**Nulidad por vicio en el motivo: Se impuso un monto de multa que no correspondía**

Sentencia número 005-2008 Tribunal Aduanero Nacional, San José, a las catorce horas con veinte minutos del día 23 de enero del dos mil ocho.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor XXX en su condición de Agente Aduanero persona natural, contra la resolución número RES-AS-DN-6012-2007 del 23 de octubre de 2007 emitida por la Aduana Santamaría.

**RESULTANDO**

1. Que mediante resolución número RES-AS-DN-6012-2007 del 23 de octubre de 2007 la Aduana Santamaría dicta acto final del procedimiento administrativo sancionador, imponiéndole una multa de **$538.09**, al Agente Aduanero persona física, señor **XXX**, correspondiente a la diferencia entre el valor aduanero de las mercancías declarado y el valor aduanero de las mercancías determinado por la Aduana, al considerar que cometió la infracción administrativa estipulada en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, ya que dicho agente en la Declaración Única Aduanera de Importación Definitiva N° **XXX** de **XXX** declaró incorrectamente la clase tributaria del vehículo amparado a la misma y, consecuentemente, se tuvo que modificar el valor de importación de $840.00 a $1.378.09, lo cual generó una diferencia de impuestos por la suma de ¢567.082.62 (Ver folios 38 a 42).
2. A través de escrito de fecha 31 de octubre del 2007, el recurrente interpone contra el acto final dictado por la Aduana, los recursos de Revocatoria con Apelación en subsidio para ante el Tribunal Aduanero Nacional, manifestando en esencia lo siguiente: (Ver folios 43 a 54)

* *Nulidad de todo lo actuado en el presente procedimiento administrativo sancionador, al observar errónea tipicidad de la conducta, pues el tipo infraccional del artículo 242 no corresponde a los hechos cometidos, incumpliéndose el principio de legalidad pues se debe comprobar que los hechos se adecuan a las normas.*
* *El numeral citado no establece cuál es el sujeto pasivo que comete la conducta contra la cual debe imputarse los cargos atribuidos, no señala si es el importador o bien el auxiliar de la función pública como representante del importador, limitándose la Autoridad Aduanera a iniciar el procedimiento contra el recurrente sin que exista norma que lo autorice, lo cual es absolutamente nulo. Lo anterior implica violar el principio de tipicidad, de reserva de ley y de legalidad, pues el funcionario público solo puede realizar aquellos actos que el ordenamiento jurídico la autoriza, así lo establece el artículo 11 de la Constitución Política y el 11 de la Ley General de la Administración Pública.*
* *Falta de legitimación ad-causan pasiva, ya que en materia sancionatoria el principal obligado es el importador por el pago de los tributos, señalando que el agente aduanero actúa como representante legal y como solidariamente responsable y que en presente caso no existe un procedimiento administrativo levantado que demuestre su responsabilidad sobre el adeudo tributario, cuando en realidad el responsable del adeudo debe ser el responsable de la supuesta multa.*
* *Falta de motivación, transcribiendo al respecto parcialmente el Voto 226-91 de este Tribunal, concluyendo que la misma opera en la especie porque en el régimen legal aduanero se exige motivar el hecho que su representada violó los preceptos legales, porque, aún cuando se haya cancelado la diferencia de tributos, la Autoridad debe demostrar no solo la conexidad, sino la culpabilidad, ya que en ningún momento se demuestra que se haya producido esa errónea clasificación, situación que debe quedar demostrada en expediente bajo pena de nulidad.*
* *Que la carga de la prueba la tiene la Autoridad Aduanera, la cual debe demostrar su dicho, pues es la que le atribuye un tipo infraccional que no corresponde y la misma no contiene un sujeto activo. En ese sentido indica que son concurrentes los artículos 27, 196 c), 201 de la Ley General de Aduanas y 523 y 524 del Reglamento a ésta Ley, los artículos 140 a 143 del Código Tributario, y los artículos 221, 293 a 295, 298 inciso 2) de la Ley General de la Administración Pública, disposiciones que mantienen una misma línea en cuanto al deber de probar lo dicho por parte de quien formule la pretensión a través de la amplitud de posibilidades que permiten las normas de derecho público y privado. En igual sentido el artículo 317 del Código Procesal Civil aplicado en forma supletoria, el cual transcribe. Cita jurisprudencia y doctrina sobre el deber de probar lo dicho por parte de quien formule la pretensión a través de la amplitud de posibilidades que permiten las normas de derecho público. Asimismo, cita jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y de la Sala Constitucional sobre la valoración de las pruebas.*
* *Por último, alega que en el presente asunto se trata de un error material o de hecho que no tiene ninguna sanción, puesto que no hay perjuicio fiscal, pues la diferencia de tributos por clasificación arancelaria fue cancelada inmediatamente, lo que consecuentemente no produjo perjuicio fiscal y a todas luces genera una eximente de responsabilidad conforme al artículo 231 de la LGA.*

Como petitoria solicita se deje sin efecto la sanción que se le pretende imponer, se declare la nulidad de todo lo actuado, se revoque la resolución recurrida y se confirme en todos sus extremos sus alegatos.

1. Mediante Resolución número **RES-AS-DN-6188-2007 del 05 de noviembre del 2007,** la Aduana Santamaríaresuelve rechazar la nulidad y elrecurso de reconsideración interpuesto y emplaza al recurrente para que en un plazo de diez días hábiles reitere o amplíe los argumentos de su pretensión ante este Tribunal. (Ver folios 55 a 60).
2. Que el recurrente a través de escrito de fecha de recibido 29 de noviembre de 2007 se apersona ante esta Sede a reiterar, ampliar y adicionar el recurso de apelación, básicamente argumenta lo siguiente: (Ver folios 68 a 71)

* *Que el acto final con el cual se le impuso la sanción tributaria aduanera establecida en el artículo 242 es un acto absolutamente nulo, por cuanto no reúne los requisitos esenciales, toda vez que se funda en hechos que no fueron conocidos por él, alegando que nunca fue notificado por escrito de los cambios en el DUA y que el pago lo realizó voluntariamente, con lo cual se demuestra que hubo buena fe de su parte y solamente, de proceder la supuesta multa, corresponde la rebaja en un 75% de conformidad con el artículo 233 de la LGA.*
* *Que en el presente caso no existe motivo para dictar el acto impugnado, por cuanto el procedimiento no ha sido concluido y nunca se logró determinar la culpabilidad.*
* *Que sobre la tipicidad de la conducta, reitera sus alegatos de que el artículo 242 de la LGA no señala cuál es el sujeto que debe ser sancionado, por lo que en ausencia de norma esa Administración Aduanera no puede inventar un sujeto activo, sería violar el principio de reserva de ley, pues la ley es la única fuente creadora de sanciones y de penas, violándose el principio de legalidad y de tipicidad y consecuentemente el debido proceso consagrado en el artículo 39 constitucional.*
* *Que otro vicio de nulidad lo constituye el hecho que esa Autoridad Aduanera en ningún momento se pronuncia sobre uno de los extremos de sus alegatos, específicamente sobre el argumento que debe primero demostrarse mediante un contradictorio el ajuste en el valor en aduana, es decir debe primero quedar firme el procedimiento ordinario determinativo, mediante el cual se demuestre que se dio una diferencia en el valor en aduanas y como consecuencia una diferencia en la obligación aduanera. Esta situación nunca fue constatada, lo que produce una nulidad absoluta, pues se parte de un hecho que nunca fue constatado, quedando consecuentemente sin efecto la sanción que se le pretende imponer, en otras palabras, el hecho generador para que proceda la aplicación del artículo 242 de la LGA nunca se produjo o al menos nunca fue demostrado mediante un procedimiento como lo exige la ley.*
* *Que existe un error material o de hecho por cuanto el supuesto error se reparó inmediatamente lo que constituye un eximente de responsabilidad, toda vez que en el caso no hubo consecuencias fiscales para el Estado, por lo que no existe mérito para la aplicación de una sanción que es arbitraria y antojadiza, y aplicarla ocasiona responsabilidad del funcionario, pues es conocido que ni en la misma DGA la aplican, según consulta efectuada, cuando ha mediado la reparación inmediata.*
* *Que la Autoridad Aduanera confundió el sujeto pasivo que debe responder por la diferencia de impuestos, ya que el agente persona física que labora para una Sociedad Aduanera debidamente inscrita y autorizada para operar como auxiliar de la función pública es un dependiente o empleado que no ostenta la representación legal del mandante, por esa misma causa tampoco asume la responsabilidad solidaria lo que implica que no es el sujeto responsable que dispone la ley.*

Reitera su petitoria, adicionando que su el resultado es negativo a sus interese, de declare agotada la vía administrativa para acudir a la vía jurisdiccional.

1. En las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del presente Recurso de Apelación.

**Redacta la Licenciada Loretta Rodríguez Muñoz; y,**

**CONSIDERANDO**

1. Objeto de la litis: El objeto de la presente litis se refiere al procedimiento sancionatorio iniciado por la Aduana Santamaría contra el agente de aduanas persona física, señor XXX, al considerar que es acreedor a la sanción de una multa de $538.09 equivalente a la diferencia entre el valor aduanero de las mercancías declarado y el valor aduanero de las mercancías determinado por la Aduana prevista en el artículo 242 de la LGA, por efectuar una incorrecta declaración de la clase tributaria del vehículo amparado a la Declaración Única Aduanera de Importación N° XXX de XXX lo que generó que se tuviera que modificar el valor de importación de $2840.00 a $1.378.09, produciéndose una diferencia de impuestos por la suma de ¢567.082.62.
2. **Admisibilidad del recurso de apelación:** Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme a la normativa aduanera. En tal sentido dispone el artículo 198 de la Ley General de Aduanas que contra el acto final dictado por la aduana competente, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o sólo uno de ellos, los cuales deben interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. En el caso bajo estudio, el proceso sancionatorio se dirige directamente contra el Agente Aduanero persona natural **XXX**,quien es el agente que tramitó la Declaración Única Aduanera de Importación N° **XXX** de **XXX** y es él quien interviene en autos, siendo en consecuencia la persona legitimada para recurrir, cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además según consta en expediente a folio 42, el acto lesivo que le impone la multa se le notificó el día 30de octubre del 2007 y los recursos de Reconsideración con Apelación en subsidio se interpusieron el 31 del mismo mes y año (ver folio 43), dentro del plazo de los tres días hábiles establecidos al efecto. En razón de ello, tiene este Tribunal por admitido el Recurso de Apelación para su estudio.
3. **Hechos probados.** Se tiene por probados los siguientes hechos de relevancia para el presente asunto:

* Que durante el ejercicio del control inmediato la Declaración Aduanera de Importación N° **XXX** de **XXX** fue sometida a revisión física, obteniéndose como resultado la corrección de la clase tributaria de la 2263143 a la 2196844 del vehículo usado amparado a dicha declaración, marca NISSAN, estilo SENTRA, año 1993, clasificado en la partida arancelaria 8703.23.69.33, importador **XXX** (Ver folios 74 a 100)
* Que, como consecuencia de lo anterior, la Aduana procede a realizar también la modificación del valor de importación declarado por un monto de $840.00 a $ 1.378.09, según clase tributaria, modificándose la liquidación correspondiente la cual fue debidamente notificada al recurrente, éste no impugnó y en consecuencia el ajuste quedó firme. (Ver folios 72 y 73)
* Que la diferencia de la obligación tributaria aduanera fue cancelada mediante el talón del DUA visible a folio 86 por la Agencia de Aduanas UDADAISA.
* Con base en lo supra señalado el A Quo tuvo por probado que se cometió un error a la hora de declarar la clase tributaria correcta del vehículo amparado a dicha declaración aduanera, que generó una modificación en el valor de importación de la mercancía y la determinación de la obligación tributaria.
* Que el procedimiento sancionatorio se inicia contra **XXX,** en su condición de agente declarante según consta en la declaración aduanera de cita.
* Que la Autoridad Aduanera consideró conforme a los citados hechos que el régimen legal aplicable en materia sancionatoria es el artículo 242 de la LGA, según la reforma a la Ley General de Aduanas Ley 8373 de 18 de agosto de 2003, publicada en la Gaceta N°171 de 5 de setiembre de 2003.

Consecuentemente, la Aduana basa el procedimiento sancionatorio iniciado contra el recurrente en hechos que tuvo por demostrados en expediente, ante la modificación efectuada durante el ejercicio del control inmediato, en donde la Autoridad Aduanera estima que se produjo un error en la declaración de la clase tributaria del vehículo y consecuentemente en el valor de importación de la mercancía generando una diferencia de tributos a pagar a favor del Fisco, lo que hubiera generado en su criterio un perjuicio fiscal. Razón por la cual la Aduana inicia un procedimiento de sanción determinando la existencia de una infracción tributaria aduanera, aplicando el artículo 242 de la Ley General de Aduanas, siendo dicha norma el motivo que da fundamento al dictado del acto final del procedimiento. En consecuencia procede este Órgano de Alzada al análisis del régimen sancionatorio previsto.

1. **SOBRE LAS NULIDADES**

* **Nulidad por no haberse abierto un procedimiento ordinario determinativo para discutir el valor de importación.**

Indica el recurrente como vicio de nulidad que en el presente caso no existe un procedimiento administrativo levantado que demuestre su responsabilidad sobre el adeudo tributario, cuando en realidad el responsable del adeudo debe ser el responsable de la supuesta multa. Asimismo aduce que esa Autoridad Aduanera en ningún momento se pronuncia sobre uno de los extremos de sus alegatos, específicamente sobre el argumento que debe primero demostrarse mediante un contradictorio el ajuste en el valor de importación, es decir debe primero quedar firme el procedimiento ordinario determinativo, mediante el cual se demuestre que se dio una diferencia en el valor de importación y como consecuencia una diferencia en la obligación aduanera. Señala que esta situación nunca fue constatada, lo que produce una nulidad absoluta, pues se parte de un hecho que nunca fue constatado, quedando consecuentemente sin efecto la sanción que se le pretende imponer, en otras palabras, el hecho generador para que proceda la aplicación del artículo 242 de la LGA nunca se produjo o al menos nunca fue demostrado mediante un procedimiento como lo exige la ley. Sobre ese particular debe indicar este Tribunal al recurrente que no lleva razón en sus alegaciones, toda vez, que en el presente asunto estamos ante un ajuste en el despacho, no existiendo ningún impedimento legal para llevar a cabo en ese momento las modificaciones de uno o diversos elementos de la obligación tributaria aduanera, entre ellos, el cambio del valor de importación producto de una modificación en la clase tributaria del vehículo desalmacenado, sin que para ello se requiera legalmente cumplir con las formalidades del procedimiento ordinario, tal y como ha sido resuelto en forma reiterada por este Colegio.

En efecto sobre este tema ha señalado este Tribunal entre otras, en la Sentencia 11-2000[[1]](#footnote-1), que en el procedimiento de despacho es posible realizar ajustes o modificaciones a la obligación tributaria aduanera, sin que ello implique que sea obligatorio cumplir con las formalidades del procedimiento ordinario, interpretación que no atenta contra el principio de seguridad jurídica que inspira nuestro ordenamiento jurídico; por el contrario es acorde con el espíritu del legislador que a efecto de que se cumplieran efectivamente los fines del régimen jurídico aduanero, dispuso diversos procedimientos cuyas etapas son diferentes, entre los cuales contempla varios procedimientos que podemos denominar como “sumarios” si lo contrastamos con el denominado ordinario, que es el procedimiento por excelencia. Así, encontramos un procedimiento común para lo que es el despacho de mercancías para todos los regímenes aduaneros, con etapas mínimas que deben ser cumplidas, independientemente del régimen al que sean destinadas las mercancías, procedimiento que está regulado a partir del artículo 83 de la LGA y artículos 237 y siguientes de su Reglamento. Se trata de un procedimiento, en el cual se busca por un lado facultar la correcta percepción de tributos pero que a la vez facilite y agilice las operaciones de comercio exterior, entre ellas, el despacho de las mercancías. Dentro de esta orientación, y aras de esa facilitación, la normativa faculta a la Autoridad Aduanera, para aplicar criterios selectivos o aleatorios de control, de tal forma que no se requiera en todos los despachos de una revisión física de las mercancías, sino que pueda efectuarse únicamente una revisión documental, o que incluso no se realice ningún acto de revisión o verificación inmediata. Obviamente todo ello sin perjuicio de las facultades posteriores de revisión y modificación de las determinaciones aduaneras. Lo anterior, en criterio de este Tribunal, logra precisamente establecer un equilibrio entre la facilitación y el control aduanero, puesto que por un lado, se garantiza la agilización de las operaciones, y por otro, se otorga a las autoridades aduaneras, la posibilidad de revisar exhaustivamente lo actuado en el momento del despacho, abriendo a tales efectos un procedimiento ordinario en el que se busca la verdad real de los hechos.

Situación muy diferente, opera cuando se trata de modificaciones llevadas a cabo por la autoridad competente sobre algunos de los elementos de la obligación tributaria aduanera realizadas a las declaraciones aduaneras no en el despacho, sino que con posterioridad al mismo, en el ejercicio del control a posteriori, en el cual en efecto existe el deber de cumplir, conforme lo prescribe en forma diáfana el ordenamiento jurídico en el Capítulo I, Título VII de la Ley General de Aduanas, así como en los artículos 525 y siguientes de su Reglamento[[2]](#footnote-2), con el procedimiento ordinario, que es el procedimiento por excelencia, en el que su fin principal es la búsqueda de la vedad real, debiéndose en consecuencia asegurar la participación igualitaria de los administrados en las diferentes etapas, en virtud del carácter contradictorio en donde existen intereses contrapuestos de las partes. Esa ha sido la posición reiterada de este Tribunal que en este acto se confirma, pero que difiere sustancialmente de lo objetado en la presente litis, puesto que tal y como ya se señaló el ajuste que se impugna se llevó a cabo en el control inmediato, esto es en el despacho, por lo cual no lleva razón el recurrente al esgrimir como argumento de nulidad el que no se haya discutido en un proceso ordinario previo el valor de la mercancía, habiéndose cumplido el procedimiento que el ordenamiento jurídico establece al efecto para realizar modificaciones a la obligación tributaria aduanera por el A Quo durante el despacho cuya actuación en este aspecto se encuentra ajustada a derecho.

* **Nulidad en la determinación del monto de la multa impuesta:**

Siendo este órgano contralor de legalidad y por tratarse el presente asunto del ejercicio de la facultad punitiva del Estado, en razón de lo cual debe garantizarse al presunto infractor la aplicación de los principios del orden penal, de tal forma que pueda realizar una defensa efectiva de sus intereses, no puede este Tribunal dejar advertir, aún cuando no fue alegado por el recurrente, el defecto cometido que vicia de nulidad absoluta las presentes actuaciones, en relación con la incorrecta **determinación o estimación del monto de la multa** prevista en el artículo 242 de la Ley General de Aduanas aplicado por la Aduana Santamaría, en el eventual caso que procediera la aplicación de sanción, aspecto sobre el cual no se pronuncia este Tribunal en razón de lo resuelto, obtenida a partir de la modificación realizada por la Aduana de la clase tributaria del vehículo desalmacenado lo cual genera una diferencia en el valor aduanero de la mercancía con efecto sobre el monto de la obligación tributaria aduanera y el establecimiento en definitiva del quantum de la multa en colones, que establece dicha Aduana a cargo del interesado.

En efecto, si revisamos el acto de apertura, en su parte dispositiva, así como en el acto final, que es en donde la Administración toma la decisión respectiva e impone la sanción, en forma coincidente, se señala que la multa que se pretende imponer corresponde a la **diferencia** entre el valor aduanero de las mercancías declarado y el valor aduanero de las mercancías determinado por la aduana a consecuencia de la modificación efectuada por ella en la clase tributaria correspondiente al vehículo amparado a la declaración aduanera de marras, por la suma de $ 538.09 , consignando expresamente que equivale a un monto en moneda nacional de ¢280.194.22 de acuerdo al tipo de cambio aplicable de ¢520.72 vigente a la fecha de aceptación de la declaración aduanera.

Así, tenemos que la sanción atribuida por la Administración, es consecuencia de los hechos imputados por supuestos errores al declarar la clase tributaria, lo cual incide en el valor en aduanas de las mercancías sometidas a despacho, estimando la Aduana tal situación como una infracción tributaria aduanera, según lo prevé el artículo 242 de la LGA vigente al momento de los hechos y que señala:

***" ARTICULO 242.- Infracción tributaria aduanera.***

*Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una* ***multa equivalente al valor aduanero de las mercancías****, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a cien pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.*

*Los casos comprendidos en los artículos 211 y 214 de esta Ley, en los cuales el valor aduanero de las mercancías no supere los cinco mil pesos centroamericanos, o su equivalente en moneda nacional, serán considerados infracción tributaria aduanera y se les aplicará una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías.”* (El resaltado no es del original)

Considera oportuno este Tribunal señalar que las normas sancionatorias tienen una estructura definida, y que en el caso concreto, en el eventual caso que procediera la aplicación de la sanción, aspecto que se reitera no entra a conocer este Colegio en virtud de la nulidad decretada, la norma transcrita en forma clara dispone cuál es la sanción, habiendo aplicado el A Quo una diferente. Esta exigencia de que las normas sancionadoras se estructuren en forma precisa y clara se ha señalado en forma indubitable por nuestra Sala Constitucional, describiendo incluso la estructura básica de los tipos penales en la Sentencia N° 1877-90 de las 16:02 horas del 19-12-90 que por su importancia transcribimos en lo conducente a continuación:

"III.- *Los tipos penales deben estar estructurados básicamente como una proposición condicional, que consta de un presupuesto (descripción de la conducta), una consecuencia (pena), en la primera debe necesariamente indicarse, al menos, quién es el sujeto activo, pues en los delitos propios reúne determinadas condiciones (carácter nacional, empleado público, etc) y cuál es la acción constitutiva de la infracción (verbo activo), sin que estos dos elementos básicos (existen otros accesorios que pueden o no estar presentes en la descripción típica del hecho) puede asegurarse que no existe tipo penal.”*

Precisamente, por lo antes señalado debe indicarse la necesidad de cumplir con una serie de principios delimitadores de las normas sancionadores a efecto de una aplicación legítima de la pena, entre ellos los principios de legalidad, reserva de ley y el de tipicidad.

En efecto el primero de ellos se encuentra consagrado en el Artículo 11 de nuestra Constitución Política, como uno de los principios conformadores del Estado de Derecho, que implica el reconocimiento de la ley como única fuente inmediata para crear delitos y sanciones, habiendo la jurisprudencia de la Sala Constitucional reforzado este principio de la siguiente forma:

*“El artículo 39 de la Constitución Política consagra el principio de legalidad en materia penal, principio rector e inspirador de todo nuestro ordenamiento jurídico. En virtud de él la única fuente creadora de delitos y de las penas es la ley. En esta materia queda prohibida la analogía y la costumbre, careciendo lo tribunales de facultades para considerar como delictivos hechos distintos a los tipificados en la ley, de tal forma que cualquier conducta que no sea subsumible en ella, será impune; aún cuando ésta sea muy grave. Consecuentemente lesiona el principio de legalidad una interpretación judicial que abarque conductas no específicamente descritas en la ley”.* (Ver Sentencia 461-91 de las 15 hrs del 27 de febrero de 1991)

Asimismo de conformidad con los artículos 28 y 39 de la Carta Magna, en cuanto a delitos y penas, existe “reserva de ley”, sea que en esta materia solamente mediante ley formal emanada del Poder Legislativo por el procedimiento previsto en la Constitución Política para la emisión de leyes, es posible crear delitos y sus penas.

Por su parte el **principio de tipicidad,** derivación directa del principio de legalidad, requiere que las infracciones administrativas y las sanciones correspondientes se encuentren claramente definidas por la ley. Al respecto, la Sala Constitucional ha manifestado que la exigencia de predeterminación normativa de las infracciones y las sanciones correspondientes se proyecta sobre "…*la tipificación de las conductas como tales, y también respecto de su graduación y escala de sanciones, de modo que el conjunto de normas aplicables permita predecir, con suficiente certeza, el tipo y el grado de sanción susceptible de ser impuesta al administrado"* (Voto No. 8193-00).

De forma tal que una acción es típica, cuando en efecto se adecua al tipo penal y éste es, la descripción de la conducta prohibida por una norma que lleva aparejada una sanción.

Finalmente, el Principio de Culpabilidad se establece en el numeral 39 de nuestra Constitución Política, según el cual “*a nadie se le hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta sancionada por ley anterior…y mediante la necesaria demostración de culpabilidad*”. En consecuencia un límite que impone el citado principio es la prohibición de sancionar la responsabilidad objetiva o responsabilidad “in vigilando” la cual no se aplica en materia sancionatoria ya que la pena se impone sólo al culpable por propia acción.

Por lo que dado que en el caso en estudio, nos encontramos ante una violación de los referidos principios tanto al de legalidad, reserva de ley y tipicidad siendo que en la especie, la sanción que se le impuso al señor XXX, **no** es la prevista por el legislador, por lo que la actuación de la Aduana es arbitraria e infundada al contravenir lo expresamente señalado en la ley, al crearse y aplicarse una sanción diferente para el tipo infraccional del artículo 242 de la Ley General de Aduanas, con clara violación a los preceptos constitucionales supra señalados.

Por tal razón y sin prejuzgar si en el presente asunto se ha cometido o no la infracción prevista en el numeral 242 de la LGA, así como tampoco se pronuncia este Tribunal acerca de si el señor **XXX** es o no responsable de la infracción que se le atribuye y sin realizar un análisis del elemento subjetivo para determinar si hay o no culpabilidad del presunto responsable, este Tribunal sólo se limita a constatar objetivamente que el monto de la multa impuesta no tiene asidero legal y por tratarse de una asunto de reserva de ley debe procederse a anular todo lo actuado.

Así, las cosas, tenemos conforme al tipo y en el presunto caso en que se llegue a determinar que en efecto se dieron los presupuestos exigidos por el numeral 242 de la LGA supra señalado, demostrándose en la especie que la conducta es no solo antijurídica sino a la vez culpable previo cumplimiento del debido proceso, al establecer el monto de la pena, la cual se impone en estos casos, precisamente como una medida de carácter económico (multa) que el ordenamiento jurídico establece al efecto para aquellos sujetos previstos que cometan alguna de las conductas tipificadas en la norma sancionadora en estudio, la misma se debe cuantificar tal y como lo señala en forma expresa el tipo, esto es, a partir del valor aduanero de la mercancía. Lo anterior, precisamente por la naturaleza misma de la sanción, la cual consiste en la pena o consecuencia que la legislación aduanera ha establecido al efecto para los infractores en los términos indicados, siendo su monto un elemento esencial de especial relevancia, el cual debe imponerse en la forma especialmente prevista por la normativa aduanera, debiéndosele atribuir a los sujetos que el tipo señala, que cometen la conducta que constituye la infracción tributaria aduanera, la sanción que jurídicamente le corresponde, so pena de violación de los principios de legalidad y reserva de ley.

De lo expuesto se sigue, que la sanción aplicable, si se estimase que en efecto se cometió la infracción, lo cual no valora este Tribunal, por las razones supra indicadas, es el valor aduanero de las mercancías, según literalmente prescribe la norma en comentario la cual se transcribe en lo que interesa: **“***Constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías,… …”* y no la diferencia resultante del valor declarado en relación con el valor de importación determinado por la Autoridad Aduanera, tal y como se ordena en la parte dispositiva del acto final el cual dispuso en lo conducente: “ *Sancionar….con una multa que corresponde a la diferencia entre el valor aduanero declarado y el valor aduanero correcto*, …” Es claro en consecuencia que se violan los principios supra citados al imponer y crear una pena diferente a la estipulada en forma expresa por la ley, razón por la cual no le queda a este Tribunal, más que considerar que dicho defecto constituye un vicio grave del acto administrativo sancionatorio, en la medida en que está determinando de manera incorrecta el alcance o monto de la multa impuesta, lo cual genera la nulidad de las actuaciones, con base en lo dispuesto por los artículos 128, 132 y 158 y siguientes de la Ley General de Administración Pública.

En consecuencia, por todo lo anterior no puede este Tribunal, según sus competencias y limitaciones como órgano contralor de legalidad, más que estimar que existe nulidad en las presentes actuaciones y anular todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive, por lo que a tenor de lo expuesto por los artículos 39 y 41 de la Constitución Política, 128, 131, 132 y 133 y concordantes, y artículos 165 a 172, 223 de la Ley General de la Administración Pública debe declararse la nulidad indicada.

En razón de lo resuelto y por innecesario no se entran a considerar los demás argumentos de la parte recurrente, por versar sobre el fondo del asunto.

**POR TANTO**

Con base en las facultades otorgadas por los artículos 39 y 41 de la Constitución Política, artículos 102 y 104 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 198, 200, 205, 208 y 210 de la Ley General de Aduanas y artículos 166, 169 y 223 de la Ley General de Administración Pública**,** por mayoría este Tribunal resuelve declarar la nulidad todo lo actuado a partir del acto inicial inclusive. Remítanse los autos a la oficina de origen. Voto salvado del Licenciado Reyes Vargas quien declara inadmisible el recurso.

Notifíquese …

**Loretta Rodríguez Muñoz**

**Presidenta**

**Shirley Contreras Briceño Elizabeth Barrantes Coto**

**Alejandra Céspedes Zamora Dick Rafael Reyes Vargas**

**Xinia Villalobos Orozco Franklin Velásquez Díaz**

Voto reservado del licenciado Reyes Vargas. **No comparte el suscrito lo resuelto y por ello salvo mi voto el que sustento en las siguientes consideraciones:**

Es claro en la legislación que, el Tribunal Aduanero Nacional resulta jerarca impropio respecto del Servicio Nacional de Aduanas única y exclusivamente en materia técnica aduanera, estándole excluida la materia administrativa, estatutaria, y de responsabilidad.

Ahora bien, no comparte el suscrito que todo acto que en materia técnica aduanera dicte el Servicio Nacional de Aduanas tenga alzada ante el Tribunal Aduanero Nacional. En efecto en conformidad con el artículo 102 del CAUCA III (principio de taxatividad recursiva) tales actos únicamente tienen los recursos que señale la legislación nacional y la nuestra congruente con ello no estatuye en los artículos 230 a 234 recurso alguno para ante el Tribunal Aduanero.

Por lo anterior y dado que en materia de infracciones se ha otorgado competencia al Servicio de Aduanas para sancionar las administrativas y tributarias pero sujetándole a dos procedimientos distintos según la naturaleza de la sanción. Así, dispone el artículo 234 un procedimiento sumario, para aquellas cuya sanción sea multa; y el ordinario para los hechos sancionables con suspensión.

Resulta que es en el procedimiento ordinario en donde se prevé la alzada para ante el Tribunal Aduanero (art. 204) mas no sucede igual en tratándose del procedimiento sumario regulado en el artículo 234. Más aún, el artículo 192 párrafo primero expresamente dispone la inaplicabilidad de la fase recursiva del procedimiento ordinario a otros de distinta naturaleza.

Ahora bien, dado que el presente procedimiento lo es uno sumario y que en razón de los artículos 88, 92 y 93 citados hemos de estarnos al principio de taxatividad recursiva y puesto que el numeral 234 no prevé recurso alguno, debe el presente ser declarado inadmisible. Debe la parte ante la inconformidad de lo resuelto acudir en la misma vía administrativa al procedimiento ordinario con el fin de que en un proceso de pleno o de conocimiento se revise lo actuado, en su defecto entender que al no existir ulterior recurso esta expedita la vía para acudir al órgano jurisdiccional competente.

**DICK RAFAEL REYES VARGAS**

1. Ver en similar sentido sentencias 69 y 79 del año 2002, 31, 58 y 91 del año 2003 y 50-2004 [↑](#footnote-ref-1)
2. La Ley General de Aduanas en su artículo 192, establece que a falta de norma expresa en esta materia debe remitirse a las disposiciones del procedimiento tributario y en su caso las del procedimiento administrativo [↑](#footnote-ref-2)