



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADO PONENTE: EMILIO RAMOS GONZÁLEZ
Exp. N° 2017-0091

En fecha 31 de enero de 2017, se recibió en esta Sala Político-Administrativa el Oficio número 438-2016 del 8 de agosto de 2016, mediante el cual el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana remitió el expediente identificado con el número FP02-U-2011-000069 (de la nomenclatura de ese Órgano Jurisdiccional), contentivo del recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 29 de septiembre de 2011, por las abogadas Felicia Escobar Vásquez, Nayrobis Briceño U. y Sugey Karina Becerr B., inscritas en el INPREABOGADO bajo los números 39.874, 57.937 y 124.968, respectivamente, actuando como apoderadas judiciales de la sociedad de comercio **PDS INDUSTRIA Y COMERCIO, S.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Quinto de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda, en fecha 17 de julio de 2007, bajo el número 16, Tomo 1613-A Pro.; representación que consta de instrumento poder cursante a los folios 12 al 17 de la 1era pieza del expediente judicial.

El referido medio de impugnación judicial fue ejercido contra las Actas de Comiso identificadas con los números C-1720, C-1721 y C-1722, todas de fecha 25 de noviembre de 2010, notificadas en fecha 23 de marzo de 2011, emitidas por el Gerente General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, mediante las cuales se determinó aplicar pena de comiso de conformidad con lo establecido en el artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas del 2008, aplicable en razón del tiempo.

Tal remisión fue efectuada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayan, para que esta Alzada se pronuncie en consulta respecto a la decisión definitiva número PJ0662016000030, dictada el 4 de abril de 2016, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la aludida contribuyente.

El 21 de febrero de 2017, se dio cuenta en Sala y por auto de la misma fecha se designó ponente a la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero a los fines de decidir la consulta.

En fecha 31 de enero de 2018, la abogada Felicia Escobar Vásquez, antes identificada, actuando en su carácter de apoderada judicial de la contribuyente, solicitó se dicte el fallo respectivo.

En fecha 8 de agosto de 2018, la abogada Felicia Escobar Vásquez, antes identificada, actuando en su carácter de apoderada judicial de la contribuyente, solicitó se dicte sentencia en la presente causa.

El 9 de agosto de 2018, el abogado Carlos David Martínez Mora inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 150.931, actuando en su carácter de apoderado judicial de la sociedad mercantil PBA Cargo, C.A., depositaria de las mercancías que fueron objeto del comiso en referencia, representación que consta de instrumento poder inserto a los folios del 160 al 163 de la 4ta pieza del expediente judicial, consignó escrito a los fines de intervenir como tercero interesado en la presente causa.

En fecha 11 de marzo de 2020, la abogada Felicia Escobar Vásquez ya identificada, actuando como apoderada judicial de la sociedad de comercio PDS Industria y Comercio, S.A., consignó escrito con el cual da respuesta a la solicitud realizada en fecha 9 de agosto de 2018, por el abogado Carlos David Martínez Mora, igualmente identificado, en su carácter de apoderado judicial de la sociedad mercantil PBA Cargo, C.A., depositaria de las mercancías que fueron objeto del comiso, con el cual “**PBA CARGO C.A., pretende intervenir como tercero, en la presente causa**”.

En sesión de Sala Plena del 28 de abril de 2022, 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: Presidente, Magistrado Malaquías Gil Rodríguez; Vicepresidenta, Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; y el Magistrado Juan Carlos Hidalgo Pandares, se ratifica la Ponencia a la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero.

En fecha 17 de enero de 2024, 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, así mismo el 13 de marzo del presente año se incorpora el Magistrado Suplente Emilio Ramos González por la falta absoluta de la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidente, Magistrado Malaquías Gil Rodríguez; Vicepresidente, Magistrado Juan Carlos Hidalgo Pandares, y el Magistrado Suplente Emilio Ramos González; Secretaria, Chadia Fermín Peña y el Alguacil, José Rodrigo Delgadillo Acosta.

El 21 de marzo de 2024, se reasignó la ponencia al Magistrado Suplente **EMILIO RAMOS GONZÁLEZ**.

Realizado el estudio de las actas que conforman el expediente, pasa este Alto Tribunal a decidir con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

I ANTECEDENTES

La sociedad mercantil PDS Industria y Comercio, S.A., a través de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairen del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), realizó el trámite de exportación del “*Aluminio Secundario RSP*”, con destino a la República Federativa de Brasil, en fecha 25 de noviembre de 2010, consistente en 78 Pailas de Aluminio secundario, 16 bultos de aluminio secundario y 78 Pailas de Aluminio secundario, según facturas números 0148, 0149 y 0150, todas de fecha 22 de noviembre de 2010, transportada en los

vehículos chuto BXH-6438 y placa batea: NAT-8103; chuto AEP-4000 y placa batea: NAT-7963; y chuto NBV-2738 y placa batea NAT- 2503, amparadas por la Declaración Única de Aduanas números C-1721, C-1720 y C-1722, respectivamente, todas de fecha 25 de noviembre del referido año, dicha mercancía fue clasificada conforme al Código Arancelario número 7601.20.00, siendo su descripción arancelaria: Aleaciones de Aluminio, y su descripción comercial : “Aluminio Secundario RSI Taint Tabor”.

En fecha 26 de noviembre de 2010, el Gerente General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), una vez efectuado el reconocimiento de las mercancías, emitió las Actas de Comiso identificadas con los números: C-1720, C-1721 y C-1722, notificadas en fecha 23 de marzo de 2011, mediante las cuales, se determinó que “(...) la mercancía a ser exportada consiste en Aluminio Secundario o de Desecho, el cual atendiendo a lo dispuesto en el anexo II Artículo 1 del Arancel de Aduanas, se encuentra dentro de la subpartida **7602.00.00** y en consecuencia le es aplicable el régimen legal 4, el cual debe ser presentado junto con la declaración de exportación (Permiso del Ministerio de Industrias Ligeras y Comercio, actual Ministerio del Poder Popular para el Comercio). Ahora bien, en virtud de lo anteriormente expuesto y dado que el contribuyente no presentó junto con la declaración de aduana, dentro de los lapsos otorgados en el requerimiento, ni posterior al mismo, el permiso correspondiente, la sanción que le es aplicable al presente caso, es el comiso de la mercancía a tenor de lo dispuesto en el Artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas [de 2008] (...)”. (Agregado de esta Superioridad). (Resaltado del texto).

Posteriormente el 30 de noviembre de 2010, la Administración Tributaria, dictó “Actas de Requerimiento” números: C-1721, C-1720 y C-1722, las cuales fueron notificadas en la misma fecha, y que establecen:

“(...) De conformidad con lo establecido en el artículo 17 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC y anexo el Tratado de Marrakech, publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.829 Extraordinario, de fecha 29-12-94, en el numeral 6 del Anexo III de mismo, en concordancia con el artículo 8 de la Resolución N° 226, de ALADI, de fecha 05/03/1997, referente a los requerimientos que pueden realizar las Administraciones Aduaneras y según lo referido a la duda razonable establecida en la Circular N° SNAT/INA/2009-0050 de fecha 30-09-2009., se realiza el siguiente requerimiento a fin de comprobar calificación de origen de la mercancía, el importador deberá presentar otros documentos que se requieran en apoyo del valor en aduanas declarado o del que pretenda ser determinado.

Estos documentos pueden ser presentados en medios físicos o electrónicos.

...Omissis...

De conformidad con lo establecido en el Capítulo III de la Ley Orgánica de Aduanas, y la circular INA/DV/05/I-032 del 25/08/05 relativa a las ‘Medidas que deberán practicar las aduanas para facilitar el rápido despacho de las mercancías, respecto a la aplicación de nuevas normas de Valoración Aduanera’, con la finalidad de completar la información técnica para la comprobación del valor en aduanas correspondiente a mercancía llegada a esta dependencia, se requiere la presentación de los recaudos que a continuación se indican:

Comprobantes o prueba de pagos de la mercancía.

Calificación de origen de la mercancía.

Documentos del seguro donde conste el monto asegurado de la mercancía.

Otros documentos probatorios del valor.

Conforme lo establecido en el artículo 124 del Código Orgánico Tributario, se concede un plazo de Tres (03) días para suministrar los recaudos objeto del presente requerimiento, o en su defecto se servirá manifestar por escrito la no presentación de los mismos (...). (Sic).

En fecha 6 de diciembre de 2010, el ciudadano José Gregorio Barreto Parraga, actuando en su carácter de representante legal de la empresa PDS Industrias Comercio S.A., consignó escrito con el cual hace mención sobre los requerimientos solicitados en las actas de requerimiento números C-1721, C-1720 y C-1722, destacando lo siguiente:

“(...) en fecha 18 de septiembre del 2009, fuimos visitados por el Lic. Merlin Figueroa, funcionario adscrito a su despacho y autorizado bajo la Providencia administrativa 0358, el cual [los] Audito, solicitando según el Acta de Requerimientos SNAT/GGCAT/GCA/2009/PA-0358-02 cierta documentación la cual fue entregada por [la contribuyente] a cabalidad según las Actas de recepción SNAT/GGCAT/GCA/2009/PA-0358-03 del 05 de octubre del 2009, y la SNAT/GGCAT/GCA/2009/PA-0358-04 del 20 de octubre del 2009.

...Omissis...

Durante la fiscalización, se aclaró que el pago del seguro es por parte del comprador o consignatario, ya que se puede verificar en [sus] facturas de Exportación que la condición de venta es EXW (Ex Work):

EXW (ex work-en fábrica)

Significa que el vendedor realiza la entrega de la mercancía cuando la pone a disposición del comprador en su establecimiento o en otro lugar convenido (fábrica, taller, almacén, etc).

Descripción de Gastos:

El comprador deberá ser responsable de:

- a. La elección del medio de transporte en la fábrica o bodega del vendedor.*
- b. Asumir todos los costes y riesgos inherentes a la recepción de la mercancía en los locales del vendedor.*
- c. Asumir los gastos de fletes y traslados de la mercancía. (interno e internacional).*
- d. La contratación del seguro (transito interno e internacional).*
- e. Asumir a su riesgo y expensas los gastos de aduana en el punto de embarque (agente y permisología e impuesto).*
- f. Las maniobras de descarga, carga y estiba en el punto de embarque.*
- g. Los gastos incurridos desde la llegada de la mercancía al puerto de destino hasta el lugar convenido (fábrica, taller o bodega del comprador).*

En vista de esto, la documentación solicitada en las actas de requerimiento C-1720, C-1721 y C-1722 (Anexo A) 'Documentos del seguro donde conste el monto asegurado de las mercancía' NO es aplicable a las exportaciones que [se llevan] a cabo, ya que [se reitera] que [se trabaja] con la condición de venta Ex Work (Incoterms) (...). (Sic). (Agregados de esta Alzada).

Seguidamente, el 7 de diciembre de 2010, el ciudadano José Gregorio Barreto Parraga, actuando en su carácter de representante legal de la empresa PDS Industrias Comercio S.A., consignó nuevo escrito, identificado como entrega de requerimientos, con el cual hace deja constancia de lo que a continuación se expresa:

“(...) Tengo el agrado de dirigirme a usted en la oportunidad de dar respuesta, a las Actas de Requerimiento C-1720, C-1721 y C-1722:

Dentro de las solicitudes hechas, en las Actas de Requerimiento mencionadas, requiere la 'Calificación de Origen de la Mercancía' expedida por el Ministerio de Comercio Exterior; dicho ente fue eliminado y en su lugar se creó el Ministerio del Poder Popular para el Comercio (...), donde se solicitó información sobre el trámite de dicho requerimiento, los funcionarios de dicha institución gubernamental informaron que ese documento ya no se expide, que lo más parecido que ellos emiten actualmente es el 'Certificado de Origen', el cual se procesa única y exclusivamente, cuando el productor final o el exportador llevara a cabo una exportación mediante un acuerdo Comercial que goza de preferencias arancelarias para entrar al país importador, para lo cual debe verificarse que el origen de la producto es Venezolano o es de un país miembro del acuerdo comercial y por lo tanto disfruta de los aranceles más bajos que cuando la mercancía procede de un tercer país, caso que no es el de [su] producto, ya que [su] exportación es Ordinario, ósea no se encuentra amparado por ningún convenio comercial, y en consecuencia, el producto que [se exporta] (Aluminio secundario o de desecho) no goza de ningún tipo de preferencia arancelaria en el Brasil por tener origen Venezolano.

En vista de lo anterior, el Ministerio del Poder Popular para el Comercio, nos informa que no puede [expedir] un Certificado de Origen, pues no es necesario para [su] exportación, en vista de lo cual [se espera] contar con consideraciones, para que tenga a bien liberar las cargas retenidas actualmente en esa Aduana (...)" (Sic). (Agregados de esta Superioridad).

El 16 de diciembre de 2010, el ciudadano José Gregorio Barreto Parraga, (antes identificado), actuando en su carácter de representante legal de la empresa PDS Industrias Comercio S.A., mediante escrito presentado a la Gerencia de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairen del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), manifestó lo que a continuación se transcribe:

“(..."

Nos dirigimos a ustedes con todo el respeto que merecen, a los fines de notificar la decisión de [su] cliente de Brasil, TECAL ALUMINIO DE AMAZONAS, de cancelar las tres (3) Exportaciones de Aluminio RSI que se encuentran en curso según el Art. 108 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas; dichas exportaciones se realizaban en forma eventual por vía terrestre, las cuales están amparadas en las Declaraciones de Aduanas C-1720, C-1727(sic) y C-1722 de fecha 25 de noviembre del año en curso; la cual [se expone] lo siguiente:

*En razón de la **demora experimentada en la liberación** de las tres (3) cargas de Aluminio RSI (secundario), donde el cliente de Brasil, tiene previsto un máximo de cinco (5) días para estos trámites de exportación, y estas se encuentran desde el pasado día 24 de Noviembre en la Almacenadora PBA Cargo y hasta la presente fecha de hoy 16 de Diciembre las mismas se encuentran en un estado de indefinición e inseguridad jurídica, al no tener respuesta de las autoridades con base legal que justifique la retención de las mismas; que además, van a causar altos costos, como son: pago de demora del transporte, almacenamiento y multas y que las mismas estaban programadas en el suministro de la primera quincena de Diciembre; nos manifiesta su formar decisión **QUE NO ACEPTARA LAS TRES (3) CARGAS**, y cancela el pedido en cuestión por el incumplimiento del proveedor.*

*Por lo expuesto, [se hace] formal la notificación a la Aduana Principal Ecológica de Sta. Elena de Uairen de [su] **decisión de cancelar las exportaciones** de las cargas antes mencionadas del despacho de ALUMINIO RSI SECUNDARIO, que iban con destino a [su] cliente TECAL Aluminio de Amazonas, en la ciudad de Manaus, Brasil, las cuales se encuentran desde el 24 de Noviembre en el Territorio Aduanero Nacional, exactamente en la Almacenadora PBA Cargo en las instalaciones de la Aduana Ecológica de Santa Elena de Uairen (...)" (Sic). (Interpolados de esta Máxima Instancia). (Mayúsculas y*

negrillas de la transcripción).

En fecha 29 de abril de 2011, la representación de la sociedad mercantil PDS Industria y Comercio S.A., ejerció “*recursos jerárquicos*” contra las Actas de Comiso identificadas con los números C-1720, C-1721 y C-1722.

Habiendo transcurrido el plazo para decidir el recurso jerárquico sin que la Administración Tributaria emitiera pronunciamiento definitivo, la representación judicial de la contribuyente el 29 de septiembre de 2011, interpuso ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, “*recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos*”, contra los aludidos actos administrativos, en el cual planteó lo indicado a continuación:

1.- Alegaron el “*(...) falso supuesto en que incurre la Administración Aduanera al determinar de manera errónea para la interposición de una sanción como lo es el Comiso de mercancía, una clasificación arancelaria errada pues, pretendiendo la Administración Aduanera clasificar la mercancía en el código arancelario equivocado para hacer parecer que [su] representada incurre en la comisión de un hecho ilícito y así imponerle la sanción de comiso, deja en evidencia la actuación dolosa e incurso de falso supuesto de hecho de la Administración (...)*”. (Corchete de esta Sala).

Destacaron que es necesario algunos elementos importantes que debe evaluar el Tribunal con detenimiento, y es evidente la “*(...) inobservancia e incumplimiento de la normativa aduanera nacional por parte de los funcionarios aduanales a los que correspondió realizar el Acto de Reconocimiento, quienes actuaron en la realización del mismo de manera dolosa al incurrir en omisión de indicaciones que corresponde realizarse solamente en la oportunidad del Acto de Reconocimiento (...)*”.

Indicaron conforme a los artículos 50 y 52 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008 y el artículo 159 de su Reglamento de 1991, que en “*(...) el Acto de Reconocimiento (...) la Aduana tenía la obligación sólo en ese momento de además de determinar la exigencia de presentación de documentos adicionales (...) debió en esa oportunidad, si tenía objeción, haber realizado la observación correspondiente a la clasificación arancelaria dada la mercancía objeto de la operación de exportación, y entregar el acta correspondiente debidamente suscrita tanto por el funcionario de la aduana y algún representante de la empresa PDS Industria y Comercio, S.A., (...)*”.

Continuaron señalando que dichas observaciones no fueron realizadas por los funcionarios en el acto de reconocimiento oportunamente, por cuanto “*(...) los mismos solo se limitaron a realizar un acto de reconocimiento donde solicitaron documentos adicionales, sin realizar observación alguna sobre el código arancelario, por lo cual se presume que el código arancelario era el correcto, por lo cual si la aduana consideraba que existía un error en el código arancelario de la mercancía, incurrió en una omisión dolosa con el fin de provocar un daño y perjuicio a [su] representada, (...)*”. (Sic). (Agregado de esta Sala).

Seguidamente alegaron que los “*(...) funcionarios de aduana sólo se limitaron a señalar el requerimiento de nuevos documentos sin expresar motivos en el que sustentara el mismo y sin realizar observación alguna relacionada con la clasificación arancelaria de la mercancía, más aun, sin la aduana haber realizado algún tipo de evaluación sobre las características propias de la mercancía, ni evaluaciones físico-química sobre la misma que le permitieran señalar con fundamento de la supuesta y pretendida mala calificación arancelaria que argullen como sustento para declarar el*

comiso de la misma, dejando en evidencia que incurrieron en falso supuesto de hecho, lo cual [se probará] oportunamente, pues se realizó una inspección ocular de la mercancía, donde queda evidenciado en las fotos tomadas, que la mercancía que retuvo la aduana, es Aluminio Secundario RCI, debidamente procesado, el cual no tiene limitación alguna para su exportación y no Chatarra de Aluminio, como pretende clasificarla la aduana que sí tiene limitaciones para su salida del país (...)". (Sic). (Agregado de esta Sala).

Señalaron que la Administración Tributaria incurrió en un "(...) *falso supuesto de derecho al imponerle sanciones a [su] representada que no se encontraban previstas en la norma, ya que procede a hacer comiso de Aluminio Secundario RCI, porque lo clasifica como chatarra de aluminio, por lo que, es evidente que el fin último de la Administración Aduanera es el de hacer que [su] representada se encontraba incurso en una causal de sanción que pretendió imponer la Aduana Principal Ecología de Santa Elena de Uairen mediante el levantamiento de tres (3) Actas de Comiso de la mercancía (...)*".

Manifestaron que (...) la oportunidad legal correspondiente para que la aduana realizara las eventuales observaciones relacionadas con la clasificación arancelaria de la mercancía objeto de exportación era el acto de reconocimiento y dado que tal hecho no quedó reflejado en la misma ha de entenderse que **la Aduana haciendo uso inapropiado de su potestad e incurriendo en un falso supuesto tanto de hecho como de derecho impone errónea e ilegalmente a [su] representada de una sanción que no le corresponde**, habida cuenta de que la misma no realizó oportunamente observación alguna respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía, pretendiendo realizar la clasificación de la misma en el Acta de Comiso al clasificarla como chatarra o escoria, característica ésta que carece de veracidad pues, tal y como se expresó, la mercancía fue declarada por [su] representada conforme a la partida 76.01 porque la misma corresponde a formas en bruto coladas a partir de desperdicios y desechos de aluminio refundido, por lo tanto no requieren de permiso de exportación alguno (...) por lo que deja claro que [su] representada cumplió con la correcta clasificación de la mercancía en plena correspondencia con el arancel venezolano vigente que identifica en la partida 76.01 al Aluminio en bruto, y en las subpartidas 76.01.10 al Aluminio sin alear y 76.01.20 a las Aleaciones de aluminio comprendiendo esta partida el aluminio bruto, es decir, líquido en masas, lingotes, palanquillas, placas, barras para alambrón, formas similares procedentes de la colada de las cubas electrolíticas o de la fusión de los desperdicios o desechos de metal (...)" (Interpolados de esta Máxima Instancia). (Destacados del texto).

2.- Arguyeron, que los actos administrativos "(...) **contenido[s] en cada una de las Actas de Comiso que se recurring (...) se encuentran conforme al artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, viciados de nulidad absoluta**, toda vez que [han sido dictados con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido] (...) siendo que la oportunidad para que la aduana expresara la mala clasificación arancelaria de la mercancía y en consecuencia la imposición de sanción se encuentra sujeta a que ella haya sido determinada en el acto de reconocimiento lo cual no ocurrió, como consecuencia de ello y siendo evidente la total contradicción a la normativa, el incumplimiento doloso y malintencionado de los funcionarios de aduana para determinar una causal de sanción a [su] representada y la evidente prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido nos encontramos en presencia conforme al citado artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos de unos Actos viciados de **NULIDAD ABSOLUTA** (...)", por lo tanto [solicitan] (...) que la Administración (...) reconociera la nulidad absoluta de los actos dictados por ella, lo cual a la presente fecha no han sido decididos (...)" (Corchetes de esta

Superioridad). (Resaltado de la transcripción).

Destacaron que ante la “(...) *evidente presencia de la actuación dolosa y malintencionada de los funcionarios de la aduana al momento de realizar el corriente acto de reconocimiento y de no expresar en el acta una eventual clasificación errónea con el objeto de hacer incurrir a [su] representada en una causal de sanción como lo es el Comiso de la mercancía, y siendo que según dispone el artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduanas los funcionarios actuantes son responsables penal, civil y administrativamente cuando la irregularidad es consecuencia de sus acciones u omisiones dolosas o culposas (...)*”. (Agregados de esta Alzada).

3.- Adujeron que, está “(...) *también configurado como un **VICIO DE NULIDAD ABSOLUTA** del acto administrativo que se recurre conforme al artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos numeral 3 (...) 3. Cuando su contenido sea de imposible e ilegal ejecución (...)* [ya que] *fundamenta la Administración Aduanera su acto administrativo de comiso presuntamente dictado en fecha **25 de noviembre de 2010**, en argumentos y criterios que, al momento de su supuesta adopción no habían sido aún dictados por el ente que los dicta, no habían sido del conocimiento ni por parte de la aduana ni por parte de [su] representada (...)*”.

Destacaron, que es preciso analizar “(...) *¿cómo puede la administración aduanera dictar un acto administrativo de comiso de mercancía en el mes de noviembre del año 2010 fundamentado en argumentos que son dictados con tres (3) meses de posterioridad a su adopción, como lo son los criterios emanados de la Intendencia Nacional de Aduanas que se dictaron en febrero de 2011 y del que la Aduana tiene conocimiento en el mes de marzo de 2011? ¿Cómo puede la administración aduanera usar en el 2010 como fundamento de un acto administrativo unos criterios que no habían sido adoptados para el momento en que se dictan los actos de comiso? ¿Cómo puede la administración aduanera suponer en 2010 cuales serán los criterios de la Intendencia Nacional de Aduanas tres (3) meses más tarde (febrero de 2011)? (...) a todas luces es evidente que el fundamento y contenido de cada uno de los Actos Administrativos contenidos en las Actas de Comiso identificadas con los números C-1720, C-1721 y C-1722, que se dictan se encuentran tipificados en el numeral 3 del artículo 19 citado, por cuanto, resulta de **imposible ejecución e imposible correspondencia** de fechas, por tanto queda demostrado no solo la actuación malintencionada del funcionario que dicta el acto administrativo de comiso sino también el evidente **VICIO DE NULIDAD ABSOLUTA que tienen dichas Actas de Comiso (...)**”. (Sic). (Resaltados de la fuente).*

En ese mismo orden de ideas, manifestaron que “(...) *se evidencia del texto de cada una de las Actas de Comiso la documentación requerida a [su] representada fue efectivamente consignada ante la Aduana, no obstante ésta, consideró erróneamente y de manera desapegada a la normativa aduanera que procedía la aplicación de la sanción prevista en el artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas (...)*”.

Arguyeron que “(...) *es evidente, que la decisión adoptada mediante los Actos Administrativos cuya nulidad se denuncia, incurre en un **FALSO SUPUESTO** toda vez que no existe restricción arancelaria alguna para la mercancía que estaba siendo objeto de exportación por parte de [su] representada, Aluminio Secundario RCI, aunado a que la mercancía fue clasificada correctamente y no fue desvirtuada su clasificación en el momento legal oportuno para hacerlo por parte de la Aduana de conformidad con la ley (...) y no se identificó en la oportunidad legal correspondiente la errónea o mala clasificación arancelaria, por tanto mal podría [su] representada ser sujeto de imposición de una sanción*

de conformidad con el artículo [114 de la Ley Orgánica de Aduanas de 2008, aplicable en razón de tiempo], toda vez que, no se encontraba realizando operación de exportación de mercancías cuya clasificación arancelaria estuviera sometida a algún régimen legal específico, no requeriría la exigencia normativa ni reglamentaria de consignación de documentación adicional a la presentada oportunamente por ella y menos aun encontrarse sujeta a una restricción arancelaria concreta (...). (Sic). (Interpolados de esta Superioridad).

Seguidamente, señalaron que “(...) *la Administración Aduanera en franca violación de los derechos de [su] representada le impone de sanción o penalización por actos que no se encuentran expresamente tipificados en la norma. Adicionalmente, los documentos solicitados por esa Aduana en las Actas de Requerimiento C-1720, C-1721 y C-1722, como producto del reconocimiento, no son taxativamente los exigidos por la Ley ni por el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas para poder realizar operaciones de exportación de la mercancía que se pretendía exportar como lo es el Aluminio Secundario; al contrario los documentos o información in comento son requeridos potestativamente por la Aduana mediante un Acta, así que, la aplicación e imposición de una sanción se está adoptando como consecuencia jurídica, a un supuesto de hecho que no se encuentra tipificado taxativamente en la Ley ni en el conjunto de instrumentos normativos que regulan la materia aduanera (...)*”. (Agregado de esta Máxima instancia).

Continuaron señalando que, “(...) *es a todas luces improcedente la aplicación e imposición de sanción conforme lo dispone el artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas (LOA), pues la operación aduanera que se encontraba practicando [su] representada no tenía por objeto mercancías previamente prohibidas, reservadas o suspendidas por la nación de permisos u otros documentos, que fueran exigibles en el Arancel de Aduanas. Sin embargo al cambiarle erróneamente la clasificación arancelaria, modificando los hechos, para hacerlo coincidir con los supuestos de hecho de la norma jurídica, para la aplicar la sanción y justificar de esta forma la retención de la mercancía (...)*”. (Sic). (Interpolado de esta Alzada).

Alegaron que “(...) *el fundamento normativo empleados por la Administración Aduanera para sancionar a [su] representada, esto es, el artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas es expreso e indica cuales son las situaciones en las que corresponde la aplicación de la sanción, no obstante, no logra la administración demostrar que efectivamente [su] representada se encuentren incursas en alguna de las causales dispuestas por el señalado artículo, toda vez que la oportunidad legal en que eventualmente debió la administración haber expresado que la mercancía objeto de exportación contaba con una restricción arancelaria o se encontraba mal clasificada arancelariamente era en el Acto de Reconocimiento de la misma, y siendo que, la Administración Aduanera no indicó en la oportunidad legal correspondiente la existencia de algún eventual error o mala clasificación arancelaria, no le corresponde la imposición de sanciones como la contenida en los Actos Administrativos cuya nulidad se denuncia (...)*”. (Sic). (Agregados de esta Superioridad).

Expresaron que una vez “(...) *determinada y comprobada la existencia del vicio de falso supuesto, la consecuencia lógica resulta considerar viciada la causa del acto administrativo impugnado y, por ende, proceder a su Anulación, de conformidad con la previsión contenida en el artículo 83 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 19 de la misma ley, (...) conforme a esta disposición se evidencia que la Administración Aduanera no sólo incurrió en el vicio de falso supuesto (...), sino que, además, (...) ha dictado tres Actos Administrativos prescindiendo de manera total y absoluta del procedimiento establecido por la misma*

ley al dictaminar e imponer sanciones sobre causales que no se encuentran contempladas de manera expresa y taxativa por la normativa aduanera, y que no dieron cumplimiento al procedimiento legal correspondiente en la norma para los casos de reconocimiento (...). (Resaltado de la fuente).

Seguidamente, mencionaron que “(...) *la Administración Aduanera, particularmente la Gerencia General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena incurre también en el vicio de falso supuesto de hecho no sólo al fundamentar su decisión sobre comunicaciones emitidas posteriormente (tres meses más tarde) en fecha, sino que realiza una presunta clasificación arancelaria errónea a todas luces y sin realizar las correspondientes pruebas químicas o físicas que determinen la mala o supuesta clasificación arancelaria errónea, lo cual debió practicar u ordenar al momento de realizar el reconocimiento de la mercancía (...)*”. (Sic).

Continuaron señalando, que “(...) *la Administración Aduanera sin que exista fundamento de hecho o de derecho, ni medie Acto Administrativo emanó de la Aduana correspondiente o de algún otro órgano o ente de la Administración Pública Nacional, Estatal o Municipal, o por parte de algún órgano de carácter judicial como expresamente manda el artículo 116 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela ha realizado la ilegal detención de los vehículos que transportaban la mercancía en extralimitación de las competencias que le confieren su investidura (...)*”. (Sic).

Solicitaron la suspensión de efectos de las Actas de Comiso números C-1720, C-1721 y C-1722, “(...) *en virtud de los graves perjuicios económicos y morales que se causan diariamente a [su] representada y en virtud de la caracterización de los Actos Administrativos recurridos como susceptible de **Nulidad Absoluta**. Así mismo, se solicita formalmente (...) la entrega de las mercancías propiedad de la misma (...). Una vez, declara la nulidad de los Actos Administrativos de comiso, [solicitan] que sean reparados los daños y perjuicios ocasionados a [su] representada, así como todos los costos en que incurrió la empresa, como son costos de transporte, retención de transporte y almacenaje (...)*”. (Agregados de la Sala y destacado del original).

II DE LAS DECISIONES JUDICIALES CONSULTADAS

Mediante sentencia definitiva número PJ0662016000030, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana el 4 de abril de 2016, se declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad mercantil PDS Industria y Comercio, S.A., en los siguientes términos:

*“(...) El thema decidendum del presente recurso recae en verificar la legalidad o no del contenido de las Actas de Comiso identificadas con los Nros. C-1720, C-1721 y C-1722, todas de fecha 25 de noviembre de 2010, emitidas por la Gerencia General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), las cuales fueron notificadas en fecha 23 de marzo de 2011. En tal sentido, este Tribunal pasa a examinar los argumentos explanados por la recurrente, en los siguiente términos: **i)** Verificar si los Actos impugnados contravienen el derecho constitucional al debido proceso prescrito en el artículo 49 de nuestra carta fundamental en concordancia con los numerales 3º y 4º del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (Legislación Aduanera); **ii)** Verificar si los actos administrativos recurridos*

adolecen del vicio de falso supuesto de hecho y derecho denominados por la contribuyente (...) La procedencia de las actas de comiso.

*Siguiendo el orden precedente, se pasa a examinar el **primer supuesto** si los Actos impugnados contravienen el derecho constitucional al debido proceso prescrito en el artículo 49 de nuestra carta fundamental en concordancia con los numerales 3° y 4° del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos de la empresa **PDS INDUSTRIA Y COMERCIO, C.A.***

En este sentido, el constituyente venezolano dispuso en el numeral 4 y 6° del citado artículo 49, que:

...Omissis...

Ahora bien, del criterio citado se desprende que para que exista el vicio de prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, debe haberse obviado la totalidad o una fase que sea esencial en el procedimiento de que se trate.

*En el caso de marras, considera este Tribunal que los Actos Administrativos contentivos en las Actas de Comiso, identificadas con los Nros. C-1720, C-1721, C-1722, todas de fecha 25 de noviembre de 2010, en ningún momento menoscabaron el **Principio de Legalidad de la Pena**, que se haya consagrado en el precitado artículo. Puesto que la aplicación de la sanción (multa), está sujeta a revisión tanto en fase procedimental administrativa y jurisdiccional, en los cuales el afectado podrá alegar y exponer todas las defensas que considere pertinentes y lograr de este modo enervar la sanción y sus efectos. Se observa por una parte que la Administración Aduanera realizó un procedimiento de verificación que arrojó el ilícito formal objetado por la contribuyente, y por la otra, la exposición de las razones de la aplicación de la multa; aunado que en cada uno de los actos administrativos -objeto de impugnación del presente recurso contencioso tributario- se le informó a la contribuyente las acciones para que pudiese ejercer una defensa oportuna y efectiva de sus derechos. Tan es así, que las prenombradas Actas de Comisos, emanadas de la Gerencia General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén, al motivar cada uno de los actos impugnados, señalaron a la contribuyente lo siguiente: ‘... De conformidad con los artículos 244, 245, 261 y 262 del Código Orgánico Tributario, que podrán ejercerse los recursos dentro del término de veinticinco (25) días hábiles contados a partir de su notificación ante esta Gerencia, sea este de Revisión o el Contencioso Tributario...’.*

*De hecho, la contribuyente optó por la vía Administrativa y de manera secundaria la Jurisdiccional, teniendo así la oportunidad de ejercer todos los medios de defensa que hubiese considerado pertinente para atacar y desvirtuar la decisión sancionatoria in examine. Por consiguiente, este Tribunal manifiesta que se cumplió a cabalidad con los requisitos de forma y fondo previstos en el Código Orgánico Tributario para la emisión de los actos, así como con el deber de exteriorizar los fundamentos de hecho y de derecho en los cuales se fundamentó la Administración Tributaria para dictar su decisión, según los hechos que existen y se corresponden con la norma que consagra el poder jurídico de actuación. En consecuencia, se desestima la denuncia de inconstitucionalidad formulada por la recurrente. **Así se decide.-***

*De seguida, se pasa analizar el **segundo supuesto** del vicio de falso supuesto de hecho y derecho por la procedencia (...) de las actas de comiso; se hace necesario considerar el artículo 19 de la Ley Orgánica de Aduana, en referencia a las operaciones aduaneras concatenadas con el artículo 96 del Reglamento de la Ley sustantiva de aduana, referentes al procedimiento de importación y exportación los cuales indican lo siguiente:*

...Omissis...

Del artículo in comento el legislador en materia de aduana, enmarcó en la ley adjetiva y sustantiva, la forma para la importación y exportación de mercancía se denota que el extinto

Ministerio de Hacienda, actualmente Ministerio Para el Poder Popular de Finanzas, es el Órgano que regula el procedimiento correspondiente a seguir; en principio la recepción de los cargamentos y la documentación compete a la autoridad aduanera, y en caso de ser recibidos por algún otro ente del estado o privado, estos tienen la obligación de notificar de forma inmediata a la oficina aduanera según la ubicación de dicha recepción; al igual señala que una vez que la totalidad de la mercancía objeto de importación o exportación haya ingresado a la zona de almacenamiento, se procederá de acuerdo al artículo 24 de la Ley Orgánica de Aduanas que a texto expreso indica:

...Omissis...

En el presente caso bajo estudio, se observa que la mercancía objeto de exportación fue recibida por el Almacén PBA CARGO, C.A. adscrita a la Aduana Subalterna de Santa Elena de Uairen, en fecha 24 de noviembre de 2010, según Actas de Recepción N° E-80, E-81 y E-74 (v. folio 130, 285, 461), considerándose que dicha mercancía contentiva de setenta y ocho (78) pailas de aluminios, dieciséis (16) bultos y setenta y ocho (78) pailas de aluminios, respectivamente, se encontraba a la orden de la autoridad aduanera desde ese momento para su desaduanamiento, consecutivamente la administración aduanera en fecha 25 de noviembre de 2011, abrió los expedientes administrativo aduaneros de exportación bajo los N° C-1722, C-1720 y C-1721, que contienen los documentos consignados por el agente aduanal constante de; Manifiesto Electrónico de Carga, Facturas de Exportaciones N° 0150, 0149 y 0148, Cartas de Porte Internacional por carretera (CRT), Actas de Recepción N° E-80, E-81 y E-74, Registro de Usuarios para Exportaciones (Rusad-006), Lista de empaques, Certificados de análisis químico, aceptación de poder y poder autenticado; correspondiendo a la administración aduanera proseguir para el segundo día hábil siguiente conforme al artículo 156 del Reglamento de la LOA, para el acto de reconocimiento con los funcionarios aduaneros autorizados junto con el exportador o sus representantes legales, quienes a su vez se tienen por notificados para el acto de reconocimiento y verificación física de las mercancías, el cual se encuentra contemplado en el artículo 49 de la Ley Sustantiva Aduanera Capítulo III del Reconocimiento que a texto expreso señala:

...Omissis...

Por su parte, el Reglamento de la Ley de Aduanas, tiene como objeto cotejar el cumplimiento de las obligaciones para la extracción de las mercancías declaradas por la contribuyente, es decir examinar la documentación que presente el exportador para ser confrontada con la que corresponda según al que se encuentren sometida la mercancía a exportar, en dicho reconocimiento los funcionarios aduaneros analizan la corrección y exactitud de la declaración, y deben en caso que se presente hacer constar en dicha acta las diferencias e incidencias que arroja el acto conforme al artículo 159 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, el cual establece lo siguiente:

...Omissis...

Sin embargo se observa de los autos que, la administración aduanera tan sólo se limitó a expedir en fecha 30 de noviembre de 2010, las Actas de Requerimiento N° C-1720 C-1721 y C-1722, sin constar en el expediente administrativo para esa fecha el Acta de Reconocimiento, solicitándole al agente aduanal la presentación de los siguientes recaudos:

- *Comprobante o prueba de pagos de la mercancía.*
- *Calificación de origen de la mercancía.*
- *Documentos del seguro donde conste el monto asegurado de la mercancía.*
- *Otros documentos probatorios del valor.*

Concediéndoles un plazo de tres (3) días de acuerdo al artículo 124 del COT; siendo

notificado el agente aduanal de dichas actas el día 30/11/2010; tal requerimiento de documentación se puede traducir en que la administración aduanera consideró incompleta la documentación aportada en la declaración, alegando que es con el ‘...fin de comprobar calificación de origen de la mercancía, y completar la información técnica para la comprobación del valor...’ sin embargo la actuación de la administración aduanera contraviene el procedimiento a seguir en materia de exportación, ya que si bien es cierto que la administración aduanera tiene la potestad de solicitar y exigir al contribuyente alguna documentación que crea conveniente conforme al artículo 28 de la LOPA, no es menos cierto que tratándose en materia de exportación de mercancía, la administración de aduana debió levantar el acta de Reconocimiento conforme a la ley adjetiva aduanera, y no emitir actas de Requerimientos N° C-1720, C-1721 y C-1722, sin embargo el 06 de diciembre de 2010 el agente aduanal consigna la documentación requerida por la administración; tal entrega se consideró extemporánea arrojando como efecto para la administración aduanera infracción a la ley aduanera, conllevando a que la administración aplicara multas a través de las Providencias Administrativas N° 154, 155 y 156 todas de fecha 13 de Diciembre de 2010, basándose en el artículo 121 literal ‘A’ de la LOA, correspondiente a los expedientes de declaraciones de aduana N° C-1720, C-1721 y C-1722, emitiendo planillas de pago N° F-N° 10947465589, F-N° 1094746457 y F-N° 1094746608, por los montos de Bs. 1.787,50 ; Bs. 1.787,50 y Bs. 1.787,50, respectivamente, las cuales fueron pagadas por la contribuyente el 20 de diciembre de 2010.

Así las cosas este Tribunal hace necesario examinar los documentos aportados en el expediente administrativo por el agente aduanal en la declaración, y determinar si los mismos fueron suficientes o no para el cumplimiento en materia de exportación de mercancía, que son:

1-) Facturas Comerciales de exportaciones emitidas por la contribuyente exportador bajo los N° 0148, 0149 y 0150, detallando las descripciones, cantidades y valor de la mercancía a exportar; tales facturas tienen identificado los números de control, cliente y consignatario, condición y términos de pago, condición de venta EX Work, que significa que el exportador vende la mercancía en su propia fábrica, y que cumple con su obligación de entrega, cuando ha puesto la mercancía en su establecimiento (fábrica, taller, almacén, etc.) a disposición del comprador; las mismas en su conjunto cumplen como instrumento debidamente válidos para exportar mercancía;

2-) Cartas Portes Internacional por Carretera bajo los N° VE-1910-01030, VE-1910-0131 y VE-1910-0132; es importante enfatizar que en las operaciones de exportación se deben configurar los **Incoterms** que son las normas de la Cámara de Comercio Internacional de París, que regula sobre las condiciones de entrega de las mercancías objeto de los contratos de compraventa internacional, como es el presente caso, tales términos comerciales de venta internacional constituyen un conjunto estandarizado de reglas que fijan los derechos y obligaciones de vendedor y comprador, así como la interpretación de las condiciones comerciales, que vienen a regular básicamente los siguientes aspectos;

- Modalidad de entrega.
- Transferencia de los riesgos de la mercancía.
- Reparto de los costos.
- Responsabilidad y costos de los trámites y documentos necesarios.

En el caso bajo estudio al estar determinado la condición de venta Ex Work (Incoterms) en la factura de exportación, la elección del medio de transporte, los costes, riesgos, gastos y contratación del seguro corre por cuenta del comprador, en tal sentido las Carta de Porte Internacional por Carretera (CRT), cumplen como instrumento satisfactorio para el tráfico de mercancía a exportar;

3-) *Certificados de análisis químico de fecha 29/07/2010 de la empresa Metal Bussines de Venezuela C.A. (MBV,C.A.) tal certificado determina el estudio de composición de la mercancía objeto de exportación.*

Ahora bien, en relación a los documentos exigidos en las actas de requerimientos antes indicadas, si bien es cierto que existen en la esfera legal, se debe contrastar si la finalidad de requerimiento era necesaria para la operación aduanera de exportación, en consecuencia este tribunal procede analizar la documentación solicitada;

*1) la exigencia del **comprobante o prueba de pago de la mercancía** está debidamente demostrado con las facturas de exportación (v. folio 128, 238 y 459), en las mismas se demuestra la fecha de emisión, nombre y dirección del comprador y del vendedor, descripción de la mercancía, cantidad, precio unitario, peso bruto, peso neto, condición y términos de pago, tales facturas cumplen como instrumentos debidamente válidos ya que las mismas respaldan la venta de la mercancía a exportar;*

*2) la presentación de la **calificación de origen de la mercancía**, es un documento que se exige cuando el productor final de alguna mercancía pretende exportar un producto o material que está amparado bajo Acuerdo Comercial, el cual tiene preferencias arancelarias para ser ingresada en el país importador; con tal instrumento se determina que el país exportador es en primer término el país productor y en segundo término goza de las preferencias arancelarias; ahora bien al no estar la mercancía a exportar en los supuestos antes señalados, se considera que el mismo no está bajo los estándares de exigencia de la ‘Calificación de Origen de la Mercancía’, de acuerdo a la factura de exportación que indica que se trata de Aluminio RSI (Secundario taint tabor) que es expedida por la empresa exportadora y las Facturas de Lista de Empaque expedidas por la empresa proveedora del material, denominada The Company Metal, C.A. bajo los N° LP1010, LP1011 y Lp1008, (v. folios 132, 288, 463,) al igual se indican las Guías de despacho, N° de Coladas, Peso Bruto, Peso Neto, en tal sentido, la comercialización para el tipo de material que se declara, tanto a nivel nacional como internacional, objeto de controversia; tal documentación hace ver una presunción que el material a exportar no está dentro de los parámetros de la nación que incentive a defender las actividades económicas de las empresas nacionales, así como promover la manufactura nacional de materias primas, es decir no tiene reserva alguna.*

*3) en referencia al **documento donde conste el monto asegurado de la mercancía**, se discurre que las empresas exportadoras al momento de realizar sus operaciones deben cumplir con las exigencias del mercado para exportar, de igual forma el comprador importador, a través de las entidades financieras que respalden la operación de intercambio internacional, basándose en documentos que demuestren que se han cumplido los términos y condiciones estipulados; como se indicó anteriormente la condición de venta es bajo la modalidad de Incoterms Ex Work de acuerdo a la factura de exportación, se comprueba que los costos, riesgos, gastos y contratación del seguro corre por cuenta del comprador; y en armonía con las Carta de Porte Internacional por Carretera (CRT), la mercancía está asegurada por Royal Sunalliance Seguros de responsabilidad civil con la póliza N° 3200010001, en tal sentido tal requerimiento está debidamente demostrado con la documentación antes descrita.*

*4) la solicitud de **otros documentos probatorios del valor**; para este tribunal tal requerimiento por parte de la administración, se encuadra en la esfera general de consignar documentos demostrativos en relación al valor de la mercancía a exportar; siendo desacertado tal requerimiento con tanta amplitud, en virtud que se está en fase administrativa en la que el exportador está exhortado a presentar los recaudos exigidos particularmente por la normativa aduanera, para efectuar la operación de exportación de mercancía, más no se encuentra en etapa jurisdiccional en la que el administrado puede valerse del universo probatorio que mejor le ajuste para comprobar la pretensión o alegato que éste sostenga, en tal sentido tal imposición es inapropiada por parte de la administración aduanera.*

*Visto lo anterior es por lo que quien suscribe, es del criterio, que efectivamente las Actas de requerimiento no son apropiadas en esa fase administrativa tributaria, para exigir la documentación que se contraen, ya que lo procedente era haber realizado lo preceptuado legalmente, como es el Acto de Reconocimiento al segundo día hábil, en presencia del agente aduanal conforme a la normativa que rige la materia, y en caso de haber surgido alguna diferencia u objeción en la documentación presentada, esta debió constar en dicha acta de reconocimiento; ahora en virtud que la empresa exportadora al momento de declarar la mercancía presentó la documentación correspondiente para la operación de exportación, quien aquí suscribe determina la improcedencia de las Actas de Requerimientos. **Así se decide.***

Frente a este escenario de requerir documentaciones y ser extemporánea la consignación de documentación por parte del contribuyente, la administración aduanera emitió las Providencias Administrativas N° 154, 155 y 156 de fechas 13 de diciembre de 2010, determinando la procedibilidad de la aplicación de multa al Agente Aduanal Gran Sabana, C.A., en representación de la empresa exportadora, conforme al literal “a” del artículo 121 de la Ley Orgánica de Aduanas el cual señala;

(...Omissis...)

*En virtud de haberse declarado improcedente las actas de requerimiento antes descritas, mal podría sustentarse en la esfera legal que la contribuyente incurrió en Infracción Aduanera, para ser considerado la imposición de las multas por la administración, por la cantidad de UN MIL SETECIENTOS OCHENTA Y SIETE BOLIVARES FUERTES CON CINCUENTA CENTIMOS (Bs. 1.787,50) provenientes de las Providencias Administrativas N° 154, 155 y 156, antes especificadas, en consecuencia se declara improcedente los Actos Administrativos N° 154, 155 y 156, de fecha 13 de diciembre de 2010, derivados de las Actas de Requerimiento N° C-1720, C-121 y C-1722. **Así se decide.***

De seguida este Tribunal pasa analizar la procedencia de las Actas de Comiso N° C-1720, C-1721 y C-1722; en primer término se evidencia que las actas de comiso fueron emitidas por el órgano competente en materia de aduana, como lo es la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén.

Que dichos actos administrativos de comiso se sustentan en que fue efectuado el Acto de Reconocimiento en fecha 26/11/2010 en el Almacén General de Depósito PBA CARGO, C.A., señalando; ...Una vez efectuada la verificación documental y física de las mercancías objeto de Exportación clasificada en el código arancelario 7601.20.00, en concordancia con criterios emanados de la INTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS según memorando n° SNAT/INA/2011-00000181 de fecha 24/02/2011...la mercancía a ser exportada consiste en Aluminio Secundario o de Desecho, el cual atendiendo a lo dispuesto en el anexo II Artículo 1 del arancel de Aduanas, se encuentra dentro de la subpartida 7602.00.00 y en consecuencia le es aplicable el régimen legal 4, el cual debe ser presentado junto con la declaración de exportación (Permiso del Ministerio de Industrias Ligeras y Comercio, actual Ministerio del Poder Popular para el Comercio)...en virtud de lo anteriormente expuesto y dado que el contribuyente no presentó junto con la declaración de aduana, dentro de los lapsos otorgados en el requerimiento, ni posterior al mismo, el permiso correspondiente, la sanción que le es aplicable al presente caso, es el comiso de la mercancía a tenor de lo dispuesto en el Artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas...omissis.

La sanción fue impuesta en acatamiento a lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas (LOA), el cual dispone lo que se transcribe a continuación:

(...Omissis...)

Del contenido de la norma anterior, resulta necesario determinar si la mercancía que pretende exportar la contribuyente se encuentra sometida a algún supuesto previsto, a saber;

prohibición, reserva, suspensión y/o restricción arancelaria o si para el momento de la consignación de la documentación necesaria, la parte actora omitió presentar el registro sanitario, certificado de calidad o cualquier otro requisito.

En ese orden de ideas, del contenido de las actas procesales que componen la presente causa, así como también del texto expuesto en el Acta de Comiso impugnada, es posible inferir que la fundamentación de la Intendencia Nacional de Aduanas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se basa en la prohibición prevista en el ya citado artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas (LOA) en concordancia con lo dispuesto en el Decreto N° 3.895 de fecha 12 de septiembre de 2005, publicado en la Gaceta Oficial N° 38.271 de fecha 13 de ese mismo mes y año, dictado conforme las atribuciones conferidas al Ejecutivo Nacional a través del artículo 226 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y 47 de la Ley Orgánica de la Administración Pública (LOAP).

Dicho decreto tiene como fin último, incentivar la manufacturación o transformación de las materias primas producidas en el país, por empresas nacionales, dentro del territorio de la República, ello a través de Convenios de Aseguramiento de Materia Prima e Insumos para las empresas transformadoras, las cuales, conforme las disposiciones previstas en el precitado decreto, serán beneficiadas con el acuerdo de los precios o términos requeridos para el cumplimiento del mismo, tal y como se infiere de la parte in fine del artículo 4 eiusdem.

...Omissis...

Corolario a lo anterior, indefectiblemente las empresas que se dediquen a la manufactura y/o transformación de materias primas o productos semielaborados originarios de las industrias básicas nacionales, recibirán mejores precios para la compra de dichos insumos, siempre y cuando se adhieran a las disposiciones previstas y se inscriban en el Registro de Industrias, llevado por el Ministerio de Industrias Básicas y Minería, tal y como lo prevé el cuerpo integrante del Decreto in comento. Ahora, en aras de entrar a analizar el supuesto vicio de falso supuesto de derecho, en que a juicio de la parte actora, incurre las Actas de Comiso impugnadas, como consecuencia de una errónea interpretación de las disposiciones contenidas en el precitado Decreto Ejecutivo, se considera pertinente transcribir lo preceptuado el artículo 16 del mismo, el cual es del tenor siguiente:

...Omissis...

De la norma antecesora, así como tampoco del resto del cuerpo que integra el Decreto bajo estudio, no se desprende prohibición alguna para proceder a la exportación del material tipo 'Aluminio Secundario RSI (Tain tabor)' el cual alega la contribuyente, pero en caso de tratarse 'Aluminio Secundario o de Desecho' según lo que sostiene la administración le es aplicable el régimen legal numeral 4, el cual debe ser presentado junto con la declaración de exportación (Permiso del Ministerio de Industrias Ligeras y Comercio, actual Ministerio del Poder Popular para el Comercio) y ser declarada dentro de la subpartida 7602.00.00.

De las referidas acta de comiso se evidencia que en fecha 26/11/2010 se efectuó el acto de reconocimiento, siendo totalmente contradictorio, en virtud que al momento de emitirse el acta de requerimiento no constaba en el expediente dichas actas de reconocimiento, siendo totalmente corroborado por la misma administración, cuando emite las mencionadas actas de reconocimiento (v. folios 315, 491 y 160) de forma irregular, es decir posterior al lapso establecido en la normativa aduanera, siendo libradas las aludidas actas de la siguiente forma;

Acta N° C-1720 expedida en fecha 10/01/2011 bajo el N° L-13; señalando...se efectuó reconocimiento físico y documental de una mercancía que dice contener aluminio secundario RSI con un valor en Bs F. 38.109,09 según factura N° 0149 de fecha 22/11/2010, CRT VE-1910-01031, mercancía objeto de exportación. En fecha 30/11/2010 se solicitó según acta de requerimiento N° C-1720, comprobante de pago, calificación de la mercancía y documentos

donde conste el monto asegurado de la mercancía, con el objeto de verificar el valor declarado del producto a exportar y la calidad del mismo...Es importante mencionar que el representante legal del exportador consignó ante esta aduana principal comunicación N° A.A.G.S. 336/2010 de fecha 16/12/2010 y recibido por esta gerencia en la misma fecha, cancelación de exportación manifestada...

Acta N° C-1721 expedida en fecha 30/11/2010 bajo el N° L-1725 señalando...se efectuó reconocimiento físico y documental de una mercancía que dice contener aluminio secundario RSI con un valor en Bs F. 38.754,80 según factura N° 0148 de fecha 22/11/2010, CRT VE-1910-01030, mercancía objeto de exportación. En fecha 31/11/2010 se solicitó según acta de requerimiento N° C-1721, comprobantes de pago, calificación de la mercancía y documentos donde conste el monto asegurado de la mercancía, con el objeto de verificar el valor declarado del producto a exportar y la calidad del mismo...Es importante mencionar que el representante legal del exportador consigno ante esta aduana principal comunicación N° A.A.G.S. 336/2010 de fecha 16/12/2010 y recibido por esta gerencia en la misma fecha, cancelación de exportación manifestada por el exportador. En virtud de lo antes expuesto y por no contar con la documentación necesaria emitida por el órgano correspondiente, en la que se evidencie la composición real y pureza de la mercancía para ser objeto de exportación, fue validada y rediccionada para acogerse (sic) a la reimportación de la misma.

Acta N° C-1722 expedida en fecha 10/01/2011 bajo el N° L-14 señalando...se efectuó reconocimiento físico y documental de una mercancía que dice contener aluminio secundario RSI con un valor en Bs. F. 38.878,41 según factura N° 0150 de fecha 22/11/2010, CRT VE-1910-01032, mercancía objeto de exportación. En fecha 30/11/2010 se solicitó según acta de requerimiento N° C-1722, comprobantes de pago, calificación de la mercancía y documentos donde conste el monto asegurado de la mercancía, con el objeto de verificar el valor declarado del producto a exportar y la calidad del mismo...Es importante mencionar que el representante legal del exportador consigno ante esta aduana principal comunicación N° A.A.G.S. 336/2010 de fecha 16/12/2010 y recibido por esta gerencia en la misma fecha, cancelación de exportación manifestada por el exportador. En virtud de lo antes expuesto y por no contar con la documentación necesaria emitida por el órgano correspondiente, en la que se evidencie la composición real y pureza de la mercancía para ser objeto de exportación, fue validada y redireccionada para acogerse (sic) a la reimportación de la misma.

Visto lo anterior es por lo que quien suscribe es del criterio, que efectivamente se configuró el quebrantamiento del procedimiento a seguir en materia de exportación de mercancía, toda vez que fueron expedidas de forma extemporáneas las referidas actas de reconocimiento, y no estuvo presente en el referido acto la representación de la empresa recurrente, lo cual era su derecho, a fin de presentar las pruebas y alegatos que considerara conveniente en defensa de sus intereses y demostrar ante las autoridades aduaneras el cumplimiento de los requisitos formales, relativos a la documentación que respalda la exportación, de igual forma se fundamenta en argumentos de la extemporaneidad de presentación de documentos, que fueron anteriormente valorados. Asimismo se constata que la Administración Aduanera señaló que se le requirió documentación al recurrente en fecha 31/11/2010, contrariando así la fecha de emisión del acta de reconocimiento 30/11/2010, que es totalmente inexplicable sustentar un requerimiento posterior al reconocimiento.

Visto lo anterior es por lo que quien suscribe es del criterio, que efectivamente se configuró el quebrantamiento del procedimiento a seguir en materia de exportación de mercancía, toda vez que fueron expedidas de forma extemporáneas las referidas actas de reconocimiento, y no estuvo presente en el referido acto la representación de la empresa recurrente, lo cual era su derecho, a fin de presentar las pruebas y alegatos que considerara conveniente en defensa de sus intereses y demostrar ante las autoridades aduaneras el cumplimiento de los requisitos formales, relativos a la documentación que respalda la exportación, de igual forma se fundamenta en argumentos de la extemporaneidad de presentación de documentos, que fueron

anteriormente valorados. Asimismo se constata que la Administración Aduanera señaló que se le requirió documentación al recurrente en fecha 31/11/2010, contrariando así la fecha de emisión del acta de reconocimiento 30/11/2010, que es totalmente inexplicable sustentar un requerimiento posterior al reconocimiento.

De igual forma se observa la irregularidad cometida por la Administración Aduanera al apoyar las Actas de Comiso en una observación efectuada por la Intendencia Nacional de Aduanas en memorando N° SNAT/INA/2011-00000181 de fecha 24/02/2011 tres (03) meses posteriores a la entrada de la mercancía a la zona de almacenamiento.

De modo que, en criterio de este tribunal, se materializó una violación durante el desarrollo del proceso administrativo al omitirse fases que son esenciales en el debido proceso, el derecho a la defensa y la presunción de inocencia de la contribuyente exportadora, lo cual fue probado suficientemente, motivo el cual este Tribunal estima procedente la presente delación. **Así se decide.**

De seguida se hace esencial señalar que en las actas de comiso existe un renglón denominado 'Resultado del Reconocimiento', en el mismo la administración determinó el código arancelario, descripción mercancía, valor en aduanas, peso (Kgs), Tarifa y normas; las cuales coinciden cabalmente con la documentación declarada por la contribuyente mediante el Agente Aduanal; por ende es ilógico para este tribunal que la administración no haya dejado sentado la discrepancia entre lo declarado y el reconocimiento, existiendo tales circunstancias hace presumir que el acto administrativo de comiso está viciado.

En armonía a lo debatido es necesario comprobar si efectivamente la declaración aduanal de la mercancía a exportar está o no debidamente clasificada en el código arancelario correspondiente, tomando en cuenta los medios probatorios que constan en autos; siendo así corre inserto (f. 647 al 687, 3era pza.). Inspección Judicial extra litem sustanciada por el Juzgado del Municipio Gran Sabana del Segundo Circuito de la Circunscripción Judicial del Estado Bolívar; la cual no fue impugnada por la administración aduanera, y en razón de su contenido es un indicio para el esclarecimiento del presente juicio; así también consta Inspección Judicial sustentada por este tribunal en la que se comprueba la representación de la administración de aduana, que demuestra el control de la prueba, y al igual es valorada como un indicio, en razón que para determinar la composición real de la mercancía a exportar, se detecta con análisis de laboratorio por ser de composición mineral, en tal sentido debe analizarse la prueba de Experticia Técnica (folios 814 al 834) que contiene informe técnico consignado por el experto investido para tal misión como auxiliar del tribunal, dicho informe no fue objetado por las partes intervinientes en el presente juicio, la referida experticia recayó sobre el material a exportar, el cual se encuentra en su totalidad corporal en las instalaciones de la Almacenadora PBA A CARGO, C.A., quien tiene bajo su guardia y custodia la mercancía a exportar; el referido material para análisis se sustrajo en presencia del representante legal de la mencionada almacenadora ciudadana Abg. Magda González, correspondiente a Ciento Cincuenta y Seis (156) Pailas de Aluminio, y Dieciséis (16) bultos, de donde se seleccionó bajo anuencia de la representante legal antes señalada, la extracción de muestras se realizó de forma aleatoria, representativa del material como las pailas y bultos, recolectándose 165 gramos de viruta de aluminio, siendo cuarteada dicha cantidad, con la finalidad de obtener muestras de respaldo para cada una de las partes en el presente juicio y este Juzgado Superior, las referidas muestra objeto de análisis en sus resultados obtenidos se determinó '...que el material descrito en las Actas de Comiso N° C-1720, C-1721 y C-1722, por las características físicas indican que la mercancía es de metal aluminio...con el análisis de laboratorio (SPECTRO_MAX) practicado a las muestras A4 y B4, se determinó: PRIMERO: Que las pailas y lingotes descrito en las Actas de Comiso N° C-1720, C-1721 y C-1722, es menor a 99,7% de pureza, lo que descarta que la calidad del aluminio, contenido en las pailas y lingotes que están bajo guardia y custodia e la almacenadora PBA A CARGO, C.A. sea de Aluminio Primario para su comercialización.

Segundo por el porcentaje de aluminio contenido en la Muestra A4: 98,8% Al y 0,73% de Fe y en la Muestra B4: 97,3% Al y 0,85% Fe, determina que la calidad de aluminio de las pailas y lingotes están dentro de los parámetros de clasificación para la comercialización como Lingotes de Aluminio Reciclados (RSI)'... Sic

*El relatado informe técnico en primer término deja ver que la mercancía a exportar no se trata de un material de Aluminio Primario para su mercantilización situación que se concatena a lo alegado y probado por la contribuyente, mediante la documentación presentada tanto en la etapa administrativa y ratificada en el presente litigio; en segundo término se precisa que los parámetros que alegaba la administración son inexactos, comprobándose que el material a exportar no tiene ningún tipo de restricción, por lo tanto no es susceptible de régimen especial, lo cual corrobora que se encuentra debidamente declarado por la contribuyente en el código arancelario 7601.20.00; como efecto de tal valoración se determina que la actuación fiscal ejercida por el Fisco Nacional Aduanal sobre la mercancía a exportar no está ajustada a derecho y como consecuencia es procedente la argumentación sostenida por la contribuyente. **Así se decide.***

...Omissis...

Podría concluirse entonces que, de la mano con la jurisprudencia anterior, en aquellos casos en los cuales la Administración tergiversa las normas, las aprecia erróneamente o da por ciertas, cuestiones no involucradas en el asunto subsumiéndolas en supuesto legales incorrectos, que hubieren tenido influencia positiva para la resolución dictada, se produce el vicio de falso supuesto de derecho que incide en el contenido del acto y no en la forma, configurándose un vicio en la causa que produce la anulabilidad tanto de los actos de efectos particulares como de los actos de efectos generales.

...Omissis...

*Con base a los razonamientos que anteceden, y en estricto acatamiento al criterio sentado por la Cúspide de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y ante tales circunstancias, es importante señalar que los procedimientos tanto en fase administrativa como es el caso, deben ser ecuanímenes independientemente del acto que se trate, en tal sentido a todas luces se está en evidencia de un acto administrativo irrito, por haberse quebrantado el orden legal para emitir un Acto De Comiso de la mercancía a exportar, mediante las cuales se ordenó Aplicar pena de Comiso de conformidad con el artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduana, sobre las mercancías que eran objeto de exportación de la recurrente, por tal razón este Tribunal declara procedente el alegato invocado por la recurrente al denunciar la errónea interpretación aplicada por la Administración Aduanera Tributaria respecto a la supuesta prohibición de exportación de las mercancías objeto de comiso prevista en el Decreto Ejecutivo, generando actos administrativos viciados de nulidad absoluta en los términos descritos en el numeral 3 del artículo 240 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el numeral 3 del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. **Así se decide.***

*En lo que concierne a la solicitud formulada por la representación judicial de la parte actora, consistente en la entrega de las mercancías objeto de exportación, ubicadas en el Almacén **PBA CARGO, C.A.** adscrita a la Aduana Subalterna de Santa Elena de Uairen, contentiva de setenta y ocho (78) pailas de aluminios, dieciséis (16) bultos y setenta y ocho (78) pailas de aluminios. De las actas procesales que forman el presente expediente judicial, es posible evidenciar, misiva fechada 16 de diciembre de 2010, suscrita por el ciudadano José Gregorio Barreto Parraga, en su carácter de representante legal de la empresa PDS Industrias Comercio S.A. consignada en el expediente administrativo (folios 489,490), manifestando ... que en razón de la **demora experimentada en la liberación** de las tres (3) cargas de Aluminio RSI (secundario), donde el cliente de Brasil...nos manifiesta su formal decisión **QUE NO ACEPTARA LAS TRES (3) CARGAS**, y cancela el pedido en cuestión por el incumplimiento*

del proveedor... hacemos formal la notificación a la Aduana Principal Ecológica de Sta. Elena de Uairen de nuestra **decisión de cancelar las exportaciones** de las cargas antes mencionadas del despacho de ALUMINIO RSI SECUNDARIO, que iban con destino a nuestro cliente TECAL Aluminio de Amazonas, en la ciudad de Manaos, Brasil, las cuales se encuentran desde el 24 de Noviembre en el Territorio Aduanero Nacional...; cuyo contenido revela el manifiesto rechazo de la contribuyente de no continuar con la operación administrativa de exportación de la mercancía en litigio, por motivo expreso de la empresa importadora, de cancelar la compra del producto; al presentarse tal situación de abandonar la operación de exportación la misma se enmarca en la normativa legal aduanera en su artículo 108 literal 'b' del Reglamento que establece;

...Omissis...

Por consiguiente al estar cancelada la operación aduanera por parte de la empresa exportadora, trae como consecuencia que en caso de haber recibido el contribuyente algún incentivo por motivo de exportación deberá reintegrarse al Fisco Nacional las cantidades que haya tomado conforme al artículo 110 del Reglamento de la LOA; y en virtud que los actos administrativos impugnados resultaron ser nulos conforme a derecho, ello de conformidad con los razonamientos ut supra explanados, y en consecuencia inexistentes en el mundo jurídico; es por lo que se ordena a la Gerencia de Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairen del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), proceda a la inmediata e íntegra devolución del material precedentemente depositado en el Almacén autorizado PBA Cargo, C.A. a su legítimo dueño. **Así se decide.**

En mérito de lo anteriormente expuesto, este Tribunal comprueba que al declararse la nulidad de las Actas de Comiso identificadas con los Nros. C-1720, C-1721 y C-1722, todas de fecha 25 de noviembre de 2010, emitidas por el Gerente General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) por ilegalidad, por vía de consecuencia, también son nulos las multas aplicadas. **Así se decide.**

-VI-

DISPOSITIVA

En razón de lo antes expuesto, (...) declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** el presente recurso contencioso tributario interpuesto (...) contra las Actas de Comiso identificadas con los Nros. C-1720, C-1721 y C-1722, todas de fecha 25 de noviembre de 2010, emitidas por el Gerente General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y ordena lo siguiente:

PRIMERO: Se **ANULAN** las Actas de Comiso identificadas con los Nros. C-1720, C-1721 y C-1722, todas de fecha 25 de noviembre de 2010, emitidas por el Gerente General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (...).

SEGUNDO: Se **ORDENA** a la Gerencia de Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairen del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la inmediata e íntegra devolución del material objeto de exportación depositado en el Almacén autorizado PBA Cargo, C.A. a la empresa recurrente.

TERCERO: Se **EXIME** de condenatoria en costas, en virtud de la naturaleza de la presente decisión, de conformidad con lo establecido en el parágrafo único del artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014, y **así también así declara (...)**. (Sic).

CUARTO; Se **ORDENA** la notificación de las partes, en especial de los ciudadanos Procurador y Fiscal General de la República Bolivariana de Venezuela, y Gerencia de Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairen del Servicio Nacional Integrado de

Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a los efectos procesales previstos en el Parágrafo Segundo del Artículo 284 del Código Orgánico Tributario de 2014.

QUINTO: Se ADVIERTE a las partes que el presente fallo es susceptible de ser objeto de consulta, conforme a lo establecido en el artículo 72 del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2008; y no admite apelación en virtud de no cumplir con el único aparte del artículo 285 del Código Orgánico Tributario de 2014 (...). (Sic). (Mayúsculas, negrillas y resaltos de la fuente).

Mediante escrito de fecha 21 de abril del 2016, las abogadas Felicia Escobar Vasquez y Sugey Karina Becerra, antes identificadas, actuando en su condición de apoderadas judiciales de la sociedad mercantil PDS Industria y Comercio, S.A., solicitaron la aclaratoria de la sentencia definitiva antes transcrita, identificada con el número PJ0662016000030 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana en fecha 4 de abril del 2016, en virtud de lo que a continuación se describe:

“(…)

III

DE LA ACLARATORIA

Consta en autos que dentro de los documentos requeridos por la Aduana Principal Ecología de Santa Elena De Guairen Actas de Requerimiento C-1720, C-1721 y C-1722, que se presentaron, son los siguientes:

1. Comprobante o prueba de pago de la mercancía

En vista de lo anterior, [su] representada presentó las facturas N° 0148 de fecha 22/11/2010, N° 0149 de fecha 22/11/2010 y la factura N° 0150 de fecha 22/11/2010, las cuales [se anexan] marcadas ‘A’ con destino a la República Federativa de Brasil. Además presentó, según consta en el expediente administrativo, solicitudes de ventas de divisas por parte del Representante legal de la empresa, las cuales [se anexan] marcadas ‘B’ y las certificaciones de ventas de divisas realizadas al Banco Central de Venezuela, a través del Banco Fondo Común, las cuales [se anexan] marcadas ‘C’.

Con lo anterior, se demostró en el presente proceso, que [su] representada, cumplió con todos los pasos legales del proceso de exportación, hasta la venta de divisas, la renuncia del cliente de Brasil, se debió a la falta de entrega de la carga, la exportación quedó interrumpida por el acta de requerimiento que realizó la Gerencia de Operaciones de la Aduana, y donde PDS industria y Comercio S.A., cumplió con entregar todos los requerimientos solicitados, inclusive la demostración de ventas de divisas.

Lo único que quedó pendiente para completar la exportación, es la entrega de la mercancía al cliente en Brasil, ya que hasta las divisas fueron vendidas en su oportunidad al BCV. Ahora bien, en el año 2010, era obligatorio según las normas del Control de Cambio existente para el momento, vender íntegramente las divisas al Banco Central de Venezuela, lo cual realizamos oportunamente, dentro de los 5 días siguientes, a que recibimos el pago.

Ahora bien, cuando el cliente de Brasil, renunció a la exportación, pretendía recuperar sus divisas, para comprar el material necesario para sus operaciones a otro proveedor, lo cual fue imposible, pues las, mismas ya habían sido vendidas al Banco Central y el diseño del Control de Cambio, no lo permite, por lo cual a la fecha [su] representada sigue obligada con el cliente final, a concluir la exportación, para cumplir con la obligación adquirida con el importador en Brasil.

[Se debe] aclarar, que la empresa, no recibió beneficio alguno por la exportación, pero si sigue pendiente en cumplir las obligaciones con el comprador de la mercancía que ya se

encuentra debidamente cancelada, por lo cual [se solicita] la presente aclaratoria de la sentencia, pues no fue posible dejar sin efecto la exportación, ya que nos vimos impedidos de poder devolver las divisas, por lo cual la única forma de que [su] representada, cumpla con su obligación, es que concluya la exportación.

Por lo cual, es necesario que el Tribunal, no solo ordene la devolución de la mercancía, como lo ordenó en el Dispositivo de la Sentencia, en el Segundo punto, sino que debe quedar claro, que debe completarse la exportación (...). (Sic). (Agregados de esta Alzada).

En fecha 3 de mayo del 2016, el Tribunal *aquo* dictó “Auto Resolutorio” número PJ662016000038, con el cual da respuesta a la solicitud de aclaratoria de sentencia interpuesta por las apoderadas judiciales de la sociedad mercantil PDS Industria y Comercio, S.A., concluyendo en lo siguiente:

“(…)

II

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Establecida la tempestividad de la solicitud bajo examen, es adecuado acentuar que las figuras de la aclaratoria, salvatura, ampliación y rectificación de las sentencias se encuentran contempladas en el supra transcrito artículo 252 de la ley adjetiva civil, cuya trascendencia se refiere a la posibilidad jurídica de hacer correcciones a las sentencias, por medios específicos, siendo tales medios los siguientes: las aclaratorias, las salvaturas, las rectificaciones y las ampliaciones; teniendo cada uno de ellos propósitos incomparables conforme a las insuficiencias que ostenten las sentencias.

...Omissis...

Es importante precisar que la parte recurrente, solicita a través de la figura de la Aclaratoria, que esta instancia considere que el hecho de que el cliente importador ubicado en la República Federativa de Brasil no haya logrado recuperar las divisas canceladas por la mercancía a exportar, en razón que las mismas fueron entregadas al Banco Central de Venezuela en cumplimiento a las normas del Control de Cambio vigente para el período 2010; considerando que se le complemente la exportación de la mercancía al cliente comprador de la misma, es evidente que el requerimiento planteado no fue objeto de querrela, lo cual es considerado como hechos advenedizos que escapan del control total del debate.

*En tal sentido este Tribunal Superior considera que la decisión dictada en fecha 04/04/2016 conserva congruencia en lo argumentado por la parte recurrente contenido en su escrito de recurso y la dispositiva del fallo, por determinar la revocatoria de los Actos Administrativo (De Comiso) que dieron origen a la pretensión y como efecto lo accesorio que representa la Multa; lo que coloca en total contradicción la posición asumida por la parte recurrente, y en efecto no reviste aclaratoria en torno al contenido de la Resolución N° PJ0662016000030 de fecha 04/04/2016 antes citada, ya que no contiene términos dudosos, ambiguos o imprecisos, que fuere menester dilucidar, por lo tanto resulta forzoso concluir la improcedencia de la solicitud de aclaratoria formulada. **Así se decide.***

III

DEL TERCERO INTERESADO

El 9 de agosto de 2018, el abogado Carlos David Martínez Mora, ya identificado, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad mercantil PBA Cargo, C.A., depositaria de las mercancías que fueron objeto del comiso en referencia, consignó escrito a los fines de “*intervenir como tercero interesado en la presente causa*”, solicitando lo

siguiente:

“(...) conforme se evidencia de las actas que conforman el presente expediente, [su] representada la Sociedad Mercantil PBA CARGO, C.A., fue designada como depositaria de las mercancías que fueron objeto del comiso en referencia, siendo que desde el momento en que ello se produjo, [su] mandante ha venido incurriendo en gastos sumamente elevados en el resguardo, acopio, seguridad, mantenimiento, almacenaje, entre otras gestiones logísticas que la carga de la demanda a diario, durante el transcurso de estos ocho (8) años, los cuales hasta la presente fecha no han sido sufragados en forma alguna por la parte a quien corresponde.

*En ocasión a ello, llama poderosamente la atención a esta representación judicial, y nos causa alarma que el Juzgado de la causa en su fallo de fecha 04/04/2016, declaró parcialmente con lugar el recurso incoado por la Sociedad Mercantil PDS INDUSTRIA Y COMERCIO, S.A., identificada en los autos, contra las Actas de Comiso identificadas con los Nros. C- 1720, C-1721 y C-1722, fecha 25/11/2010, emitidas por el Gerente General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairen del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), y ordenó la **entrega inmediata** del material objeto de la exportación, sin establecer en su dispositivo la salvedad de que para ejecutar la referida **entrega inmediata**, deben pagarse previamente todos los emolumentos que se han ido generando en ocasión al depósito, con lo cual se pudiera ver cercenado el derecho que le asiste a [su] representada de hacer efectivo el cobro antes del retiro de la mercancía en comento, amén del derecho de retención que le asiste para lograr su cobro.*

En efecto, en su dispositivo del fallo el Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana (...), de fecha 04/04/2016, declaró entre otras cosas lo siguiente:

*‘... **PRIMERO:** Se **ANULAN** las Actas de Comiso identificadas con los Nros. C-1720, C-1721 y C-1722, todas de fecha 25 de noviembre de 2010, emitidas por el Gerente General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)...’*

*Conforme a ello, tenemos que la orden de devolución del material objeto de exportación depositado en el Almacén de [su] representada a la empresa PDS INDUSTRIA Y COMERCIO, S.A., **es inmediata**, vale decir, que en la oportunidad en que el Tribunal a-quo acuerde, en caso de ser confirmada por esta digna Sala, la ejecución del fallo objeto de la consulta, tendría [su] representada que dar cumplimiento a un mandato judicial, viéndose directamente afectada en su patrimonio, en caso que la hoy recurrente no honre el pago de los emolumentos, tasas y reembolsos de gastos que se han generado en el transcurso de estos ocho (8) años, en cuanto al mantenimiento y demás factores que implica tener en irrefutablemente sus derechos e intereses, considerando así mismo que el valor de la mercancía pudiera ser a la presente fecha, irrisorio respecto a los costos que ha generado su resguardo durante todo este tiempo.*

...Omissis...

...resulta oportuno traer a colación que la propia parte recurrente ha reconocido que se han generado altos costos, conforme se evidencia en su comunicación emitida en fecha 16/12/2010 dirigida al Gerente de la Aduana Ecológica Santa Elena, respecto a la mercancía en referencia, entre los cuales precisamente señala su almacenamiento, reconociéndose así que efectivamente tiene una deuda para con [su] representada que da lugar a que la misma sea debidamente amparada en sede judicial, a los fines de que su pago sea efectivo...

Así tenemos, que el objeto de la presente intervención es solicitar a esta digna Sala ordene en

el dispositivo del fallo consultado, en caso de ser confirmado el mismo y se acuerde como lo hizo el a-quo, la entrega inmediata de la mercancía objeto del comiso, que tal entrega se materialice con posterioridad al pago de los emolumentos, tasas y reembolsos de gastos que se han generado en el transcurso de estos ocho (8) años a favor de mi mandante, debidamente indexados atendiendo a la pérdida del valor adquisitivo del bolívar desde la fecha en que se materializó el depósito hasta la fecha en que sea ejecutado el cumplimiento de la sentencia definitiva que haya de recaer en el presente recurso.

*Conforme a lo antes expuesto, solicito respetuosamente a esta Sala Político Administrativa el Tribunal Supremo de Justicia, de conformidad con [su] ordenamiento jurídico, en nombre y representación de [su] mandante Sociedad Mercantil **PBA CARGO, C.A.**, plenamente identificada en los autos, acuerde en el fallo que haya de recaer en la presente causa que conoce en Consulta, lo siguiente:*

PRIMERO: *Que previo a la entrega de la mercancía objeto del comiso a la parte recurrente, ésta cancele a [su] representada las tasas y emolumentos que se han generado en el transcurso de estos ocho (8) años hasta la fecha definitiva del pago, en atención al mantenimiento y demás factores que implicaba tener en resguardo su mercancía.*

SEGUNDO: *Que se ordene aplicar al monto definitivo que haya de pagarse a [su] representada la respectiva indexación monetaria atendiendo a la pérdida del valor adquisitivo del bolívar desde la fecha en que se materializó el depósito hasta la fecha en que sea ejecutado el cumplimiento de la sentencia definitiva.*

TERCERO: *Que de considerarlo procedente se acuerde que las mercancías objeto del depósito forme parte del pago que se le adeuda a [su] mandante, en virtud de que su costo resulta hoy en día irrisorio respecto a los gastos generados a la fecha.*

Solicito que el presente escrito sea debidamente agregado a los autos, a fin de que surta sus efectos legales correspondientes, y se declare procedente la presente solicitud con todos los pronunciamientos de ley respectivos (...). (Sic). (Agregados de esta Máxima Instancia). (Negrillas y mayúsculas de la fuente).

IV RESPUESTA A LA TERCERA PROPUESTA

En fecha 11 de marzo de 2020, la abogada Felicia Escobar Vásquez, ya identificada, actuando como apoderada judicial de la sociedad de comercio PDS Industria y Comercio, S.A., consignó respuesta al escrito presentado el 9 de agosto de 2018, por apoderado judicial de la sociedad mercantil PBA Cargo, C.A., depositaria de las mercancías que fueron objeto del comiso, como “tercero interesado”, exponiendo lo que se indica a continuación:

“(...

CAPITULO

I

DE LA IMPROCEDENCIA DE LA TERCERÍA

*En el supuesto escrito de tercería que presenta **PBA CARGO C.A.**, parece invocar el ordinal 1° del artículo 370 del código de Procedimiento Civil, esto es: ‘Cuando el tercero pretenda tener un derecho preferente al del demandante...’. En este sentido, el demandante en Tercería invoca que por ser el depositario llamado por el SENIAT, pretende tener un mejor derecho que el demandante y es indispensable destacar que los terceristas del ordinal 1° del artículo 370*

de la norma adjetiva señalada son sujetos con intereses opuestos a ambas partes del juicio principal...

En el presente caso el demandante en tercería solo intenta oponerse a la devolución de la mercancía de la parte actora del juicio principal, en este caso, porque según **PBA CARGO C.A.**, el demandado, le debe a él como tercero unos gastos que se causaron a solicitud de resguardar una mercancía que le realizó la Aduana Ecológica de Santa Elena de Guairén y nunca por solicitud de **PDS INDUSTRIA Y COMERCIO S.A.** empresa que represento.

En razón de la motivación que precede y con fundamento en los artículos [370 y 371 del Código de Procedimiento Civil], consideró que la supuesta Demanda de Tercería, debe ser declarada **INADMISIBLE**, In Limine Litis (...).

CAPITULO II

DE LA IMPROCEDENCIA DEL PAGO DE ALMACENAJE CUANDO LA MERCANCIA ES COMISADA Y ES RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN

El artículo 218 del Código Orgánico Tributario, del año 2001 vigente para el momento que se comiso la mercancía, dispone que cuando el acto administrativo en el que se impuso la pena de comiso haya quedado firme, la Administración Tributaria podrá optar por rematar los efectos o resguardarlos, de acuerdo con el procedimiento establecido a tal efecto en la Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento.

El artículo 503 del reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas del año 1990, vigente para el momento que se realizó el comiso, establece que los efectos objeto del comiso deben ser entregados al jefe de la oficina aduanera para su guarda y custodia, esto es el traslado de las mercancías para los almacenes, patios y demás dependencias adscritas a las aduanas, para el cobro de la tasa por concepto de almacenaje sea aplicada conforme a lo dispuesto en el Artículo 29 y siguientes del Reglamento sub judice,- Título II de las Tasas - Capítulo I del Almacenaje.

En cuanto al procedimiento establecido en el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, al que hace referencia el artículo ut supra citado la Administración Aduanera y Tributaria puede elegir entre disponer de la mercancía o almacenar la misma, atendiendo el contenido del artículo 504 del texto reglamentario...

... de las normas que anteceden se desprende que la designación de un lugar especial habilitado para las mercancías bajo custodia aduanera deberá ser asignada por la autoridad aduanera respectiva, en concordancia con la parte in fine en el artículo 130 eiusdem (...). En virtud del cual se colige, que a los efectos de la mercancía que se le haya aplicado la pena de comiso, siendo éste el objeto de controversia que [les] ocupa, no puede entregarse e inadmite constitución o garantía o medida sustitutiva, para garantizar el valor del referido bien en comiso, ya que el sentido o alcance de la norma no estriba en la percepción del tributos, sino impedir el regreso del territorio aduanero nacional de mercancías que se encuentren incursas en los supuestos de comiso, (...) con base al artículo 6 de la Ley Orgánica de Aduanas...

En [su] caso, la administración, prefirió almacenar la mercancía y no rematarla, sabiendo los daños irreparables que podía causar a [su] representada y por los cuales debida responder posteriormente, por lo tanto, debe seguirse lo establecido en el Reglamento de la Ley de Aduanas II de las Tasas- Capítulo I del Almacenaje.

Este artículo [34 del Reglamento de la Ley de Aduanas del 2001, aplicable en razón de tiempo] establece dos supuestos, uno donde no se causa la tasa de almacenaje, cuando el retardo en el retiro de la mercancía es imputable totalmente a la administración, como en [su] caso, donde la administración tributaria, específicamente la aduana de Santa Elena de Güairén, comisa la mercancía por haberla clasificado en erróneamente en un arancel distinto al que le correspondía, causando daño a [su] representada, por lo cual no [les] corresponde

para almacenaje, el cual es responsabilidad exclusiva de la administración. El segundo supuesto, es el pago parcial del almacenaje, cuando la administración pública, sea responsable parcialmente del retardo.

La Aduana Ecológica de Santa Elena de Güairen, está obligada a ejercer la guarda y custodia de mercancías retenidas por infracciones aduaneras que acarrean el comiso, mientras dure el procedimiento, si ellos decidieron delegar esta obligación a un privado, es responsabilidad de ellos pagar cualquier gasto causado por un comiso realizado, que ya fue declarado nulo el Acto Administrativo que lo ordenó, por mala clasificación arancelaria por un Tribunal de la República Bolivariana de Venezuela y que solo espera por la revisión obligatoria establecida por la Ley, que debe realizar esta Sala (...).

Por todos los argumentos, de hecho y de derecho antes expuestos, solicito:

- 1. Se Declare INADMISIBLE la tercera propuesta...*
- 2. Se ratifique la sentencia del tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana (...) y en consecuencia se ratifique la Nulidad del Acto Administrativo de comiso y la devolución inmediata de la mercancía (...). (Sic). (Agregados de esta Máxima Instancia). (Mayúscula y negrillas de la fuente).*
- 3.*

V

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a la Sala pronunciarse acerca de la consulta elevada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, de la sentencia definitiva número PJ0662016000030 de fecha 4 de abril de 2016, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad mercantil PDS Industria y Comercio, S.A.

Preliminarmente, antes de resolver la consulta elevada, esta Máxima Instancia estima necesario destacar que aun cuando la empresa contribuyente, solicitó con el recurso contencioso tributario medida cautelar de suspensión de efectos de los actos administrativos impugnados, el Juzgado de mérito no emitió ningún pronunciamiento sobre el particular, por cuya razón en, esta oportunidad no procede consideración alguna en relación a la aludida pretensión anticipada por ser accesoria a la acción principal de nulidad, que ahora conoce esta Superioridad. **Así se establece.**

Punto previo.

Corresponde a esta Alzada pronunciarse sobre el escrito presentado el 9 de agosto de 2018, por el abogado Carlos David Martínez Mora, ya identificado, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad mercantil PBA Cargo, C.A., depositaria de las mercancías que fueron objeto del comiso en referencia, a través del cual realizó a esta Superioridad solicitudes como “tercero interesado” en la presente causa, conforme al artículo 370 del Código de Procedimiento Civil.

En el referido escrito, el mencionado abogado solicitó:

*“(...) **PRIMERO:** Que previo a la entrega de la mercancía objeto del comiso a la parte recurrente, ésta cancele a [su] representada las tasas y emolumentos que se han generado en el transcurso de estos ocho (8) años hasta la fecha definitiva del pago, en atención al mantenimiento y demás factores que implicaba tener en resguardo su mercancía.*

SEGUNDO: *Que se ordene aplicar al monto definitivo que haya de pagarse a [su] representada la respectiva indexación monetaria atendiendo a la pérdida del valor adquisitivo del bolívar desde la fecha en que se materializó el depósito hasta la fecha en que sea ejecutado el cumplimiento de la sentencia definitiva.*

TERCERO: *Que de considerarlo procedente se acuerde que las mercancías objeto del depósito formen parte del pago que se le adeuda a [su] mandante, en virtud de que su costo resulta hoy en día irrisorio respecto a los gastos generados a la fecha.*

Solicitó que el presente escrito sea debidamente agregado a los autos, a fin de que surta sus efectos legales correspondientes, y se declare procedente la presente solicitud con todos los pronunciamientos de ley respectivos (...). (Sic). (Agregados de esta Máxima Instancia).

Por su parte, la abogada Felicia Escobar Vásquez, ya identificada, actuando como apoderada judicial de la sociedad de comercio PDS Industria y Comercio, S.A., consignó en fecha 11 de marzo de 2020 “*respuesta*” al escrito presentado, por apoderado judicial de la sociedad mercantil PBA Cargo, C.A., depositaria de las mercancías que fueron objeto del comiso, como “*tercero interesado*”, en el que solicitó su improcedencia:

Acerca de dicha solicitud, debe la Sala referirse al contenido de los artículos 370 (ordinal 3º) y 379 del Código de Procedimiento Civil, normas invocadas por la peticionante, las cuales expresan:

“Artículo 370.- *Los terceros podrán intervenir, o ser llamados a la causa pendiente entre otras personas, en los casos siguientes:*

(...)

3º *Cuando el tercero tenga un interés jurídico actual en sostener las razones de alguna de las partes y pretende ayudarla a vencer en el proceso.*

(...)

Artículo 379.- *La intervención del tercero a que se refiere el ordinal 3º del artículo 370, se realizará mediante diligencia o escrito, en cualquier estado y grado de proceso, aun con ocasión de la interposición de algún recurso. Junto con la diligencia o el escrito, el tercero deberá acompañar prueba fehaciente que demuestre el interés que tenga en el asunto, sin lo cual no será admitida su intervención”.* (Subrayado y destacado de esta Máxima Instancia).

En consonancia con lo expresado, tenemos que el recurso contencioso tributario es un medio de impugnación dirigido a anular o enervar actos de efectos particulares, a tenor de lo dispuesto en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, en concordancia con el artículo 242 *eiusdem*, que son del tenor siguiente:

“Artículo 242. Los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo mediante la interposición del recurso jerárquico regulado en este Capítulo.

(...)

Artículo 259. *El recurso contencioso tributario procederá:*

1. Contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho Recurso.

2. Contra los mismos actos a que se refiere el numeral anterior, cuando habiendo mediado recurso jerárquico éste hubiere sido denegado tácitamente conforme al artículo 255 este

Código.

3. *Contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el recurso jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares*". (Resaltado de esta Alzada).

De las normas transcritas se destaca que para que un tercero pueda intervenir en un recurso contencioso tributario, debe demostrar fehacientemente, mediante prueba idónea, su **interés legítimo, actual y directo**, y que no basta la simple invocación del derecho que reclame.

Precisado lo anterior, aprecia esta Máxima Instancia que el precitado abogado no detenta de manera alguna un interés legítimo, actual y directo con respecto a la causa que se ventila en esta apelación, ya que del acto administrativo impugnado resulta que la empresa recurrente es la única que se ve afectada particularmente en sus intereses, y por tanto, la legitimada activa para actuar en la presente causa.

Aunado a lo dicho, se resalta que el citado profesional del derecho sustenta su petición al considerarse "*tercero interesado*" por ser el apoderado judicial de la sociedad mercantil PBA Cargo, C.A., que es la depositaria de las mercancías que fueron objeto del comiso en referencia, solicitando que la recurrente le cancele "(...) *las tasas y emolumentos que se han generado (...). Que se ordene aplicar al monto definitivo que haya de pagarse (...) la respectiva indexación monetaria (...). Que de considerarlo procedente se acuerde que las mercancías objeto del depósito forme parte del pago que se le adeuda (...)*", situación esta que comporta indefectiblemente una acción autónoma e independiente al juicio de autos, la cual no deviene en que sea titular de un interés directo, legítimo y actual en esta apelación.

Al respecto, advierte esta Alzada, tal y como se señaló *supra*, la legitimación activa para la apelación, recae en aquellos que hubieren sido afectados por el pronunciamiento judicial, los cuales adquieren la aptitud para ser parte en el proceso de examen del fallo apelado, bien sea de forma activa o pasiva.

De esta forma, considera esta Máxima Instancia que el mencionado abogado carece de legitimación para participar en la presente causa como "*tercero interesado*", pues cuenta con otras acciones judiciales para hacer valer su pretensión y el recurso contencioso tributario no es la vía idónea para formular tales reclamos; por lo tanto, se desestima la solicitud formulada sobre este particular. **Así se declara.**

Ahora bien, siendo que conforme a lo previsto en el artículo 84 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016, "*Toda sentencia definitiva contraria a la pretensión, excepción o defensa de la República, debe ser consultada al Tribunal Superior competente*", esta Sala Político-Administrativa, actuando como Alzada Natural y Máxima Instancia de las jurisdicciones contencioso administrativa y contencioso tributaria, procede a realizar el análisis correspondiente del referido fallo, no sin antes formular algunas precisiones en torno a la figura procesal de la consulta.

En tal sentido, circunscribiendo el análisis en consulta a los aspectos de orden público, constitucional y de interés general señalados por esta Superioridad en sus sentencias números 00812 y 00813, ambas de fecha 22 de junio de 2011, casos: *C.A. Radio Caracas Televisión -RCTV-* y *Corporación Archivos Móviles Archimóvil, C.A.*, respectivamente, concatenados con la reconsideración del criterio consistente en los requisitos o condiciones exigidas para conocer en consulta obligatoria de las sentencias contrarias a las pretensiones del Estado, realizada en el fallo número 01658 del 10

de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero C.A.*, donde se decidió la improcedencia del establecimiento de límites a la cuantía para someter a consulta las decisiones judiciales desfavorables a la República, vistos “*los intereses patrimoniales del Estado debatidos en los juicios contencioso-tributarios, que denotan un relevante interés público y utilidad social, por estar íntimamente relacionados con la recaudación de tributos y la obligación de los particulares de contribuir con las cargas públicas para la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población*”; son dos (2) los supuestos de procedencia de la consulta en materia tributaria, a saber: **(i)** que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación; y **(ii)** que las mismas resulten contrarias a las pretensiones de la República.

Con base a lo expuesto, a juicio de esta Máxima Instancia procede el conocimiento en consulta de la parte de la decisión que resultó desfavorable a la República y adicionalmente, la misma deberá analizar si el fallo de instancia incurrió en lo siguiente: **(i)** se apartó del orden público; **(ii)** violentó normas de rango constitucional o interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal; **(iii)** quebrantó formas sustanciales en el proceso o de las demás prerrogativas procesales; o **(iv)** hubo una incorrecta ponderación del interés general. (*Vid.*, decisión de la referida Sala Constitucional número 1071 del 10 de agosto de 2015, caso: *María del Rosario Hernández Torrealba*). **Así se declara.**

Determinada la procedencia del aludido privilegio procesal a favor de la República, esta Máxima Instancia debe declarar **firme** por no haber sido objeto de impugnación ante esta Sala Político-Administrativa por la contribuyente y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, el pronunciamiento del Juzgado *a quo* referido a que “*(...) se cumplió a cabalidad con los requisitos de forma y fondo previstos en el Código Orgánico Tributario para la emisión de los actos, así como con el deber de exteriorizar los fundamentos de hecho y de derecho en los cuales se fundamentó la Administración Tributaria para dictar su decisión, según los hechos que existen y se corresponden con la norma que consagra el poder jurídico de actuación (...)*”.

Constata este Alto Tribunal que la presente consulta, quedará circunscrita a determinar si el Juzgado de instancia actuó conforme a derecho, al declarar parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente PDS Industria y Comercio, S.A., y ordenando “*(...) PRIMERO: Se ANULAN las Actas de Comiso identificadas con los Nros. C-1720, C-1721 y C-1722, todas de fecha 25 de noviembre de 2010, emitidas por el Gerente General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (...). SEGUNDO: Se ORDENA a la Gerencia de Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la inmediata e íntegra devolución del material objeto de exportación depositado en el Almacén autorizado PBA Cargo, C.A. a la empresa recurrente (...)*”, y en tal sentido, observa:

El Tribunal *a quo* anuló las Actas de Comiso identificadas con los números C-1720, C-1721 y C-1722, todas de fecha 25 de noviembre de 2010 y ordenó a la Gerencia de Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la entrega de la mercancía objeto de exportación a la sociedad mercantil PDS Industria y Comercio, S.A., al considerar que:

“*(...) la actuación de la administración aduanera contraviene el procedimiento a seguir en materia de exportación, ya que si bien es cierto que la administración aduanera tiene la*

potestad de solicitar y exigir al contribuyente alguna documentación que crea conveniente conforme al artículo 28 de la LOPA, no es menos cierto que tratándose en materia de exportación de mercancía, la administración de aduana debió levantar el acta de Reconocimiento conforme a la ley adjetiva aduanera, y no emitir actas de Requerimientos N° C-1720, C-1721 y C-1722, (...)

*que efectivamente las Actas de requerimiento no son apropiadas en esa fase administrativa tributaria, para exigir la documentación que se contraen, ya que lo procedente era haber realizado lo preceptuado legalmente, como es el Acto de Reconocimiento al segundo día hábil, en presencia del agente aduanal conforme a la normativa que rige la materia, y en caso de haber surgido alguna diferencia u objeción en la documentación presentada, esta debió constar en dicha acta de reconocimiento; ahora en virtud que la empresa exportadora al momento de declarar la mercancía presentó la documentación correspondiente para la operación de exportación, quien aquí suscribe determina la improcedencia de las Actas de Requerimientos. **Así se decide.***

(...)

que efectivamente se configuró el quebrantamiento del procedimiento a seguir en materia de exportación de mercancía, toda vez que fueron expedidas de forma extemporáneas las referidas actas de reconocimiento, y no estuvo presente en el referido acto la representación de la empresa recurrente, lo cual era su derecho, a fin de presentar las pruebas y alegatos que considerara conveniente en defensa de sus intereses y demostrar ante las autoridades aduaneras el cumplimiento de los requisitos formales, relativos a la documentación que respalda la exportación, de igual forma se fundamenta en argumentos de la extemporaneidad de presentación de documentos, que fueron anteriormente valorados. Asimismo se constata que la Administración Aduanera señaló que se le requirió documentación al recurrente en fecha 31/11/2010, contrariando así la fecha de emisión del acta de reconocimiento 30/11/2010, que es totalmente inexplicable sustentar un requerimiento posterior al reconocimiento.

De igual forma se observa la irregularidad cometida por la Administración Aduanera al apoyar las Actas de Comiso en una observación efectuada por la Intendencia Nacional de Aduanas en memorando N° SNAT/INA/2011-00000181 de fecha 24/02/2011 tres (03) meses posteriores a la entrada de la mercancía a la zona de almacenamiento.

*De modo que, en criterio de este tribunal, se materializó una violación durante el desarrollo del proceso administrativo al omitirse fases que son esenciales en el debido proceso, el derecho a la defensa y la presunción de inocencia de la contribuyente exportadora, lo cual fue probado suficientemente, motivo el cual este Tribunal estima procedente la presente delación. **Así se decide.***

(...)

*que la mercancía a exportar no se trata de un material de Aluminio Primario para su mercantilización situación que se concatena a lo alegado y probado por la contribuyente, mediante la documentación presentada tanto en la etapa administrativa y ratificada en el presente litigio; (...) se precisa que los parámetros que alegaba la administración son inexactos, comprobándose que el material a exportar no tiene ningún tipo de restricción, por lo tanto no es susceptible de régimen especial, lo cual corrobora que se encuentra debidamente declarado por la contribuyente en el código arancelario 7601.20.00; como efecto de tal valoración se determina que la actuación fiscal ejercida por el Fisco Nacional Aduanal sobre la mercancía a exportar no está ajustada a derecho y como consecuencia es procedente la argumentación sostenida por la contribuyente. **Así se decide.***

(...)

*Con base a los razonamientos que anteceden, y en estricto acatamiento al criterio sentado por la Cúspide de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y ante tales circunstancias, es importante señalar que los procedimientos tanto en fase administrativa como es el caso, deben ser ecuanímenes independientemente del acto que se trate, en tal sentido a todas luces se está en evidencia de un acto administrativo irrito, por haberse quebrantado el orden legal para emitir un Acto De Comiso de la mercancía a exportar, mediante las cuales se ordenó Aplicar pena de Comiso de conformidad con el artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduana, sobre las mercancías que eran objeto de exportación de la recurrente, por tal razón este Tribunal declara procedente el alegato invocado por la recurrente al denunciar la errónea interpretación aplicada por la Administración Aduanera Tributaria respecto a la supuesta prohibición de exportación de las mercancías objeto de comiso prevista en el Decreto Ejecutivo, generando actos administrativos viciados de nulidad absoluta en los términos descritos en el numeral 3 del artículo 240 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el numeral 3 del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. **Así se decide.***

(...)

*De las actas procesales que forman el presente expediente judicial, es posible evidenciar, misiva fechada 16 de diciembre de 2010, suscrita por el ciudadano José Gregorio Barreto Parraga, en su carácter de representante legal de la empresa PDS Industrias Comercio S.A. consignada en el expediente administrativo (folios 489, 490), manifestando ...que en razón de la **demora experimentada en la liberación** de las tres (3) cargas de Aluminio RSI (secundario), donde el cliente de Brasil...nos manifiesta su formal decisión **QUE NO ACEPTARA LAS TRES (3) CARGAS**, y cancela el pedido en cuestión por el incumplimiento del proveedor... hacemos formal la notificación a la Aduana Principal Ecológica de Sta. Elena de Uairen de nuestra **decisión de cancelar las exportaciones** de las cargas antes mencionadas del despacho de ALUMINIO RSI SECUNDARIO, que iban con destino a nuestro cliente TECAL Aluminio de Amazonas, en la ciudad de Manaos, Brasil, las cuales se encuentran desde el 24 de Noviembre en el Territorio Aduanero Nacional...; cuyo contenido revela el manifiesto rechazo de la contribuyente de no continuar con la operación administrativa de exportación de la mercancía en litigio, por motivo expreso de la empresa importadora, de cancelar la compra del producto; al presentarse tal situación de abandonar la operación de exportación la misma se enmarca en la normativa legal aduanera en su artículo 108 literal 'b' del Reglamento*

(...)

*Por consiguiente al estar cancelada la operación aduanera por parte de la empresa exportadora, y en virtud que los actos administrativos impugnados resultaron ser nulos conforme a derecho, ello de conformidad con los razonamientos ut supra explanados, y en consecuencia inexistentes en el mundo jurídico; es por lo que se ordena a la Gerencia de Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairen del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), proceda a la inmediata e íntegra devolución del material precedentemente depositado en el Almacén autorizado PBA Cargo, C.A. a su legítimo dueño. **Así se decide (...)**". (Sic).*

Precisado lo anterior, esta Sala advierte de las Actas de Comiso identificadas con los números C-1720, C-1721 y C-1722 del 25 de noviembre de 2010, notificadas en fecha 23 de marzo de 2011, emitida por la Gerencia de Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairen del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), lo que a continuación se transcribe:

"(...) la mercancía a ser exportada consiste en Aluminio Secundario o de Desecho, el cual atendiendo a lo dispuesto en el anexo II Artículo 1 del Arancel de Aduanas, se encuentra

dentro de la subpartida 7602.00.00 y en consecuencia le es aplicable el régimen legal 4, el cual debe ser presentado junto con la declaración de exportación (Permiso del Ministerio de Industrias Ligeras y Comercio, actual Ministerio del Poder Popular para el Comercio). Ahora bien, en virtud de lo anteriormente expuesto y dado que el contribuyente no presentó junto con la declaración de aduana, dentro de los lapsos otorgados en el requerimiento, ni posterior al mismo, el permiso correspondiente, la sanción que le es aplicable al presente caso, es el comiso de la mercancía a tenor de lo dispuesto en el Artículo 114 de la Ley orgánica de Aduanas [de 2008] (...). (Sic). (Agregado de esta Superioridad).

Por su parte, el Tribunal de instancia constató que “(...) la empresa exportadora al momento de declarar la mercancía presentó la documentación correspondiente para la operación de exportación (...) que el material a exportar no tiene ningún tipo de restricción, por lo tanto no es susceptible de régimen especial, lo cual corrobora que se encuentra debidamente declarado por la contribuyente en el código arancelario 7601.20.00 (...), en tal sentido, a todas luces se está en evidencia de un acto administrativo irrito, por haberse quebrantado el orden legal para emitir un Acto De Comiso de la mercancía a exportar, mediante las cuales se ordenó Aplicar pena de Comiso de conformidad con el artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduana, sobre las mercancías que eran objeto de exportación de la recurrente (...)”.

De acuerdo con lo expuesto, esta Sala observa que la controversia se circunscribe a verificar si la sanción de comiso impuesta por la Administración Aduanera y Tributaria conforme el artículo 114 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008, aplicable en razón del tiempo, sobre las mercancías correspondientes a 16 Bultos de Aluminio, 78 Pailas de Aluminio y 78 Pailas de Aluminio, respectivamente, se encontraba ajustada a derecho, al considerar el órgano exactor que “(...) la mercancía a ser exportada consiste en Aluminio Secundario o de Desecho, el cual atendiendo a lo dispuesto en el anexo II Artículo 1 del Arancel de Aduanas, se encuentra dentro de la subpartida 7602.00.00 y en consecuencia le es aplicable el régimen legal 4, el cual debe ser presentado junto con la declaración de exportación (Permiso del Ministerio de Industrias Ligeras y Comercio, actual Ministerio del Poder Popular para el Comercio)”.

En este sentido, la norma prevista en el artículo 114 del aludido instrumento legal prevé:

“Artículo 114: Cuando la operación aduanera tuviere por objeto mercancías sometidas a prohibición, reserva, suspensión, restricción arancelaria, registro sanitario, certificado de calidad o cualquier otro requisito, serán decomisadas, se exigirá al contraventor el pago de los derechos, tasas y demás impuestos que se hubieren causado, si la autorización, permiso o documento correspondiente, de ser el caso, no fuesen presentados junto a la declaración”.
(Destacado de esta Sala).

De la disposición transcrita se desprende que en aplicación de los regímenes de importación o exportación, ordinaria o especial, el incumplimiento de sus condiciones será penado con el comiso de las mercancías, y se exigirá al contraventor el pago de los derechos, tasas y demás impuestos que se hubieren causado, siempre y cuando el permiso, autorización o documento exigido no sea presentado conjuntamente con la Declaración Única de Aduanas.

Vistos los planteamientos anteriores, esta Sala pasa a decidir si la mercancía exportada por la sociedad mercantil PDS Industria y Comercio, S.A., denominada “Aluminio Secundario RSI Taint Tabor”, debe ser clasificada bajo el código 7602.00.00 “Desperdicios y Desechos de Aluminio”, Tarifa 5%, Régimen Legal 4 (debe ser presentado junto con la declaración de exportación el Permiso del Ministerio de Industrias Ligeras y Comercio, actual Ministerio del Poder

Popular para el Comercio), tal como sostiene el Fisco Nacional, o si, por el contrario, debe ubicarse bajo la subpartida 7601.20.00 “*Aleaciones de Aluminio*”, como alega la contribuyente (ambos contenidos en el Arancel de Aduanas de 2005, vigente en razón del tiempo).

Ahora bien, para determinar a cuál de los códigos corresponde la mercancía importada “*Aluminio Secundario RSI Taint Tabor*”, debe esta Alzada analizar las actas que conforman el expediente, y a tal efecto observa:

i) La sociedad mercantil PDS Industria y Comercio, S.A., a través de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), realizó el trámite de exportación del “*Aluminio Secundario RSI*”, con destino a la República Federativa de Brasil, según facturas números 0148, 0149 y 0150 de fecha 22 de noviembre de 2010, cursante a los folios 128 y 283 de la 1ra pieza y 459 de la 2da pieza del expediente judicial, donde se observa que en la descripción de la mercancía indica “*ALUMINIO RSI (secundario taint tabor)*”.

ii) El 25 de noviembre de 2010, se presentaron las Declaraciones de Aduanas números C-1720, C-1721 y C-1722, de fecha 24 de noviembre de 2010, respecto a las mercancías correspondientes a 16 Bultos de Aluminio, 78 Pailas de Aluminio y 78 Pailas de Aluminio, respectivamente, con el Código Arancelario: 7601.20.00, Descripción Arancelaria: Aleaciones de Aluminio con Descripción Comercial: “*Aluminio Secundario RSI Taint Tabor*”, folios 126 y 281 de la 1ra pieza y 457 de la 2da pieza del expediente judicial. (Negrillas y subrayado de esta Sala).

iii) En esa misma fecha (25 de noviembre de 2010), el Gerente General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Güairen del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), una vez efectuado el reconocimiento de las mercancías, emitió las Actas de Comiso, identificadas con los números C-1720, C-1721 y C-1722, notificadas en fecha 23 de marzo de 2011 (folios 18 al 26 de la primera pieza del expediente), mediante las cuales se determinó que “(...) *la mercancía a ser exportada consiste en Aluminio Secundario o de Desecho, el cual atendiendo a lo dispuesto en el anexo II Artículo 1 del Arancel de Aduanas, se encuentra dentro de la subpartida 7602.00.00 y en consecuencia le es aplicable el régimen legal 4, el cual debe ser presentado junto con la declaración de exportación (Permiso del Ministerio de Industrias Ligeras y Comercio, actual Ministerio del Poder Popular para el Comercio). Ahora bien, en virtud de lo anteriormente expuesto y dado que el contribuyente no presentó junto con la declaración de aduana, dentro de los lapsos otorgados en el requerimiento, ni posterior al mismo, el permiso correspondiente, la sanción que le es aplicable al presente caso, es el comiso de la mercancía a tenor de lo dispuesto en el Artículo 114 de la Ley Orgánica de Aduanas [de 2008, aplicable en razón de tiempo] (...)*”. (Agregado, negrillas y subrayado de esta Superioridad).

iv) El 30 de noviembre de 2010, la Administración Tributaria “(...) *de conformidad con lo establecido en el artículo 17 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC y anexo el Tratado de Marrakech, publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.829 Extraordinario, de fecha 29-12-94, en el numeral 6 del Anexo III de mismo, en concordancia con el artículo 8 de la Resolución N° 226, de ALADI, de fecha 05/03/1997, referente a los requerimientos que pueden realizar las Administraciones Aduaneras y según lo referido a la duda razonable establecida en la Circular N° SNAT/INA/2009-0050 de fecha 30-09-2009 (...)*” emitió y notificó las Actas de Requerimiento Nros. C-1720, C-1721 y C-1722, “(...) *a fin de comprobar la calificación de origen de la mercancía (...)*

con la finalidad de completar la información técnica para la comprobación del valor en aduanas”, solicitando la presentación de los recaudos que a continuación se indican: “*Comprobantes o prueba de pagos de la mercancía. Calificación de Origen de la Mercancía, documentos de Seguro donde conste el monto asegurado de la mercancía. Otros documentos probatorios del valor. Conforme lo establece el artículo 124 del Código Orgánico Tributario, se concede un plazo de tres (03) días para suministrar los recaudos objeto del presente requerimiento, o en su defecto se servirá manifestar por escrito la no presentación de los mismos*” (folios 137 y 292 de la primera pieza y 467 de la segunda pieza del expediente).

v) El 16 de diciembre de 2010, el ciudadano José Gregorio Barreto Parraga, actuando en su carácter de representante legal de la empresa PDS Industrias Comercio S.A., mediante escrito presentado a la Gerencia de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) manifestó que “(...) *en razón de la demora experimentada en la liberación de las **tres (3) cargas de Aluminio RSI (secundario)**, donde el cliente de Brasil (...) [les] manifiesta su formal decisión **QUE NO ACEPTARÁ LAS TRES (3) CARGAS**, y cancela el pedido en cuestión por el incumplimiento del proveedor... [hacen] formal la notificación a la Aduana Principal Ecológica de Sta. Elena de Uairén de [su] **decisión de cancelar las exportaciones de las cargas antes mencionadas del despacho de ALUMINIO RSI SECUNDARIO**, que iban con destino a [su] cliente TECAL Aluminio de Amazonas, en la ciudad de Manaus, Brasil, las cuales se encuentran desde el 24 de Noviembre en el Territorio Aduanero Nacional (...)*”. (Interpolados de esta Alzada). (Negrillas y subrayado de esta Sala).

Asimismo, de la revisión de las actas que integran el expediente, esta Sala constata que cursa en autos a los folios 647 al 687 de la 3ra pieza del expediente, inspección judicial realizada en fecha 10 de febrero de 2011, por el Juzgado del Municipio Gran Sabana del Segundo Circuito de la Circunscripción Judicial del Estado Bolívar; y el informe técnico pericial (folios 814 al 834 de la tercera pieza del expediente) consignado en el Tribunal *a quo* el 2 de mayo de 2012, promovidos por la representación en juicio de la sociedad de comercio PDS Industria y Comercio, S.A., los cuales no fueron impugnados por la Administración Aduanera, por lo que se les otorga valor probatorio.

Dicha experticia, realizada por Giovanni Omar Mejía Ortega, titular de la cédula de identidad número 21.806.413, Ingeniero de Minas, inscrito en el Colegio de Ingenieros de Venezuela bajo el número CIV: 131.927, dio como resultado, lo que a continuación se establece:

“(...) *El lunes 02 de abril del 2012, a las 03:00 Pm, [hizo] acto de presencia en las oficinas de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairen, con la finalidad de constatar a la Representante Legal Abg. MAGDA GONZALEZ; posteriormente se dio inicio a la experticia técnica, trasladando[se] a la Almacenadora PBA A CARGO, C.A., encargada de la Guardia y Custodia de la Mercancía, en el sitio se procedió a realizar la inspección ocular exhaustiva y fotográfica, observando lo siguiente:*

- *Se evidencio la existencia de Ciento Cincuenta y Seis (156) Pailas de Aluminio, que se encuentran ubicadas al frente del almacén y al aire libre, la forma de la paila y sus dimensiones son similares, lo que indica que estas pailas de metal de aluminio, son el resultado final de un proceso de fundición y el vaciado del producto se realiza en moldes con medidas estándares.*
- *Se procedió de acuerdo al criterio de la Abg. González, a seleccionar de todo el lote de pailas de aluminio en resguardo y custodia, una paila que estaba identificada con el serial N° PS02-3, con la finalidad de proceder a extraer una muestra representativa de la*

paila, con la implementación de un Taladro Eléctrico Marca Black Decker y una broca 7/16"; se procedió a perforar la paila en cuestión, hasta recolectar 165 gramos de viruta de aluminio, esta cantidad posteriormente fue cuarteada, a los fines de obtener muestras de respaldo para cada una de las partes involucradas en el caso, quedando la muestra identificada, distribuida y asignada de la siguiente manera: Administración Aduanera, muestra A1 con un contenido de 30 gramos; Empresa PDS Industria y Comercio, S.A., muestra A2 con un contenido de 35 gramos; Tribunal Superior Contencioso Tributario, muestra A3 con un contenido de 30 gramos; y por último la muestra A4, que va ser enviada al Laboratorio de la Empresa Comercializadora del Cuyuni, C.A. para los análisis respectivos, contiene una cantidad de 70 gramos.

- Posteriormente [se dirigieron] al interior del depósito donde se evidenció la existencia de Dieciséis (16) bultos, las cuales contienen lingotes de aluminio, la forma de los lingotes y sus dimensiones son similares, lo que indica que estos lingotes de metal de aluminio, son el resultado final de un proceso de fundición y el vaciado del material en moldes con medidas estándares.

- Seguidamente se procedió de acuerdo al criterio de la Abg. González, a seleccionar de todo el lote de lingotes de aluminio en resguardo y custodia, un lingote que estaba identificado con el serial N° C03-450, la cual fue trasladado hasta el sitio donde se extrajo la muestra de paila. A los fines de extraer una muestra representativa del lingote con la implementación de un Taladro Eléctrico Marca Black Decker y una broca 7/16", hasta recolectar 165 gramos de viruta de aluminio, se efectuó el cuarteo de la misma, a los fines de obtener las muestras de respaldo para cada una de las partes involucrada; quedando la muestra identificada, distribuida y asignada de la siguiente manera: Administración Aduanera, muestra B1 con un contenido de 30 gramos; Empresa PDS Industria y Comercio, S.A., muestra B2 con un contenido de 30 gramos; Tribunal Superior Contencioso Tributario, muestra B3 con un contenido de 25 gramos; y por último la muestra A4 que va ser enviada al Laboratorio de la Empresa Comercializadora del Cuyuni, C.A. para los análisis respectivos, contiene una cantidad de 80 gramos.

- Una vez culminada la actividad de extracción de muestras tanto para pailas y lingotes de aluminio, la representante legal Abg. Magda González, procedió a redactar el Acta de Inspección al Aluminio en Custodia por Almacenadora PBA A CARGO, C.A (anexo I), donde se describe todo lo relacionado con la Experticia Técnica efectuada; seguidamente se firmo el Acta y se le entrego a la Representante legal, las muestras de respaldo A1 y B1, que corresponde a la Administración Aduanera.

INTERPRETACION DE ANALISIS DE LABORATORIO Y DOCUEMTNACION PARA EL DIAGNOSTICO

En base a la inspección realizada al material que tienen la forma de pailas y de lingotes metal de aluminio y que están bajo guardia y custodia en la almacenadora PBA A CARGO, C.A., y relacionados con las Actas de Comiso N° C-1720, C-1721 y C-1722. Se procedió a la extracción de dos (02) muestras de Aluminio; la muestra A4 en representación de las pailas de aluminio, con un peso un peso aproximado de 680 kg y la muestra B4 en representación de los lingotes; a los fines constatar ¿si el material es Aluminio Primario o Aluminio Secundario? En tal sentido, se envió las dos (02) muestras en forma de Viruta al Laboratorio de la Empresa Comercializadora del Cuyuni, C.A. (COMECA), ubicada en la Zona Industrial de Matanza, Puerto Ordaz. La preparación mediante el proceso de Fusión y Vaciado en los moldes correspondiente, el laboratorio determina las siguientes características químicas de las muestras A4 y B4 (Ver Tabla 1):

Tabla 1: Resultados Químicos de las muestras A4 y B4

MUESTRA	%Si	%Fe	%Cu	%Mn	%Mg	%Cr	%Ni	%Zn	%Ti	%Pb	%Sn	%Al
---------	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

A4	0,311	0,74	0,023	0,130	0,0002	0,0027	0,0050	0,0015	0,0063	0,0020	0,0012	98,7
B4	1,34	0,98	0,110	0,492	0,0001	0,0076	0,0042	0,0011	0,0020	0,011	0,0025	97,0

Los resultados del análisis químicos de la Muestra A4 y B4 (Anexo 2 y 3), evidencia la presencia de veintitrés (23) minerales, en la tabla anterior se refleja los elementos más Importante. Sin embargo, los dos elementos que determinan la caracterización del origen de la **materia prima**, utilizada para el proceso de fabricación son el porcentaje de aluminio (Al) y de Hierro (Fe), se puede demostrar, de dicho análisis, realizados a estas muestras corresponde a la calidad RSI (Lingotes de Aluminio Reciclado), ya que la materia prima de Pailas y Lingotes de decomiso, proviene de Material de Escorias de Aluminio, procesado en hornos rotativos de fusión, que reducen el aluminio presente en la escoria. Una vez en estado liquido, es posteriormente vaciado en moldes o formaleas con medidas estándares para su futura comercialización.

En relación con el Aluminio primario, es importante resaltar que solo en la República Bolivariana de Venezuela, las empresas básicas de CVG Venalum junto con CVG Carbonorca, CVG Alcasa y CVG Bauxilum conforman la cadena productiva para el Auminio Primario a nivel nacional. Todo este proceso de producción del aluminio comienza con la extracción del mineral bauxita por medio de CVG Bauxilum, está a la vez convierte esta bauxita en alumina, material que por medio de reducción electrolítica se convierte en aluminio mayor o igual a 99,7% de pureza y con una presencia de mineral de Hierro entre el rangos de 0,15% a 0,20% (Fe); en Tal sentido, citó como ejemplo una copia de Planilla con el sello de Certificado de Calidad de Venalun (ANEXO 4), de este proceso de producción de aluminio primario se encarga CVG Venalum y CVG Alcasa, mientras que CVG Carbonorca se encarga de la fabricación y suministro de ánodos de carbón para luego ser parte indispensable del proceso de reducción electrolítica.

CONCLUSIONES:

Con base a lo anteriormente expuesto se concluye que:

- Se constató que el material descrito en las Actas de Comiso N° C-1720, C-1721 y C-1722, por las características físicas indican que la mercancía **es de metal aluminio** debidamente procesados atreves de un proceso de fundición hasta un estado liquido, vaciado la producción de una colada en moldes o formaleas con medidas estándares, que le dan la forma de pailas, lingotes o cualquiera otra forma de vaciado solido, con características físicas y químicas similares entre sí.
- Con el análisis de laboratorio (SPECTRO_MAX) practicado a las muestras A4 y B4, se determinó: **Primero:** Que las pailas y lingotes descritos en las Actas de Comiso N° C-1720, C-1721 y C-1722, **es menor a 99,7% de pureza**, lo que **descarta que la calidad del aluminio, contenido en las pailas y lingotes** que están bajo guardia y custodia de la almacenadora PBA A CARGO, C.A. **sea de Aluminio Primario** para su comercialización. **Segundo:** Por el porcentaje de aluminio contenido en la **Muestra A4: 98,8% Al y 0,73% de Fe** y en la **Muestra B4: 97,3% Al y 0,85% Fe**, determina que la calidad de aluminio de las pailas y lingotes están dentro de la clasificación para la comercialización como lingotes de Aluminio Reciclado (RSI) (...). (Sic). (Negritas y subrayado de esta Sala).

En tal sentido, evidencia esta Alzada que la mercancía consistente en 16 Bultos de Aluminio, 78 Pailas de Aluminio y 78 Pailas de Aluminio, respectivamente, es de metal aluminio menor a 99,7% de pureza por tanto su calidad no corresponde a aluminio primario, por lo que está dentro de los parámetros de aluminio secundario o de desecho correspondiéndole la descripción arancelaria de “Desperdicios y Desechos de Aluminio”, es decir, que no se trata de

aleaciones de aluminio (código arancelario: 7601.20.00) y que por lo tanto le corresponde el Código Arancelario: 7602.00.00, por lo que es susceptible de régimen legal 4, según el cual, debe ser presentado junto con la declaración de exportación Permiso del Ministerio de Industrias Ligeras y Comercio, actual Ministerio del Poder Popular para el Comercio y ser declarada dentro de la subpartida 7602.00.00 “Desperdicios y Desechos de Aluminio”. **Así se establece.**

Así tenemos que el Ejecutivo Nacional ha dictado con la finalidad de la consecución del desarrollo endógeno del sector industrial en nuestro país, el Decreto número 3.895 de fecha 12 de septiembre de 2005, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número, 38.271 del 13 del mismo mes y año, y en sus artículos 6 y 16 disponen lo siguiente:

*“**Artículo 6.-** En el Convenio de Aseguramiento de Materia Prima e Insumos se establecerán además, las condiciones de suministro y precio acordados entre las partes, así como los incentivos a las industrias que producen semielaborados y transformadoras que transiten hacia el nuevo modelo socio productivo, a las que se localicen en los Núcleos de Desarrollo Endógeno y aquellas que agreguen el mayor valor en las cadenas productivas.*

El Ministerio de Industrias Básicas y Minería (MIBAM) y las empresas productoras de materias primas, e insumos, negociarán con las productoras de semielaborados, los criterios sobre los cuales se transferirán las ventajas que se le otorgarán a las Industrias transformadoras finales que se encuentran articuladas a las mismas. El compromiso de transferencia del beneficio asumido será establecido entre el Ministerio de Industrias Básicas y Minería (MIBAM), las empresas productoras de materias primas e insumos y transformadoras intermedias, y se reflejará a través de un anexo que formará parte del contrato de suministro suscrito con la empresa productora de materia prima y semielaborados.

Los Convenios de Aseguramiento y los referidos criterios serán publicados mediante Resolución, emitida por el Ministerio de Industrias Básicas y Minería (MIBAM), en un plazo no mayor de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de publicación del presente Decreto, en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela”.

*“**Artículo 16.-** Queda expresamente prohibida la exportación de chatarra ferrosa, no ferrosa y la fibra secundaria producto del reciclaje del papel y cartón, toda vez que dicha acción impacta de manera adversa a la Industria nacional para la cual este insumo tiene un valor estratégico y vital para la fabricación de productos”. (Destacado de esta Sala).*

Obsérvese que del Decreto bajo estudio, el cual se mantuvo vigente para el momento de la exportación, que específicamente se desprende de las normas transcritas, la prohibición para exportar “*chatarra ferrosa [y] no ferrosa*”, y siendo que la mercancía objeto de comiso mediante los actos administrativos impugnados, consiste en aluminio secundario o de desecho, la misma encuadra en la descripción de “*chatarra no ferrosa*”, por cuanto proviene de metales no férricos (hierro), sino que tiene como origen otro metal que en este caso es el aluminio, por lo que advierte esta Superioridad que su exportación está expresamente prohibida por el Decreto arriba transcrito. **Así se decide.**

En razón de lo anterior, se desprende que la mercancía consistente en 16 Bultos de Aluminio, 78 Pailas de Aluminio y 78 Pailas de Aluminio, respectivamente, a ser exportada por la sociedad mercantil PDS Industria y Comercio, S.A., no se encuentra debidamente declarada por la contribuyente como aleaciones de aluminio (código arancelario: 7601.20.00) y por lo tanto es susceptible del régimen legal 4 subpartida 7602.00.00 “Desperdicios y Desechos de Aluminio”, debiendo presentar junto con la declaración de exportación el Permiso del Ministerio de Industrias Ligeras y Comercio, actual Ministerio del Poder Popular para el Comercio, y por consiguiente procede el comiso de la misma. De

allí que esta Alzada considera que el pronunciamiento emitido por el sentenciador de mérito sobre este punto no estuvo ajustado a derecho, el cual se **revoca. Así se declara.**

Vinculado a lo señalado, esta Alzada declara **sin lugar** el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos ejercido por la contribuyente contra las Actas de Comiso identificadas con los números C-1720, C-1721 y C-1722, todas de fecha 25 de noviembre de 2010, notificadas en fecha 23 de marzo de 2011, emitidas por el Gerente General de la Aduana Principal Ecológica de Santa Elena de Uairén del Servicio Nacional Integrado De Administración Aduanera Y Tributaria (SENIAT); actos administrativos que quedan **firmes. Así se decide.**

Por último, visto el vencimiento total en juicio de la identificada sociedad de comercio, procede su condenatoria en costas en el monto equivalente al diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 335 del Código Orgánico Tributario de 2020. **Así finalmente se decide.**

Finalmente, resulta menester para esta Máxima Instancia precisar que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en aras de garantizar la consecución de los postulados consagrados en los artículos 2, 26, 49 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, reconoció la preponderancia de la ciencia, la tecnología, y los servicios de información como elementos de interés público, destacando el deber del Poder Público -y concretamente de los órganos jurisdiccionales- de valerse de los avances tecnológicos para su optimización, procediendo en consecuencia a dictar la Resolución número 2021-0011 de fecha 9 de junio de 2021, contentiva de las normas generales que regularán la suscripción y publicación de decisiones con firma digital, práctica de citaciones y notificaciones electrónicas y la emisión de copias simples o certificadas por vía electrónica relacionadas con los procesos seguidos ante esta Sala Político-Administrativa.

En razón de ello, visto que los artículos 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 3 de la Resolución en comento, consagran la posibilidad de practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, este Máximo Tribunal con miras a procurar la mejora continua del servicio de administración de justicia, ordena efectuar un análisis de las actas que conforman el expediente de la causa, a los efectos de determinar si las partes cuentan o no con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha actuación procesal y, de ser el caso, proceder a practicar las notificaciones a las que haya lugar por medios electrónicos; en el entendido de que la falta de indicación en autos de algunos de los elementos digitales previamente señalados, dará lugar a que se practique la notificación conforme a lo establecido en el artículo 5 de la aludida Resolución y en las leyes. **Así se dispone.**

VI DECISIÓN

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

1.- PROCEDE LA CONSULTA del fallo definitivo N° 0662016000030 del 4 de abril de 2016, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, el cual se **REVOCA.**

2.- FIRME por no haber sido objeto de impugnación ante esta Sala Político-Administrativa y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, el pronunciamiento del Juzgado *a quo* referido a que “(...) *se cumplió a cabalidad con los requisitos de forma y fondo previstos en el Código Orgánico Tributario para la emisión de los actos, así como con el deber de exteriorizar los fundamentos de hecho y de derecho en los cuales se fundamentó la Administración Tributaria para dictar su decisión, según los hechos que existen y se corresponden con la norma que consagra el poder jurídico de actuación (...)*”.

3.- SIN LUGAR el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar innominada por la sociedad mercantil **PDS INDUSTRIA Y COMERCIO, S.A.**, contra las Actas de Comiso identificadas con los números C-1720, C-1721 y C-1722, todas de fecha 25 de noviembre de 2010, notificadas el 23 de marzo de 2011, emitidas por el **GERENTE GENERAL DE LA ADUANA PRINCIPAL ECOLÓGICA DE SANTA ELENA DE UAIRÉN DEL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**; actos administrativos que quedan **FIRMES**.

Se **CONDENA EN COSTAS PROCESALES** a la compañía accionante en un monto equivalente al diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, de acuerdo a lo establecido en el presente fallo.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los diecisiete (17) días del mes de abril del año dos mil veinticuatro (2024). Años 213° de la Independencia y 165° de la Federación.

El Presidente,
MALAKUÍAS GIL RODRÍGUEZ

El
Vicepresidente,
**JUAN CARLOS
HIDALGO
PANDARES**

El Magistrado Suplente – Ponente,
**EMILIO ANTONIO RAMOS
GONZÁLEZ**

La Secretaria,
CHADIA FERMIN PEÑA
En fecha dieciocho (18) de abril del año dos mil
veinticuatro,
se publicó y registró la anterior sentencia bajo
el N° 00164.
La Secretaria,
CHADIA FERMIN PEÑA

