se aprecia de la lectura de

la norma, que existen dos situaciones completamente delimitadas, a saber: la responsabilidad directa, cuando el agente realiza la retención o percepción y la responsabilidad solidaria, en el caso de no realizarse la retención. A la par se observa, que a la luz del Código Orgánico Tributario de 2001, el legislador estableció que las entidades de carácter público que revistan forma pública o privada serán responsables de los tributos dejados de retener, percibir o enterar, concediendo además a dichas instituciones la facultad de ejercer las acciones tendentes para determinar la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la persona natural encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo; criterio este desarrollado por la Sala Políticoadministrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencias números 00959 y 00801 de fechas 06 de octubre de 2010 y 22 de junio de 2011, casos: CORPOVARGAS y Universidad de Carabobo, respectivamente.

Se observa que en el presente caso, la sociedad recurrente manifiesta que si bien existe un deber de retención por parte de los entes de carácter público, la misma no puede ser compelida por la Administración Tributaria al pago de las multas e intereses moratorios en ocasión a su retardo, conforme a los artículos 27 y 28 del Código Orgánico Tributario, aplicable en razón del tiempo.

Al respecto, la recurrente invoca la decisión de la Sala Políticoadministrativa del Tribunal Supremo de Justicia número 01416 de fecha 07 de octubre de 2009, reiterada entre otras, en las decisiones números 01661 de fecha 18 de noviembre de 2009; 00959 de fecha 06 de octubre de 2010; 00800 de fecha 22 de junio de 2011 y 01263 de fecha 18 de octubre de 2011; las cuales establecen el criterio según el cual, en los casos de entidades de carácter público, no pueden ser compelidas por la Administración Tributaria al pago de las multas y que, no obstante, la responsabilidad subsistirá en el funcionario de mayor jerarquía ordenador de pagos.

Ahora bien, de la lectura de las mencionadas sentencias de la Sala Políticoadministrativa, en las cuales se fundamenta la sociedad recurrente, esta Juzgadora observa, en primer lugar, que casi todas (a excepción de una, caso: Universidad de Carabobo), tratan sobre retenciones en materia de impuesto sobre la renta, en donde existe una norma expresa de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que señala: “En los casos de entidades de carácter público o institutos oficiales autónomos, el funcionario de mayor categoría ordenador de pagos será la persona responsable de los impuestos dejados de retener o enterar, cuando en la orden de pago no haya mandado a efectuar la correspondiente retención del impuesto y el pago al Fisco Nacional. Después de haberse impartido dichas instrucciones, el funcionario pagador será la persona responsable de materializar la retención y posterior entrega al Fisco de los impuestos correspondientes.” En segundo lugar, la mayoría de esos casos, tratan de situaciones en las cuales no se efectuó la correspondiente retención; siendo que en el presente caso, sí se efectuó la retención, pero se enteró extemporáneamente y se trata de retenciones en materia de impuesto al valor agregado.

En otras palabras, en los casos citados por la recurrente, se trata de retenciones no efectuadas o no enteradas y el presente asunto, se refiere al pago extemporáneo de retenciones realizadas, donde se evidencia una responsabilidad directa; ergo, habrá responsabilidad solidaria si no se realiza la retención, tal como ya se señaló en líneas anteriores, existe responsabilidad

directa, cuando el agente realiza la retención y responsabilidad solidaria, en el caso de no realizarse la retención; es decir, efectuada la retención, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido y de no realizar la retención, responderá solidariamente con el contribuyente. Por tales razones, quien aquí decide aprecia que en el presente caso, se trata de una responsabilidad directa, al haberse efectuado la retención; por lo que el criterio de la Sala Políticoadministrativa en el cual se fundamenta la recurrente, no es aplicable al presente caso. Así se declara.

En este orden de ideas, en el caso sub iudice, siendo la sociedad recurrente responsable directo, al haber efectuado la retención, el Tribunal considera que es esta la única responsable de la multa y de los intereses moratorios impuestos, al haberla enterado extemporáneamente, ya que, efectuada la retención, es el único responsable por el importe retenido y de no realizarla, responderá solidariamente con el contribuyente, conforme al artículo 27 del Código Orgánico Tributario aplicable al caso en razón del tiempo. Además el mismo texto orgánico en el Parágrafo Segundo del artículo 27, ratifica la responsabilidad directa de las entidades de carácter público de los tributos dejados de retener, aunque revistan forma pública o privada, dejando a salvo la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la persona natural encargada de efectuar la retención.

De aquí se debe distinguir la responsabilidad solidaria junto o al lado del contribuyente; la responsabilidad directa penal tributaria (no penal) de las personas jurídicas, de carácter público o privado, la responsabilidad penal (no penal tributaria) y la responsabilidad administrativa, las cuales se aplicarán en cada uno de los casos donde se amerite.

El artículo 25 del Código Orgánico Tributario de 2001, señala como responsables a los sujetos pasivos que no tienen el carácter de contribuyentes y quienes por disposición expresa de la ley, deben cumplir las obligaciones atribuidas a estos. No tendría razón de ser en un esquema tributario, donde se reconoce la responsabilidad solidaria y la directa por incumplimiento de deberes formales, tanto de los agentes de retención o de percepción, sin que estos se vean obligados a cumplir con las normas tributarias, so pena de sanción por ilícitos cometidos.

En el presente caso, se deben diferenciar dos tipos de responsabilidades, la primera, tiene que ver con un accesorio tributario como son los intereses moratorios, los cuales tienen estrecha relación con la obligación principal, e indubitadamente, se traduce en cantidades de dinero que necesariamente tienen que ser cobradas a la persona jurídica, que aunque representada por una persona natural, quien verdaderamente es el responsable en este caso es, la sociedad recurrente y no otra persona; ya que efectivamente se realizó el pago de las cantidades que fueron retenidas.

El otro tipo de responsabilidad, se refiere a la multa, la cual en el presente caso es de carácter pecuniario. Si bien es cierto, las personas jurídicas son una ficción del legislador, ellas tienen responsabilidad penal tributaria y cuando afecte su patrimonio cuantitativamente le corresponde a ella el pago de la sanción, por lo que bajo la estructura del Código Orgánico Tributario aplicable, se le impide legalmente adaptar el tratamiento que se le da a las sanciones privativas de libertad, las cuales recaen sobre las personas naturales. En otras palabras,

cuando se trata de situaciones pecuniarias responde la persona jurídica con su patrimonio y cuando se trata de ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, responden las personas naturales que representen durante el tiempo en el cual administren o dispongan de dichos tributos u obligaciones tributarias, sin perjuicio que en el primero de los casos, existe la responsabilidad administrativa y penal.

Conforme a lo anterior, se puede observar del análisis del expediente que efectivamente, la sociedad recurrente pagó fuera del plazo establecido las retenciones correspondientes a la segunda quincena del mes de febrero de 2013, ya que el Calendario que le corresponde, fijó como fecha límite el 06 de marzo de 2013, por lo que al efectuarse el “enteramiento” el 12 de marzo de 2013, se produjo el tipo establecido en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario aplicable en razón del tiempo, por su extemporaneidad, derivado de la falta de cumplimiento de las obligaciones señaladas en los artículos 27 y 28 del mismo texto orgánico.

De esta forma, no se justifica que una empresa del Estado no sea responsable ante los ilícitos tributarios y de intereses ante la falta de pago o pago extemporáneo de obligaciones tributarias como responsable; motivo por el cual es improcedente el vicio de falso supuesto de derecho alegado para justificar la imposición de sanciones y el cobro de intereses moratorios.

En lo que respecta al caso concreto, aceptar la tesis de la recurrente según la cual, las empresas públicas no pueden ser compelidas al pago de sanciones pecuniarias e intereses, sería admitir que tampoco están obligadas al pago de impuestos; haciendo la salvedad en los casos en los cuales la Constitución o la ley, les otorgue inmunidad tributaria. El mismo Código Orgánico Tributario es claro al señalar, que las empresas del Estado pueden ser sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes o de responsables, y no establece dispensa o inmunidad en el caso de sanciones o intereses, debido a que debe de alguna forma evitar que las obligaciones formales o materiales sean incumplidas por todos los designados como agentes de retención o de percepción.

Se debe recordar, que la materia tributaria es de orden público, que las exacciones tienen su origen en el mantenimiento del Estado para el cumplimiento de sus fines y que su carácter constitucional los coloca en una situación donde los particulares no pueden relajar el rígido y estricto texto que las regula; por lo tanto, se declara que la sociedad recurrente es responsable directo, al haber efectuado la retención correspondiente a la segunda quincena del mes de febrero de 2013 y, en consecuencia, es ella y no otra persona, la responsable del pago de la sanción y de los intereses determinados conforme al artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara.

Como consecuencia de lo anterior, este Tribunal declara improcedente la denuncia por falso supuesto de derecho alegada por la recurrente y confirma la sanción impuesta y los intereses determinados en la Resolución impugnada, como consecuencia del pago extemporáneo de las retenciones del impuesto al valor agregado, correspondientes a la segunda quincena del mes de febrero de 2013. Se declara. (...).”

Es ilegal el cobro de los intereses moratorios para el período transcurrido desde que la mercancía ingresa al territorio aduanero nacional bajo régimen de admisión temporal, hasta el momento de su nacionalización, es decir, por el lapso en el cual estaban sometidas a régimen especial, ya que en los casos de nacionalización de mercancías procedentes del régimen aduanero especial de admisión temporal, el cumplimiento de la obligación tributaria está sujeta a un plazo determinado por la Ley. / El cumplimiento de las condiciones y en especial, solicitar la prórroga o autorización para nacionalizar antes de su vencimiento, nunca podrá generar intereses moratorios, toda vez que no hay vencimiento de la obligación, es decir, no hay mora en el pago de impuestos ni incumplimiento de condiciones y nunca debe apreciarse en que debe retrotraerse la oportunidad de pago al momento en que la mercancía ingresó al territorio nacional bajo el régimen de admisión temporal.

Fecha: 13 de junio de 2019

Expediente: AP41-U-2016-000057

Sentencia Definitiva N° 005/2019

Caso: AGGREKO INTERNATIONAL PROJECTS LIMITED SUCURSAL VENEZUELA, C.A.

Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario

de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

Jueza: Natasha Valentina Ocanto Socorro

“(…) Examinados los argumentos invocados por la sociedad recurrente AGGREKO INTERNATIONAL PROJECTS LIMITED SUCURSAL VENEZUELA, C.A., y las defensas expuestas por la representación de la REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA, este Tribunal observa que el thema decidendum se contrae a determinar la procedencia del vicio de falso supuesto de derecho, con respecto al cobro de intereses moratorios por parte de la Gerencia de la Aduana Principal Marítima de La Guaira del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la oportunidad en que autorizó la nacionalización de mercancías provenientes del régimen aduanero de admisión temporal.

Así delimitada la litis, pasa el Tribunal a decidir con fundamento en las consideraciones siguientes: Previamente a la decisión de fondo, este Tribunal debe declarar firme por no haber sido impugnado por la sociedad recurrente, la declaratoria de la Administración Aduanera referente al pago del impuesto al valor agregado con respecto a la nacionalización de los equipos en cuestión, conforme a lo dispuesto en los artículos 99 de la Ley Orgánica de Aduanas y 37 del Reglamento sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales aplicables al caso. Así se declara.

Ahora bien, circunscribiéndonos al caso de autos, se observa que en fechas 24 de octubre de 2012, 12 de junio de 2013 y 18 de septiembre de 2013, la sociedad recurrente importó

unos equipos que ingresaron al territorio nacional bajo un régimen de admisión temporal simple; posteriormente, en fechas 23 de octubre de 2013, 23 de abril de 2014 y 06 de agosto de 2014, la sociedad recurrente, en cumplimiento con lo establecido en la Ley Orgánica de Aduanas aplicable, sobre el régimen de admisión temporal de la mercancía introducida y en el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, solicitó la autorización para la nacionalización de dichos bienes dentro del lapso legal de un (01) año; siendo debidamente autorizadas por la Gerencia de la Aduana Principal Marítima de la Guaira.

Posteriormente, la Administración Aduanera emitió las Planillas de Liquidación números 1490334040; 1490328106 y 1490145397, respectivamente, por la suma de Bs. 268.662,08, la cual comprende la cantidad de Bs. 239.876,84, por concepto de intereses moratorios y de Bs. 28.785,22, por impuesto al valor agregado, derivado de dichas nacionalizaciones; las cuales fueron pagadas por la sociedad recurrente en fecha 19 de noviembre de 2015, según consta de las Planillas de Pago consignadas por la misma y que rielan a los folios 35, 36 y 37 del expediente judicial, pagando bajo protesto la cantidad de Bs. 239.876,84, por concepto de intereses moratorios, por considerar que los mismos fueron determinados de forma incorrecta.

En este sentido, señala la sociedad recurrente en su escrito, que el cobro que pretende el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por concepto de intereses moratorios, es totalmente improcedente, por considerar que el pago del impuesto por la mercancía importada estaba suspendido en virtud del régimen de admisión temporal previsto en el Reglamento y que no pueden causarse intereses moratorios de un impuesto que no era exigible sino hasta después de cumplirse la nacionalización de la mercancía y no desde que se importó la misma bajo el régimen de admisión temporal, como lo señala la Administración Tributaria.

Por tal motivo, la recurrente en fecha 09 de septiembre de 2015, realizó una consulta acerca de la procedencia del cobro de intereses moratorios en la admisión temporal; sin embargo, expresa que en vista que la consulta no había sido respondida y las actividades de la recurrente a los efectos de la Aduana se encontraban paralizadas por la suspensión del Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA), tuvo que efectuar el pago bajo protesto en fecha 19 de noviembre de 2015, correspondiente a los intereses moratorios por la cantidad de Bs. 239.876,84, a fin de normalizar su situación ante el Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA), y seguir ejerciendo su actividad económica. El 04 de febrero de 2016, la recurrente interpuso solicitud de reintegro, al no encontrarse conforme con el pago efectuado por concepto de intereses moratorios por la cantidad de Bs. 239.876,84.

El 26 de febrero de 2016, la recurrente fue notificada del acto administrativo SNAT/GGSJ/GDA/DDA/2015/0002-3061 de fecha 30 de diciembre de 2015, que da respuesta a la Consulta, mediante el cual la Gerencia General de Servicios Jurídicos considera que los intereses moratorios son procedentes; por tal motivo, la sociedad recurrente ejerce el presente recurso contencioso tributario, al no estar de acuerdo con el contenido de dicha Consulta.

En este orden de ideas, la sociedad recurrente denuncia que en el presente caso, la Administración Tributaria incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, al interpretar erróneamente

los artículos 31 y 37 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, por considerar que los intereses moratorios se causan desde la fecha de llegada de las mercancías en el régimen de admisión temporal, hasta la fecha de su nacionalización.

Con respecto al vicio de falso supuesto de derecho, la Sala Políticoadministrativa de nuestro Máximo Tribunal, mediante sentencia número 01671 del 30 de noviembre de 2011, expresó:

“Ello así, se debe acotar que esta Sala ha establecido de manera reiterada que el vicio de falso supuesto se configura de dos maneras diferentes: la primera, relativa al falso supuesto de hecho, cuando la Administración al dictar un acto administrativo fundamenta su decisión en hechos inexistentes, falsos o no relacionados con el asunto objeto de decisión; la segunda, cuando los hechos que dan origen a la decisión administrativa existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero la Administración al dictar el acto los subsume en una norma errónea o inexistente en el universo normativo para fundamentar su decisión, lo cual incide decisivamente en la esfera de los derechos subjetivos del administrado; caso en el cual se está en presencia de un falso supuesto de derecho que acarrearía la nulidad del acto. (Vid., Sentencias de esta Sala Nros. 001640 y 000138 de fechas 3 de octubre de 2007 y 4 de febrero de 2009, casos: Video Way Productora, C.A., y Transeguro C.A. de Seguros, respectivamente)”.

Ahora bien, partiendo de esta premisa fáctica y con relación al caso sub iudice, este órgano jurisdiccional observa que la Ley Orgánica de Aduanas establece de manera específica la normativa legal que regula las admisiones temporales, así como lo establece el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, publicado en fecha 30 de diciembre de 1996, mediante Gaceta Oficial número 5.129 Extraordinario, en sus artículos 19 al 37.

De lo anterior se colige, que existe un ordenamiento normativo aduanero que regla de manera especial el régimen de admisión temporal, en tal sentido, el interesado en gozar del régimen debe presentar su solicitud previa a la llegada de la mercancía a la zona primaria de la aduana de entrada, de lo cual se infiere que la admisión temporal se corresponde con un régimen autorizador distinto a una importación ordinaria, pues supone un derecho anterior cuyo ejercicio está subordinado a la obtención previa de un acto habilitante de la Administración, que remueva el obstáculo jurídico establecido por el derecho objetivo; es decir, el acto de autorización es unilateral y previo al hecho que realizará la persona autorizada, siendo importante destacar que el mismo debe ser expreso, lo que quiere decir que debe hacerse por escrito y, como todo acto administrativo, debe estar revestido de las formalidades y requisitos tipificados en la Ley.

Es de hacer notar, que las mercancías susceptibles de ser introducidas bajo el régimen de admisión temporal son bienes muebles que se ingresan al territorio aduanero nacional con una finalidad determinada, a condición de que sean reexpedidas luego de su utilización, sin menoscabo del derecho que tiene el propietario de manifestar su voluntad de nacionalizarlas antes del vencimiento del plazo autorizado de permanencia bajo este régimen.

Ahora bien, del análisis del presente caso, constata este Tribunal Superior que el mismo está referido a un régimen de admisión temporal simple, conforme al cual las mercancías pueden ser introducidas al territorio aduanero nacional con suspensión de los impuestos de

importación y otros recargos o impuestos adicionales que fueren aplicables, con la condición de que sean reexpedidas o, en su defecto, nacionalizadas; por lo que resulta necesario atender al contenido de los artículos 31, 34 y 37 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, cuyos textos disponen lo siguiente:

“Artículo 31: A los efectos del artículo 93 de la Ley, se entenderá por admisión temporal de mercancías, el régimen mediante el cual se introducen mercancías al territorio aduanero nacional, con suspensión del pago de los impuestos de importación y otros recargos o impuestos adicionales que fueren aplicables, con una finalidad determinada, a condición de que sean reexpedidas luego de su utilización, sin haber experimentado modificación alguna.

Parágrafo Único: El consignatario o representante legal, presentará garantía por el monto de las obligaciones correspondientes, a satisfacción de la Administración, conforme lo establecido en los artículos 144, 145 y 146 de la Ley.

Artículo 34: La reexpedición de las mercancías admitidas conforme a este régimen, deberá hacerse dentro del plazo de seis (6) meses contados desde la fecha de su introducción, salvo que se trate de las mercancías contempladas en las letras f) e i) del artículo 32 y de aquellas que por su naturaleza, autorice el Ministerio de Hacienda, en cuyo caso dicho período será de un (1) año.

Artículo 37: En caso de que las mercancías deban ser nacionalizadas, el interesado deberá solicitar la correspondiente autorización de la Dirección General Sectorial de Aduanas antes del vencimiento del plazo otorgado para la reexpedición.

Otorgada la autorización, la Oficina Aduanera procederá a liquidar los impuestos de importación, recargos e impuestos adicionales y los intereses moratorios correspondientes”.

De la normativa transcrita, se aprecia que para el ingreso de mercancías bajo el régimen de admisión temporal, se debe solicitar autorización antes de la llegada o ingreso de la mercancía a la zona primaria por ante la Gerencia de Aduana Principal que corresponda, la cual será otorgada siempre y cuando tales mercancías sean reexpedidas antes del vencimiento del plazo establecido inicialmente en el permiso, salvo que en lugar de proceder a reexpedir la mercancía fuera del territorio aduanero nacional, se decidiera por su nacionalización, la cual se deberá requerir igualmente antes del cumplimiento del lapso original contenido en la autorización de admisión temporal o de la prórroga a la permanencia bajo el régimen que hubiere sido concedida, por ante la Gerencia de Aduana Principal correspondiente.

De esta manera, se otorga la posibilidad a los admitentes temporales, que hayan realizado ingreso de mercancías bajo régimen de suspensión de impuestos de importación, de nacionalizar la mercancía así introducida al territorio aduanero nacional, cumpliendo los requisitos exigidos para ello y pagando los correspondientes impuestos, recargos e intereses, de ser el caso.

Efectuadas las anteriores consideraciones, este Tribunal Superior observa de las actas procesales, que la Administración Aduanera autorizó la nacionalización de la mercancía importada bajo el régimen de admisión temporal simple y, posteriormente, procedió a liquidar intereses

moratorios e impuesto al valor agregado, con fundamento en los artículos 99 de la Ley Orgánica de Aduanas y 37 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, calculados con base en lo previsto en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*.

Precisado lo anterior, pasa este órgano jurisdiccional a revisar las actas que componen el expediente a los fines de verificar, si la recurrente incumplió con las condiciones establecidas en la autorización de admisión temporal de la mercancía, y así determinar si en el presente caso son procedentes los intereses moratorios determinados por la Administración Tributaria.

Así, se observa de los autos que en fechas 24 de octubre de 2012, 12 de junio de 2013 y 18 de septiembre de 2013, la sociedad recurrente ingresó unos equipos al territorio nacional bajo el régimen de admisión temporal simple; posteriormente, en fechas 23 de octubre de 2013, 09 y 13 de mayo de 2014 y 06 de agosto de 2014, la sociedad recurrente, en cumplimiento a lo establecido en la Ley Orgánica de Aduanas aplicable y en el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, sobre el régimen de admisión temporal de la mercancía introducida, solicitó la autorización para la nacionalización de dichos bienes dentro del lapso legal de un (01) año; siendo debidamente autorizadas por la Gerencia de la Aduana Principal Marítima de la Guaira, mediante Oficios SNAT/INA/GAP/LGU/DT/URAE/2014- E-2188 de fecha 08 de agosto de 2014; SNAT/INA/GAP/LGU/DT/URAE/2013-2406 de fecha 28 de octubre de 2013; y SNAT/INA/GAP/LGU/DT/URAE/2014-E-1238 de fecha 16 de mayo de 2014, los cuales constan en el expediente judicial, folios 25, 26 y 27 vto.

En este sentido, se demuestra de los actos administrativos antes referidos que la sociedad recurrente solicitó la nacionalización de la mercancía en tiempo hábil; no obstante, habiendo sido autorizada por la Gerencia de la Aduana Principal de la Guaira, posteriormente, la misma emitió Planillas de Liquidación mediante las cuales se liquidó a cargo de la recurrente, intereses moratorios e impuesto al valor agregado por la suma total de DOSCIENTOS SESENTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS SESENTA Y DOS BOLIVARES CON OCHO CENTIMOS (Bs. 268.662,08), derivados de dichas nacionalizaciones.

Al respecto, se observa de los autos que en fecha 19 de noviembre de 2015, la sociedad recurrente pagó dicha suma, la cual comprende Bs. 239.876,84, correspondiente a intereses moratorios y Bs. 28.785,22, por impuesto al valor agregado, según consta de las Planillas de Pago consignadas por la misma y que rielan a los folios 35, 36 y 37 del expediente judicial, pagando bajo protesto la cantidad de Bs. 239.876,84, por concepto de intereses moratorios, por considerar que los mismos fueron determinados de forma incorrecta.

De todo lo expuesto, quien aquí decide advierte que la sociedad recurrente cumplió con las condiciones impuestas mediante su autorización de admisión temporal y luego, optando por nacionalizar la mercancía admitida temporalmente en vez de reexpedirla, antes de que culminara el plazo otorgado, tal como lo disponen los artículos 34 y 37 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales.

De la lectura de los documentos que constan en autos, no se constata que la recurrente haya inobservado o incumplido las condiciones o requisitos bajo las cuales le fue concedida la autorización de ingreso temporal de los equipos; asimismo, se demuestra que la Gerencia de la Aduana Principal Marítima de la Guaira, dentro del plazo de vigencia, efectivamente concedió a la recurrente autorización para nacionalizar la mercancía en referencia, situación esta que descarta su reexpedición o nacionalización extemporánea, esto es, no se han incumplido las condiciones del régimen especial, razón por la cual el cobro de intereses moratorios vulnera el principio de legalidad. Así se declara.

En virtud de todo lo expuesto y tomando en cuenta que la recurrente no dejó de cumplir con su obligación dentro del lapso fijado al efecto, a los fines de requerir la nacionalización de la mercancía, condición ésta (incumplimiento dentro de un lapso establecido) necesaria para la procedencia de los intereses moratorios, este Tribunal considera que en el presente caso la Gerencia de la Aduana Principal Marítima de la Guaira, cometió un error al liquidar los intereses moratorios a cargo de la sociedad recurrente, incurriendo de esta manera en el vicio de falso supuesto denunciado; razón por la cual, resulta improcedente el cobro de intereses moratorios y, en consecuencia, procedente esta denuncia de la recurrente. Así se declara.

En base a lo expresado en líneas anteriores, este Tribunal considera ilegal el cobro de los intereses moratorios para el período transcurrido desde que la mercancía ingresa al territorio aduanero nacional bajo régimen de admisión temporal, hasta el momento de su nacionalización, es decir, por el lapso en el cual las mismas estaban sometidas al citado régimen especial, ya que en los casos de nacionalización de mercancías procedentes del régimen aduanero especial de admisión temporal, el cumplimiento de la obligación tributaria está sujeta a un plazo determinado por la Ley, en otras palabras, se ha sometido el cumplimiento de la obligación aduanera a un término durante el cual, independientemente que dicha obligación haya nacido, el acreedor (administración tributaria) encuentra suspendido su derecho a cobrar el tributo causado y el deudor (contribuyente) su obligación de pagarlo, ya que las normas reguladoras del tributo aduanero desplazan la oportunidad del pago de la obligación principal a una oportunidad posterior a la de su surgimiento y, para esto, señalan un plazo dentro del cual el deudor debe solicitar la emisión del boletín de liquidación (planilla de liquidación de gravámenes) y pagar los tributos si opta por nacionalizar y no por reexpedir.

Este Tribunal debe ser enfático en señalar, que el cumplimiento de las condiciones y en especial, solicitar la prórroga o autorización para nacionalizar antes de su vencimiento, nunca podrá generar intereses moratorios, toda vez que no hay vencimiento de la obligación, es decir, no hay mora en el pago de impuestos ni incumplimiento de condiciones y nunca debe apreciarse en que debe retrotraerse la oportunidad de pago al momento en que la mercancía ingresó al territorio nacional bajo el régimen de admisión temporal.

En adición a lo anterior y considerando la doctrina de la Sala Políticoadministrativa del Tribunal Supremo de Justicia, se debe recalcar que en casos similares al de autos, la honorable alzada, se ha pronunciado referente a la causación de los intereses moratorios, inicialmente, mediante sentencia número 05757 de fecha 28 de septiembre de 2005, caso: Lerma, C.A.,

ratificada pacíficamente en varias oportunidades mediante fallos números 05891 del 13 octubre de 2005, caso: Sudamtex de Venezuela, S.A.C.A.; 06160 del 09 de noviembre de 2005, caso: Fundaciones Franki, C.A.; 00922 del 6 abril 2006, caso: Caribbean Flight, S.A.; 02196 del 05 octubre de 2006, caso: Corporación Veneriel, C.A.; 01080 del 20 junio de 2007, caso: Huawei Servicios, C.A., 01009 y 01075 de fechas 27 julio de 2011 y 10 de julio de 2014, respectivamente caso: Globalsantafe Drilling Venezuela, C.A., 01075 del 10 de julio de 2014, entre otras; así como más reciente, mediante sentencia número 00210 de fecha 22 de marzo de 2017, de la cual se desprende lo que a continuación se transcribe parcialmente:

“La obligación de pagar intereses moratorios adquiere carácter accesorio con respecto a la obligación principal, ya que nace sobre la base de una deuda existente, y se origina en el retardo en el cumplimiento de ésta, siendo indispensable para su nacimiento la preexistencia de una obligación principal.

En efecto, el cumplimiento tardío de la obligación tributaria mediante el pago fuera del lapso legalmente previsto, igualmente causa la extinción de la obligación, sin embargo, la Hacienda Pública debe obtener una compensación justa representada en el pago de intereses moratorios sobre la cantidad dejada de ingresar, intereses los cuales tienen una función indemnizatoria y no sancionadora.

En tal orden de ideas, debe señalarse que la determinación del tributo no tiene naturaleza constitutiva sino declarativa y la obligación tributaria principal nace al producirse el hecho generador y no al liquidarse la exacción. Así, si la obligación de pagar intereses moratorios sólo tiene como presupuesto necesario la existencia de una deuda tributaria y su nacimiento se encuentra dominado por el elemento mora, sería el retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria ya existente, aún cuando no necesariamente esté liquidada, la situación que origina la obligación de pagarlo.

En definitiva, los requisitos para la existencia de la mora en materia tributaria serían, en primer lugar, i) la manifestación de un retraso en el cumplimiento de una obligación y, ii) la liquidez y exigibilidad de dicha obligación producto de un proceso de determinación tributaria.

En este sentido, la mora establecida en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982, aplicable *ratione temporis*, es una mora *ex lege*, que deriva de la no ejecución de una obligación de pagar una cantidad de dinero dentro de un plazo fijado por la Ley, en cuyo caso el solo vencimiento de ese plazo produce la mora generadora de los intereses; por lo tanto, se producen automáticamente al verificarse la situación de hecho prevista en su dispositivo, sin que se requiera ninguna otra condición o actuación para el nacimiento de la obligación de pagarlos.

Siguiendo este orden de ideas, resulta importante resaltar que el ‘término’ al cual se encuentra sometido el nacimiento de los intereses moratorios, tiene una mayor relevancia si se tiene en cuenta que la exigibilidad del cumplimiento de la obligación puede estar sometida a un plazo. Así, de existir este término establecido por la Ley, mientras el mismo no se haya vencido o verificado, el cumplimiento de la obligación no se podrá exigir y, en consecuencia, tampoco podrá ocurrir el retardo o tardanza que originaría el nacimiento de los intereses moratorios.

En otras palabras, en materia fiscal se somete el cumplimiento de la obligación a un término durante el cual, aun cuando la obligación ya ha nacido, el acreedor (Administración Tributaria) encuentra suspendido su derecho a cobrar el tributo causado y el deudor su obligación de pagarlo; pero, una vez cumplido el término, la obligación se hace exigible por el solo vencimiento del mismo. En estos casos, el nacimiento de la obligación principal y el momento en que ella se hace exigible se encuentran temporalmente distanciados, y entre ambos, media un plazo determinado por la Ley.

En efecto, se pueden plantear casos en que las normas reguladoras del tributo desplazan la oportunidad del pago de la obligación principal a una oportunidad posterior a la de su surgimiento y para esto señalan un plazo dentro del cual el deudor debe liquidar y pagar. Al vencimiento de este plazo es necesario adjudicarle un valor y unos efectos siendo uno de ellos el de hacer exigible la deuda.

En definitiva, se advierte que la falta de mención expresa en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario de 1982 de la exigibilidad de la deuda principal como requisito para la obligación de pagar intereses y la utilización de la expresión ‘falta de pago dentro del término establecido’, permite concluir, conforme a lo hasta ahora expuesto, que tal cualidad concurre en ella en el momento en que finaliza ese término y que este es el plazo previsto para el pago señalado en la Ley, que regula cada tributo.

Por lo tanto, el vencimiento del plazo como elemento y oportunidad de la exigibilidad de la deuda tributaria, concreta la oportunidad de la causación de los intereses moratorios, independientemente de los recursos administrativos o judiciales interpuestos, pues éstos inciden sobre los efectos (ejecutividad y ejecutoriedad) del acto de determinación de la obligación tributaria y no sobre la situación jurídica acaecida.

(...)

En efecto, una vez traspasado el lapso para el cumplimiento previsto en la Ley para la extinción de la obligación tributaria, surge de manera automática el comienzo del período de mora, el cual tiene como presupuesto, la tardanza, el retraso o la falta de puntualidad en el pago de la deuda tributaria.

Así las cosas, se debe precisar que cuando el contribuyente es deudor frente a la Administración Tributaria, el cómputo de los intereses moratorios comienza luego del vencimiento establecido para el pago de la deuda tributaria, sin que se haya efectuado, es decir, las cantidades adeudadas al Fisco generan interés de mora desde el día siguiente al de su vencimiento. Así se declara (...). (Resaltado de esta Sala).

(...)

Expuesto en los fallos citados el criterio para la causación de los intereses de mora, pasa la Sala a revisar las actas procesales, a los fines de verificar en primer término, si la contribuyente Equiser, C.A., incumplió con las condiciones establecidas en la autorización de admisión temporal de la mercancía, identificada bajo el Nro. SNAT/INA/APPC/DT/URAE/AT/2008-013522 de fecha 22 de diciembre de 2008, tal y como, en principio, lo determinó la Administración Tributaria; y posteriormente, constatar la procedencia o no de los intereses moratorios.

En tal sentido, se observa de la autorización supra identificada, suscrita por la Gerencia de la Aduana Principal de Puerto Cabello adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), cursante a los folios 87 y 88 del expediente, que la contribuyente solicitó antes del arribo de la mercancía consistente en una “grúa sobre camión telescópica Marca LT, serial LA9KKNDS48CACC018, modelo 2008 LT 1130”, la autorización para su admisión temporal, siendo signado su escrito bajo el Nro. 060216 de fecha 16 de diciembre de 2008. En la indicada Resolución se le concedió la autorización solicitada, y asimismo, se fijó un (1) año, contado a partir de la llegada de la mercancía, esto es, el 24 de enero de 2009.

Resulta importante destacar que la referida autorización de Admisión Temporal quedó condicionada al cumplimiento de las formalidades establecidas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008 y su Reglamento sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales de 1996, ambos cuerpos normativos aplicables en razón de la temporalidad de la ley.

Posteriormente, en fecha 12 de noviembre de 2009, la empresa solicitó ante la referida Gerencia de Aduanas una prórroga para reexpedir la mercancía, la cual fue concedida a través de la Resolución Nro. SNAT/INA/APPC/DT/URAE/PAT/2010-0000301 del 20 de enero de 2010, de conformidad con lo previsto en los artículos 101 eiusdem, y 22 del Reglamento sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, que establecen que las autorizaciones para admitir temporalmente las mercancías sólo pueden ser prorrogadas por una vez, hasta por el lapso concedido en su permiso original, que en el presente caso fue de un (1) año, contado a partir de la llegada de la mercancía al Territorio Nacional (Folios 95 y 96 del expediente).

Por último, la sociedad mercantil de autos presentó escrito signado con el Nro. 037584, registrado ante la Gerencia de la Aduana Principal de Puerto Cabello del mencionado Servicio Autónomo, en fecha 17 de diciembre de 2010, solicitando la nacionalización de la mercancía admitida temporalmente, la cual fue autorizada por la aludida Gerencia, mediante Resolución Nro. SNAT/INA/APPC/DT/URA/NAT-2010-012662 del 23 de diciembre 2010.

Ahora bien, se demuestra de los actos administrativos antes referidos que la compañía accionante solicitó la nacionalización de la mercancía en tiempo hábil; sin embargo, habiendo sido autorizada por el órgano exactor, posteriormente expidió la Planilla de Liquidación de Tributos Nacionales Nro. 1190119487 notificada el 29 de junio de 2011, mediante la cual se liquidó a cargo de la contribuyente intereses moratorios e impuesto al valor agregado por la suma total de doscientos quince mil cuatrocientos cincuenta y seis bolívares con cuarenta y cinco céntimos (Bs. 215.456,45).

Con base en lo expuesto, esta Sala considera necesario traer a colación el criterio establecido en su fallo Nro. 06160 del 9 de noviembre de 2005, caso: Fundaciones Franki, C.A., según el cual “(...) una situación distinta sería que la contribuyente no hubiere pedido la nacionalización o reexpedición de la mercancía importada bajo régimen especial de admisión temporal dentro del lapso previsto en su autorización, o que una vez solicitada tempestivamente alguna de las anteriores, no cumpla con su obligación de pagar los derechos arancelarios, los impuestos de importación y al consumo suntuario y a las ventas al mayor, caso en el cual sí nacería el derecho a exigir los intereses moratorios respectivos”. (Resaltado de esta Alzada).

De lo anteriormente señalado, concluye la Sala que la empresa Equiser, C.A., sí cumplió con las condiciones impuestas mediante su permiso de admisión temporal dentro de los lapsos fijados al efecto, al solicitar la prórroga de tal autorización antes del vencimiento del plazo de un (01) año otorgado en su autorización original, vale decir, el 12 de noviembre de 2009, la cual fue concedida a través la Resolución Nro. SNAT/INA/APPC/DT/URAE/PAT/2010-00000301 del 20 de enero de 2010 y luego al requerir dentro del lapso de un (01) año de la referida prórroga, la nacionalización del bien, esto fue antes del vencimiento del determinado lapso, es decir el 17 de diciembre de 2010, nacionalización autorizada mediante Resolución Nro. SNAT/INA/APPC/DT/URA/ NAT/2010-012662 del 23 de diciembre de 2010; como lo dispone el artículo 37 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales (1996).

En consecuencia, debe esta Sala indicar, contrariamente a lo sostenido por la apoderada judicial del Fisco Nacional, que la contribuyente sí cumplió en el presente caso las condiciones y formalidades establecidas tanto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008, como en su Reglamento sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales de 1996, exigidas a los efectos de la respectiva admisión temporal y ulterior nacionalización de la mercancía admitida; motivo por el cual, no resultaban exigibles los intereses moratorios cuyo pago y liquidación fue ordenado en la planilla de liquidación de gravámenes impugnadas, y que fueran calculados conforme a lo previsto en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001 (aplicable en razón de su vigencia temporal) y con fundamento en el artículo 30 del Reglamento antes mencionado, pues la empresa reparada no incumplió con sus obligaciones, en tanto que solicitó la nacionalización dentro del lapso previsto en la autorización que inicialmente le fuera conferida por la Aduana Principal de Puerto Cabello del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por consiguiente, se declaran improcedentes los intereses moratorios, habida cuenta que la sociedad mercantil recurrente se hallaba bajo un régimen especial de admisión temporal, conforme al cual se suspenden los pagos referentes a impuestos y derechos arancelarios hasta tanto se solicite la nacionalización o la reexpedición de la mercancía, y una vez peticionada cualquiera de ellas es que corresponderá pagar dichos tributos. Así se declara.

En virtud de todo lo anterior, y tomando en cuenta que la contribuyente cumplió con sus obligaciones dentro de los lapsos fijados al efecto, tanto para solicitar la admisión temporal, la prórroga de ésta y la ulterior nacionalización del bien importado, condición ésta cuyo incumplimiento generaría la obligación de pago de los correspondientes intereses de mora, juzga la Sala que la Administración Aduanera cometió un error al liquidar los intereses moratorios a cargo a la sociedad mercantil Equiser, C.A.; siendo por lo tanto que el juzgador de instancia al declarar improcedentes los aludidos intereses moratorios, no incurrió en el vicio de errónea interpretación de ley, denunciado por la representación fiscal. Así se decide.”

Considerando lo expuesto, se colige que el cómputo de los intereses moratorios comienza luego del vencimiento establecido para el pago de la deuda tributaria sin que se haya efectuado dicho pago, es decir, las cantidades adeudadas a la República generan interés de mora desde el día siguiente al de su vencimiento.

En consecuencia, siendo que en el caso de marras la sociedad recurrente efectivamente cumplió con las condiciones y formalidades establecidas tanto en la Ley Orgánica de Aduanas aplicable, como en su Reglamento sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, exigidas a los efectos de la respectiva admisión temporal y posterior nacionalización de la mercancía admitida, no resultaban exigibles los intereses moratorios cuyo pago y liquidación fue ordenado por la Administración Aduanera; por lo tanto, este Tribunal declara improcedentes los intereses moratorios determinados, ya que la sociedad mercantil recurrente se encontraba bajo un régimen especial de admisión temporal, conforme al cual se suspenden los pagos relativos a impuestos y derechos arancelarios.

En virtud de todo lo anterior, este Tribunal declara procedente la denuncia sobre el vicio de falso supuesto de derecho, en el cual incurrió la Administración Tributaria al declarar la procedencia del cobro de intereses moratorios en la admisión temporal, a cargo de la sociedad mercantil AGGREKO INTERNATIONAL PROJECTS LIMITED SUCURSAL VENEZUELA, C.A.; por lo que el acto administrativo impugnado identificado SNAT/GGSJ/GDA/DDA/2015-0002-3061 de fecha 30 de diciembre de 2015, dictado por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante el cual da respuesta a la Consulta efectuada por la sociedad recurrente sobre el cobro de intereses moratorios en la admisión temporal, se encuentra viciado de nulidad absoluta. Así se declara. (...).”

Debe estar implícito el contenido mínimo estructural del artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos para la configuración de un verdadero acto administrativo sancionatorio de cierre de un establecimiento comercial; al no dar una información nítida clara, veraz y precisa de la situación jurídica a la cual se encuentra sometido el contribuyente se configura una presunta violación directa y grosera de las garantías Constitucionales prevista en los artículos 58 y 49 ordinal 1° de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

**Fecha: 6 de junio de 2019
Expediente: BF01-X-2019-000003
Sentencia No. PJ602019000041
Caso: DUBAI RACE SPORT BOOK, C.A.
Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario
de la Región Oriental
Juez: Frank A. Fermín V.**

“En el caso bajo estudio se refiere al cierre de establecimiento de una sociedad mercantil, por parte de las autoridades Municipales ceñidos a las ordenanzas que norman el quehacer tributario de la vida del Municipio Lic. Diego Urbaneja, por lo cual esta instancia considera que

tal como accionó el quejoso es procedente esta vía procesal para suspender los efectos de un acto administrativo de cierre, en tal sentido este tribunal pasa a verificar si realmente existe en los hechos denunciados una presunta violación directa e inmediata a garantías de rango constitucional que lleven a esta instancia a la verificación de los extremos de un *periculum in damni* o un *fumus boni iuris* a efectos de decretar una suspensión de efectos de conformidad con el artículo 270 del Código Orgánico Tributario del acto administrativo de Aviso de Cierre de fecha 24-05-2019, suscrito por la Directora de Hacienda y Administración Tributaria María Carolina Morillo.

(...) Este Tribunal considera que se está ante un Aviso de Cierre, tal como lo sugiere el título del acto administrativo de fecha 24 de Mayo del 2019, (ut supra señalado) y la palabra masculina aviso significa según el diccionario de la Real Academia 1.992: Noticia o advertencia que comunica a alguien (véase la Pág. 169 del Diccionario comentado), en base a lo cual pareciera que a nivel semántico se está ante una simple advertencia al contribuyente la cual no tendría que estar investida de formalidades de sanción de clausura de un establecimiento comercial, sin embargo, a los efectos de los autos del expediente se desprende que este AVISO DE CIERRE se comporta o surte efectos como una verdadera sanción de clausura, sin revestir la forma procesal a la cual debe someterse un acto administrativo de los llamados sanciones de cierre o ilícitos tributarios formales, véase las sanciones marcos o rectoras previstas en el Título III De los Ilícitos Tributarios y las Sanciones Capítulo II De los Ilícitos Tributarios Formales parágrafo 4° del artículo 103 del Código Orgánico Tributario vigente (2014), por lo cual dicho acto administrativo atípico (advertencia) no cumple con las formalidades de un acto administrativo sancionatorio a los que hace referencia a el Título VII De los Ilícitos Tributario, Las Infracciones y sus Sanciones, previstas en el Capítulo II de las Sanciones artículo 144 de la Ordenanza vigente Sobre Actividades Económicas del Municipio Urbaneja, pues, deberá estar implícito el contenido mínimo estructural del artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, para la configuración de un verdadero acto administrativo sancionatorio o de ilícito de cierre de un establecimiento comercial. La referida ambigüedad en la transmisión de una información de naturaleza sancionatoria trastoca marcadamente la esfera jurídica del contribuyente hasta la escala de lesionar la garantía constitucional del derecho a la información oportuna y veraz en cuanto a la situación jurídica de presunta inconstitucionalidad a la cual está sometida la empresa quejosa en cuanto a los permisos para ejercer la actividad económica vigente en el Municipio, es por ello que la ambigüedad contenida en el Aviso de Cierre podría ser interpretada como una advertencia como ya se indicó o como una sanción administrativa de clausura, tal dilema es censurable por este tribunal, ya que coloca al administrado contribuyente en una incertidumbre total en cuanto a sus derechos a la defensa, pues, no tiene información a ciencia cierta a qué acto administrativo se enfrenta a la hora de ejercer su protección ante el mismo por lo cual este tribunal estima que la deficiente notificación y aplicación del cierre del establecimiento viola de forma directa la garantía constitucional del artículo 58 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, pues, al no dar una información nítida clara, veraz y precisa de la situación jurídica a la cual se encuentra sometido el contribuyente con respecto al acto administrativo de cierre, el cual desorienta por iniciativa del Municipio la posible defensa a ejercer por parte del administrado, quien no sabe

si está ante una advertencia o una sanción administrativa, tal tipo de equivoco no puede ser inadvertido por esta instancia ya que existe una violación al derecho de ser notificado en forma transparente de los hechos y el derecho que se le es aplicado por la autoridad municipal, y no siendo poco lo dicho, el acto cuestionado no informa al contribuyente de los recursos a interponer contra el mismo, por ello esta instancia considera que se está ante una presunta violación directa y grosera de las garantías Constitucionales prevista en los artículos 58 y 49 ordinal 1° de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela [...]”

Cualquier acto de la Administración Tributaria en cualquiera de las instancias o niveles de Gobierno que afecten de cualquier forma los derechos de los administrados pueden ser atacados mediante la interposición del Recurso Contencioso Tributario; esto no significa que los derechos particulares y constitucionales de los contribuyentes quedan sin protección expedita e inmediata, ya que la propia jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia y de la Sala Político Administrativa han previsto la posibilidad de Admisión Provisional inaudita altera parte con la finalidad de pronunciarse acerca de un Amparo Constitucional por Vía Cautelar y subsidiario al Recurso Contencioso Tributario.

Fecha: 3 de junio de 2019

Expediente: 3564

Sentencia N° 1.529

Caso: NESTLE VENEZUELA S.A.

Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central

Juez: Pablo José Solórzano Araujo

“La recurrente no alegó ni probó con precisión cuál es el daño inminente que pudiera sufrir NESTLE VENEZUELA S.A., con ocasión de la negativa de la Administración de Hacienda del Municipio José Ángel Lamas del estado Aragua, de recibir la declaración del Impuesto Sobre Actividades Económicas del mes de abril de 2019, el cual según lo expuesto por la propia recurrente fue debidamente pagado, que amerite la interposición, sustanciación de una Acción de Amparo, la cual reviste características especiales en cuanto a su brevedad. Lo anterior hace surgir en quien decide la interrogante de si tal conducta por parte de la Administración Tributaria Municipal, no puede ser atacada mediante un medio ordinario capaz de proteger los derechos constitucionales de quien hace la denuncia.

Al respecto, en sentencia de fecha 13 de agosto de 2001 (caso: Gloria América Rangel Ramos), precisó las condiciones bajo las cuales opera la acción de amparo constitucional y, al efecto se pronunció de la siguiente manera:

‘(...) La acción de ‘amparo constitucional’ opera bajo las siguientes condiciones:

c) Una vez que los medios judiciales ordinarios han sido agotados y la situación jurídico constitucional no ha sido satisfecha; o

d) Ante la evidencia de que el uso de los medios judiciales ordinarios, en el caso concreto y en virtud de su urgencia, no dará satisfacción a la pretensión deducida.

[... Ante] la interposición de una acción de amparo constitucional, los tribunales deberán revisar si fue agotada la vía ordinaria o fueron ejercidos los recursos, que de no constar tales circunstancias, la consecuencia será la inadmisión de la acción, sin entrar a analizar la idoneidad del medio procedente, pues el carácter tuitivo que la Constitución atribuye a las vías procesales ordinarias les impone conservar o restablecer el goce de los derechos fundamentales, por lo que bastaría con señalar que la vía existe y que su agotamiento previo es un presupuesto procesal a la admisibilidad de la acción de amparo.' [...]

Como se expresó arriba la acción de Amparo autónoma reviste características especialísimas, una de ellas es su brevedad o celeridad, que solo pueden activarse en caso de que no existe otro medio de impugnación expedito capaz de proteger los derechos constitucionales del agraviado o daños que no puedan ser reparados.

La sentencia traída a colación por la recurrida, resume que efectivamente se puede acudir a la vía ordinaria, vale decir, Recurso Contencioso Tributario y solicitar un Amparo Cautelar o cualquier otra Medida, una vez cumplidos sus requisitos de procedencia, con esto se evitaría la posibilidad de lesionar el derecho a la defensa. El debido proceso, inclusive la Tutela judicial efectiva de las partes, quienes tendrían la posibilidad de ventilar un proceso que les permita defenderse con tiempo suficiente, sin que esto signifique que queden ilusorias las pretensiones del agraviado en caso de resultar vencedor en el juicio.

Luego es necesario destacar y sin que esto de manera alguna signifique que se está emitiendo opinión al fondo de la controversia, que posiblemente para declarar Con Lugar el Amparo solicitado, en caso de ser admitido, posiblemente tendría que ejercer el control difuso o posiblemente tendría que decretarse la desaplicación del artículo 4 del Decreto No. 0002-2019 de fecha 04 de enero de 2019 por medio del cual se establece y regula el mecanismo temporal de Declaración Jurada en su Modalidad definitiva y de autoliquidación y pago mensual del Impuesto sobre actividades económicas, lo cual como se dijo anteriormente podría vulnerar el debido proceso, el derecho a la defensa e inclusive la tutela judicial efectiva de ambas partes, ya que lo mismo se podría ventilar mediante un medio de impugnación ordinario.

Por otra parte, el Contencioso Tributario es una rama especial del Contencioso Administrativo, delimitando su ámbito básicamente los artículos 266 y 252 del Código Orgánico Tributario, en ese orden, por cuanto el 266 establece que el Recurso Contencioso Tributario procede contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser atacados mediante el Recurso Jerárquico, lo cual necesariamente remite al artículo 252 eisdem que precisa que son los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, de tal manera que cualquier acto de la Administración Tributaria en cualquiera de las instancias o niveles de Gobierno que afecten de cualquier forma los derechos de los administrados pueden ser atacados mediante la interposición del Recurso Contencioso Tributario, esto no significa que los derechos particulares y constitucionales de los contribuyentes quedan sin protección expedita e inmediata, ya que la propia Jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de

Justicia y de la Sala Político Administrativa como referencia se señala sentencia No. 402, de fecha 20 de marzo de 2001, caso Mervin Sierra, el cual refiere a la posibilidad de Admisión Provisional inaudita altera parte con la finalidad de pronunciarse acerca de un Amparo Constitucional por Vía Cautelar y subsidiario al Recurso Contencioso Tributario”.