

JURISPRUDENCIA

Sentencia 699 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 29/06/04.

Eximente de responsabilidad penal aduanera.

"Ahora bien, tal como pudo observar esta alzada la contribuyente en fecha 19 de octubre de 1999, previo a efectuarse el aludido reconocimiento de la mercancía, y posteriormente al registro de su declaración de aduanas, notificó a la Gerencia de dicha Aduana Principal por intermedio de su agente aduanal que la Factura Comercial N° 16, arriba indicada, contenía un error material que afectaba la base imponible de la operación aduanera en cuestión, solicitando en consecuencia, se ajustara correctamente la misma incrementando el valor a ser tomado en consideración a los fines de la determinación de los tributos resultantes y se expidieran las planillas de liquidación pagable (por los tributos ajustados) y afianzable (por las multas impuestas).

Frente a tales circunstancias, el *a quo* estimó que la contribuyente se hallaba bajo el supuesto de la eximente de responsabilidad penal tributaria por error de hecho en su declaración, que destruía el nexo causal de la sanción impuesta por la autoridad aduanera, y respecto de la sanción por contravención, que no constaba que en el caso de autos efectivamente se hubiere producido una disminución ilegitima de ingresos tributarios, motivos por el cual juzgó la improcedencia de dicha sanción.

Así las cosas, debe resolver este Supremo Tribunal el asunto sometido a su conocimiento, a cuyo efecto no puede dejar de advertir las circunstancias relativas a la supuesta falta de consignación por parte de la contribuyente, junto con su declaración de aduanas de la aludida Factura Comercial N° 16 del 15 de septiembre de 1999, así como de los ajustes a las partidas arancelarias declaradas por ésta, a las cuales hacen expresa mención los actos administrativos objetos de impugnación, toda vez que en opinión de esta Máxima Instancia, resulta el aspecto de capital importancia a ser dilucidado en el caso de autos, siendo que de tales situaciones derivó la aplicación de las sanciones previstas en el indicado literal b), del artículo 120 de la Ley Orgánica de Aduanas y en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario.

En tal sentido, estima esta Sala pertinente a los fines debatidos referirse a tales circunstancias, debiendo en consecuencia, comenzar su análisis partiendo para ello de la observancia de la legislación aduanera aplicable al caso de autos, específicamente, de lo previsto en el artículo 30 de la Ley Orgánica de Aduanas, que preceptúa:

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

Quienes hayan declarado las mercancías se consideraran a los efectos de la legislación aduanera, como propietarios de aquéllas y estarán sujetos a las obligaciones y derechos que se generen con motivo de la operación aduanera respectiva.

(omissis)..."

Por su parte, el legislador al dictar el Reglamento General de dicha Ley, estableció los documentos que serían exigibles al presentar la declaración de aduanas; así, para el caso de la importación los artículos 98 y 99 del citado instrumento, señalan:

*"**Artículo 98:** La documentación exigible a los fines de la declaración de las mercancías, será*

la siguiente:

a) Para la importación:

1. La Declaración de Aduana;

2. La factura comercial definitiva;

2. El original del conocimiento de embarque, de la guía aérea, o de la guía de encomienda, según el caso;

3. Los exigibles legalmente a dichos fines, según el tipo de mercancía de que se trate.

(omissis)...

Artículo 99: *A los fines de la aceptación o declaración de las mercancías ingresadas, en las zonas de almacenamiento, el consignatario aceptante, o el exportador o sus representantes legales, deberán presentar a la oficina aduanera correspondiente, los documentos mencionados en el artículo 98 de este Reglamento, dentro del plazo establecido en el artículo 24 de la ley.*

PARÁGRAFO UNICO: *Recibidos los documentos se procederá a numerarlos correlativamente y se pasarán al reconocimiento."* (**Nota de la Sala:** cuando el Reglamento habla del artículo 24 de la Ley se refiere es al 30).

Por su parte, los artículos 104, 105, 106 y 107 del citado Reglamento regulan lo referido a los datos que debe contener la factura comercial definitiva, los casos en los cuales no se requiere su presentación, vale decir, en aquellas importaciones o exportaciones que no tengan carácter mercantil, los requisitos que debe reunir ésta para su validez y aceptación (idioma en el que debe estar extendida o su correspondiente traducción), así como el plazo en el que debe ser consignada, y finalmente, el procedimiento aplicable cuando no se cuente con dicha factura comercial definitiva en la oportunidad de presentar la declaración de aduanas.

Así las cosas, observa la Sala que la normativa descrita estableció la obligatoriedad de consignar en las operaciones de importación de mercancías, junto con la declaración de aduanas y otros documentos inherentes a la operación, dentro de los plazos por ella señalados, la factura comercial definitiva; ahora bien, en el caso bajo examen, el funcionario reconocedor en la oportunidad de llevar a cabo el reconocimiento de la mercancía advirtió que la Factura Comercial N° 16 no había sido aportada por la consignataria, constatándose asimismo una incorrecta declaración en cuanto a la primera de las partidas arancelarias procediendo a ajustar ésta en una suma mayor, todo lo cual configuró el supuesto de infracción sancionable con la multa establecida en el primer aparte del literal b), del artículo 120 de la Ley Orgánica de Aduanas (multa del doble de los impuestos y la tasa aduanera diferencial que se hubieren causado, si el valor resultante del reconocimiento o de una actuación de control posterior fuere superior al declarado). De igual forma, fue practicado un ajuste en la octava partida arancelaria en cuanto a la tarifa *ad valorem* declarada, así como respecto de las bases imponibles parciales sucesivamente indicadas en la declaración de la contribuyente.

Bajo este contexto, resulta pertinente destacar que respecto de tales circunstancias, o específicamente sobre la consignación de la indicada factura comercial, nada señaló el juzgador de instancia en su pronunciamiento; sin embargo, esta Sala luego de examinar exhaustivamente todas y cada una de las actas procesales que conforman el presente expediente pudo advertir del texto del Manifiesto de Importación y Declaración de Valor, en el renglón atinente a las "Condiciones Comerciales que Concurren en la Transacción que da Lugar a Importación" la expresa indicación de las facturas comerciales Nos. 329 y 16, asimismo, puede apreciarse del expediente la presencia de la copia certificada de la aludida Factura Comercial N° 16 del 15 de septiembre de 1999, la cual ostenta el mismo número (71294 del 14/10/99) del correlativo dado a la documentación inherente a la operación por el Departamento de Confrontación de la Aduana de La Guaira, es decir, tanto el Manifiesto de Importación como los restantes documentos presentados para amparar la importación. En tal sentido, juzga esta alzada carente de sustento la afirmación referida a la falta de consignación de la mencionada factura, por el contrario, en opinión de este Alto Tribunal, la situación advertida en el reconocimiento más que tratarse de la falta de presentación del referido instrumento versaba sobre el error en la sumas contenidas en dicha factura; **por tal virtud, disiente la Sala del referido señalamiento contenido en el Acta de Reconocimiento y en las Resoluciones de Multas impugnadas. Así se declara**

.

Dilucidado lo anterior, surge evidente el hecho conforme al cual la diferencia numérica advertida en la aludida factura, fue la que causó la variación de la base imponible total declarada por la contribuyente, circunstancia ésta que fue expresamente reconocida y aceptada por la propia recurrente, quien así lo hizo saber a la Administración Tributaria en forma previa al reconocimiento de la mercancía, solicitando además la consiguiente corrección de la base imponible y la determinación de las obligaciones causadas, alegando en su defensa haber obrado bajo el supuesto de la eximente de error de hecho excusable prevista en el literal c), del artículo 79 del Código Orgánico Tributario.

En efecto, consta en el expediente copia del escrito de fecha 19 de octubre de 1999 (previo al reconocimiento) dirigido al Gerente de la Aduana Principal de La Guaira y recibido por éste según consta del sello de recepción N° 23634 del 19/10/99, por medio del cual la recurrente notifica a dicha autoridad que la Factura Comercial N° 16, que fuera consignada junto con la declaración de aduanas presentada en fecha 13 de octubre de 1999, sólo estaba referida *"al monto por cancelar al arribo de dichos equipos, siendo el valor normal total para esta importación de Lit. 282.614.000,00"*
,
en consecuencia de lo cual, se produjo un error material en la declaración al momento de determinar la base imponible de la importación
; ahora bien, tal como se ha venido indicando a lo largo del presente fallo el funcionario reconocedor una vez advertida dicha disminución en la estimación de la base imponible declarada por la recurrente impuso la multa establecida en el literal b), del artículo 120 de la *supra*
indicada Ley Orgánica de Aduanas, ante lo cual fue invocada la aludida eximente, siendo declarada procedente.

No obstante, la representación fiscal alega que tal sanción opera automáticamente sin que pueda alegarse la mencionada eximente de responsabilidad penal tributaria por tratarse de una sanción de tipo objetiva, aunado a que no consta en autos que el error cometido por la recurrente fuese invencible.

Señalado lo anterior, observa esta Sala que, efectivamente, tal como lo sostiene la representación del Fisco Nacional la sanciones previstas en el señalado artículo 120 de la ley en referencia, contemplan supuestos de responsabilidad objetiva, que se configuran con la simple verificación de la trasgresiones en ellas tipificadas en cuanto a la declaración de las mercancías; **sin embargo, la mencionada Ley Orgánica de Aduanas, aún cuando constituye la ley especial reguladora de la actividad desarrollada por la contribuyente de autos, de aplicación preferente sobre cualquier otra en las materias por ella normadas,**

no contempla supuestos específicos de exclusión de culpabilidad, siendo aplicable supletoriamente en todo lo no regulado por ésta y que resulte afín y compatible con sus disposiciones, las previsiones contenidas en el Código Orgánico Tributario de 1994, el cual contemplaba específicamente tales supuestos en su artículo 79 , que indicaba:

*"**Artículo 79:** Son circunstancias que eximen de responsabilidad penal tributaria:*

a) El hecho de no haber cumplido 18 años, y la incapacidad mental debidamente comprobada.

b) El caso fortuito y la fuerza mayor.

c) El error de hecho y de derecho excusable.

d) La obediencia legítima y debida.

e) Cualquier otra circunstancia prevista en las leyes y aplicables a las infracciones tributarias." (Destacado de la Sala).

Así, en el presente fue alegado **el error de hecho, debiendo en consecuencia, demostrar la recurrente a los fines de la procedencia de dicha eximente que el mismo le era excusable, vale decir, que fue cometido bajo la creencia de haberse obrado en cumplimiento de una determinada conducta u obligación legal o contractual, bajo la firme convicción de estar realizando la actuación debida. Tal alegato supone, la apreciación de las circunstancias fácticas que dieron lugar a la conducta desplegada por el presunto infractor y la razonabilidad de su actuación frente a la situación en concreto que excluyan la culpa** .

En el caso de autos, la recurrente en la oportunidad de consignar su declaración de aduanas presentó una factura comercial con errores en la valoración de la mercancía objeto de

importación, con lo cual se produjo potencialmente una disminución de la base imponible a ser tomada en cuenta para el cálculo de los respectivos impuestos de importación, tasas aduaneras e impuesto al valor agregado; **sin embargo, este Alto Tribunal no puede dejar de advertir que fue la propia contribuyente la que, dándose cuenta del error contenido en la señalada factura remitida por el proveedor extranjero, notificó a la Administración Tributaria de tal circunstancia para que fuera ésta la que corrigiera dicha equivocación en la oportunidad de expedir la correspondiente planilla de liquidación de gravámenes, situación ésta que configura en criterio de este Alto Tribunal,**
la excusabilidad de su conducta
pues dicha contribuyente actuó de buena fe al hacer del conocimiento de la Administración Fiscal para que procediera de conformidad con la ley a ajustar las bases imponibles, situación ésta que demuestra por demás que en el desempeño de sus obligaciones legales y reglamentarias su actuación no se debió a un supuesto de culpa que le fuera imputable
.
Siendo ello así, juzga esta Sala procedente la indicada eximente de responsabilidad penal tributaria contenida en el literal c), del artículo 79 del Código Orgánico Tributario de 1994, y por consiguiente, improcedente la sanción impuesta por la autoridad fiscal de conformidad con el literal b), del artículo 120 de la Ley Orgánica de Aduanas, tal como acertadamente fue decidido por la juez de la causa. Así se declara
."

< Regresar **Indice Alfabetico**