**Incumplimiento de medidas de control (No indicar el lugar de ubicación de mercancías)**

**Sentencia número 009-2011. Tribunal Aduanero Nacional. San José a las catorce horas con veinte minutos del treinta y uno de enero del dos mil once.**

Recurso de apelación presentado por **…**, en su condición de agente aduanero persona física, contra la resolución de la Dirección General de Aduanas número RES-DN-xxx-2xxx, del 28 de abril de 2xxx.

**RESULTANDO:**

**I.-** Con resolución número RES-DN-…-2xxx del 11 de abril del año 2xxx, la Dirección General de Aduanas, en lo siguiente DGA, inicia procedimiento ordinario sancionatorio para, determinar la presunta comisión de una infracción administrativa, por el auxiliar de la función pública aduanera, en la modalidad de agente de aduana, la señora …, por no haber indicado en la declaración aduanera de Importación Temporal, DUA número xxx-2xxx-… del xx/xx/2xxx, el lugar en que se ubicaría la mercancía con posterioridad a su levante, mercancía consistente en un cabezal etiquetador marca AGM, modelo ultraspeed 100, serie número 02490105. Que lo anterior, constituye el incumplimiento de las directrices establecidas por la DGA, en sus circulares DGT-055-2006 y DGT-042-2007. De forma tal que, se da un quebrantamiento de las disposiciones contenidas en los numerales 30.d) de la Ley General de Aduanas, en lo siguiente LGA, y 98 de su Reglamento, en lo sucesivo RLGA. Dicho quebrantamiento, es sancionado por el artículo 237.b) de la citada Ley, con dos días de suspensión en el ejercicio de sus actividades ante la autoridad aduanera. (Ver folios 42-47).

**II.-** Con escrito del 23 de junio de 2008 la señora xxx se apersona al procedimiento y argumenta en esencia lo siguiente:

La nulidad absoluta del procedimiento, por haberse notificado la resolución, de cita en el resultando anterior, en su domicilio, uno de los medios de menor demanda, y no en las oficinas de el agente de aduanas xxx o en la de xxx xxx S. A..

Que en la declaración aduanera, en la casilla o espacio “Ubicación”, lo que se declara es la ubicación de la mercancía mientras está bajo control aduanero, y no tiene nada que ver con la ubicación de la mercancía, una vez que la Aduana permite disponer de la misma, por lo que, no encuentra donde está su falta como agente de aduana.

Invoca la eximente de responsabilidad del numeral 231 de la LGA, por cuanto, en el caso no existe perjuicio fiscal alguno.

Que la omisión, del cumplimiento de lo estatuido en las circulares DGT-055-2006 y DGT-042-2007, constituye un error involuntario, achacable conjuntamente a la Administración, en tanto al darse el aforo físico, también el funcionario de aduana dejó pasar el error.

Que el señalado error, no contraviene la legislación aduanera vigente, ya que, la LGA ni su Reglamento contienen mención expresa que solicite el detalle de la ubicación exacta de la mercancía objeto de importación temporal, y por ello, la aplicación de normas de menor rango, como son las circulares mencionadas, contrarían lo dispuesto en los numerales 4 incisos c) y f), 5 y 6 inciso b) de la LGA.

Que consta en el DUA mismo, en la factura comercial, y la guía aérea, la dirección del consignatario, que es el sitio donde se encontraba la mercancía, por lo que, alegar desconocimiento del paradero de la mercancía sujeta a importación temporal, constituye una falsedad, que atenta contra lo dispuesto en la Ley 8220.

Finalmente, solicita se conozcan de previo y especial pronunciamiento sus argumentos de nulidad. Que de dictarse acto final en contra, se ordene la suspensión del acto, se acojan sus argumentos y, se desestime la pretensión sancionatoria. (Ver folios 51-66)

**III.-** Mediante resolución número RES-DN-…-2xxx, del 28 de abril de 2xxx, la Dirección General de Aduanas dicta el acto final del procedimiento que nos ocupa y en lo de interés resuelve:

“… **PRIMERO:** Se rechaza el incidente de nulidad… **TERCERO:** Se declara al auxiliar… **…**,… responsable de la comisión de la infracción administrativa contenida en el numeral 237 inciso b) de la Ley General de Aduanas,… **CUARTO:** Se le impone la sanción de **dos días hábiles** de suspensión en el ejercicio de la actividad aduanera…”.

La indicada resolución le fue notificada a la señora … mediante depósito en el casillero … el día seis de setiembre del año xxx como mediante entrega de copia de la misma en sus oficinas sitas … norte de la entrada principal del xxxx el día primero de octubre del año 2xxx. (Ver folios 67-85, 89 y 91)

**IV.-** A través de escrito presentado en fecha 06 de octubre de 2xxx, la señora … interpuso los recursos de reconsideración y apelación en subsidio, contra el acto final dictado en el presente procedimiento, y realiza las siguientes alegaciones:

**A)-** De nulidad por haber notificado la resolución inicial número RES-DN-…-2xxx en la residencia de sus padres, mediante correo certificado, misma que responde al medio de notificación establecido en el inciso d) del artículo 194 de la LGA. Que no obstante lo anterior, es bien conocido por la autoridad aduanera que las notificaciones dirigidas, sea exclusivamente para la Agente Aduanero …, como en el caso, o dirigidas también a la Agencia de Aduanas, serán notificadas en las instalaciones de la Agencia de Aduanas … S. A. o en las instalaciones de … S. A.

Que la notificación en su domicilio, mancilla su derecho a la defensa, debido a que evidentemente se notifica en un lugar erróneo, y se utiliza uno de los métodos con menor demanda y no un medio de los comúnmente utilizados para los efectos.

**B)-** Sobre los específicos aspectos de fondo de la resolución inicial número RES-DN-…-2xxx, del 11 de abril de 2xxx señala:

1. **Sobre su considerando tercero**. Hace ver que, según los datos recopilados en el acta DF-FI-…-2xxx y la interpretación que la Aduana le da, parece que desean culparle por la destinación de la mercancía a un régimen, siendo lógico que esta debiera estar localizada en un Depósito Aduanero, pero única y exclusivamente mientras se mantenga en la zona primaria, es decir bajo jurisdicción aduanera o hasta que se destine al régimen solicitado, para el caso la importación temporal. Dado lo anterior, no observa donde está la falta, ya que resulta lógico y completamente legal que, en el momento en que las funcionarias de la Dirección de Fiscalización se presentaron al Depósito, la mercancía ya no estuviera y se encontrara en las instalaciones del importador, puesto que existía una autorización de levante de por medio. Que el espacio “Ubicación” que se declara a la Aduana, es la ubicación de permanencia bajo control aduanero, y no tiene nada que ver con la ubicación de la mercancía una vez que la Aduana permite disponer de la misma.
2. **Sobre la aplicación de las sanciones**. Señala que conforme el numeral 231 de la LGA son eximentes de responsabilidad los errores materiales o de hecho, sin incidencia fiscal, en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad. De manera que, la Aduana pasa por alto el hecho de que en el caso no existe perjuicio fiscal, no se afectó la clasificación de la mercancía, su valor aduanero, ni mucho menos el monto de la obligación tributaria aduanera, por lo que no existe perjuicio fiscal lo cual es indicativo de que no cabe sanción alguna.
3. **De la Aceptación del DUA, de su revisión documental y física.** Que de conformidad con la GUÍA PARA LA REVISIÓN DOCUMENTAL Y FÍSICA DE LAS MERCANCÍAS, el funcionario aduanero que realizó la verificación de la información debió determinar la omisión, y solicitarle al agente su corrección, de lo cual se desprende un escenario un poco indiscreto, pues se supone que el funcionario como encargado de realizar las revisiones físicas es un profesional capacitado y poseedor del conocimiento para desempeñar la labor, por lo que debió haber advertido que, según las circulares DGT-055-2006 y DGT-042-2007, la presentación del DUA estaba con información incompleta, ya que en la casilla de observaciones, por error involuntario, se omitió el detalle del lugar exacto de permanencia de la mercancía, así debió necesariamente haber realizado las observaciones pertinentes durante el aforo, y no ahora, a posteriori.
4. **De la responsabilidad de las partes involucradas.** Hace ver que la DGA dirige la responsabilidad de la supuesta infracción únicamente a la Agente de Aduana xxxxx, señalando que aunque fue un desacierto del auxiliar, lo ocurrido se pudo haber evitado si el funcionario hubiese realizado sus labores acorde a sus responsabilidades, puesto que la mercancía fue objeto de aforo aduanero, realizado bajo la propia responsabilidad del funcionario de la Aduana. De forma tal que, en el caso parece ser que la administración mediante sus funcionarios aprueba la omisión de algunos detalles para luego arremeter contra el administrado mediante procesos como el que se conoce que implican un gasto de recursos para la administración como para el particular interesado..
5. **De la aplicación de la legislación con menor rango.** Que el señalado error no contraviene la legislación aduanera vigente ya que ni la LGA ni en su Reglamento existe mención expresa que solicite el detalle de la ubicación exacta de la mercancía objeto de importación temporal y por ello la aplicación de normas de menor rango como son las circulares mencionadas contrarían lo dispuesto en los numerales 4 incisos c) y f), 5 y 6 inciso b) de la LGA.
6. **De la transmisión del DUA e imágenes relacionadas, y la dirección del importador en ellas.** Que consta en el DUA mismo, en la factura comercial y la guía aérea la dirección del consignatario, que es el sitio donde se encontraba la mercancía, por lo que, alegar desconocimiento del paradero de la mercancía sujeta a importación temporal constituye una falsedad que atenta contra lo dispuesto en la Ley 8220.
7. Finalmente, solicita se conozcan de previo y especial pronunciamiento sus argumentos de nulidad. Que se acojan sus argumentos y se desestime la pretensión sancionatoria y se resuelva en plazo. (Ver folios 93-110)

**V.-** Con resolución número RES-DN-…-2xxx la Dirección General de Aduanas declaró sin lugar el recurso de reconsideración y admitió el recurso de apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional emplazando al interesado para que reitere y amplíe argumentos ante este Tribunal. Dicha resolución fue notificada a la recurrente el día 17 de noviembre del año 2xxx. (Ver folios 111-127)

VI.- Que no consta apersonamiento de la recurrente ante esta instancia.

VII.- Que en las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso de apelación.

VIII.- Que en virtud de encontrarse disfrutando de vacaciones legales el Lic. Franklin Velásquez Díaz, se integra el Colegio con la suplente María Elena Soto Ramírez, nombrada con el Acuerdo del Ministro de Hacienda números 001-H del 4-1-2011, visible a folio 141.

Redacta el licenciado Reyes Vargas; y,

**CONSIDERANDO:**

**I.-** **Objeto de la litis.** Se contrae el presente asunto a determinar la procedencia de la imposición por parte de la Dirección General de Aduanas de una sanción administrativa conforme con la infracción establecida en el artículo 237 inciso b) de la LGA, sancionable con **dos días hábiles** de suspensión en el ejercicio de la actividad aduanera al agente de aduana, la señora …, por no haber indicado en la declaración aduanera de Importación Temporal, DUA número xxx-2xxx-… del xx/xx/2xxx, el lugar en que se ubicaría la mercancía con posterioridad a su levante, conforme se dispone en las circulares DGT-055-2006 y DGT-042-2007. Mercancía consistente en un cabezal etiquetador marca AGM, modelo ultraspeed 100, serie número 02490105. De forma tal que, se da un quebrantamiento de las disposiciones de los numerales 30.d) de la LGA, y 98 de su Reglamento.

##### II.- 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 vigente. En tal sentido, dispone el artículo 204 de la LGA, que contra el acto final dictado por la Dirección General de Aduanas, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o solo 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 recurso fue establecido por la Agente Aduanera xxxx, quien es la persona contra la cual se dirige el procedimiento en forma personal, razón por la que este Tribunal tiene por bien cumplido el presupuesto procesal de legitimación. En cuanto al requisito de temporalidad, tenemos que en el caso concreto, queda documentado en expediente que el acto resolutivo se le notificó en fecha 01 de octubre del 2010 y en fecha 06 del mismo mes y año se presentó el recurso de apelación, dentro del plazo de tres días hábiles, por lo que se tiene el recurso por presentado en tiempo. En razón de ello debe tenerse por admitido para su estudio el presente recurso de apelación. (Folios 91-93)

##### III. Hechos probados: De interés para la resolución del presente asunto se tienen por demostrados los siguientes hechos:

1. Con la Declaración Aduanera de Importación Temporal, DUA número xxx-2xxx-… del xx/xx/2xx, la sociedad … S. A. cédula 3-101-0… sometió al régimen de cita la mercancía consistente en un cabezal etiquetador marca AGM, modelo ultraspeed 100, serie número 02490105. Consta así en impresiones de los registros del TIC@, visibles a folios 129-132 y es un hecho no controvertido y aceptado por la recurrente.
2. Que en el despacho, actuó el importador a través del agente de aduana persona jurídica la sociedad …, S.A. cédula número 3-101-… la cual a su vez y conforme lo dispone el numeral 268 de la LGA actuó mediante la participación del agente de aduana persona física señora … cédula …. Consta así en la impresión de los registros del TIC@, visible a folio 129 y es un hecho no controvertido y aceptado por la recurrente.
3. Que en el espacio del DUA, reservado a observaciones, no se hizo señalamiento del lugar en que permanecerían las mercancías durante el periodo de autorización del régimen de importación temporal. Consta así en la impresión de los registros del TIC@, visible a folio 03 y es un hecho no controvertido y aceptado por la recurrente.
4. Que la resolución número RES-DN-…-2xxx del 11 de abril del año 2xxx, con la cual la Dirección General de Aduanas inicia el presente procedimiento ordinario sancionatorio, para determinar la responsabilidad de la señora xxx por no haber indicado en la declaración aduanera de Importación Temporal, DUA número xx-2xxx-… del xx/xx/2xx, el lugar en que se ubicaría la mercancía con posterioridad a su levante, le fue notificada mediante correo certificado en su domicilio señalado. Es un hecho no controvertido y aceptado por la recurrente.

**IV.- Sobre la nulidad alegada.** La recurrente invoca nulidad por haber notificado la resolución inicial número RES-DN-…-2xxx en la residencia de sus padres, mediante correo certificado, misma que responde al medio de notificación establecido en el inciso d) del artículo 194 de la LGA. Que no obstante lo anterior es bien conocido por la autoridad aduanera que las notificaciones dirigidas, sea exclusivamente para la Agente Aduanero Leiva, como en el caso, o dirigidas también a la Agencia de Aduanas, serán notificadas en las instalaciones de la Agencia de Aduanas … S. A. o en las instalaciones de … S. A.

Que la notificación en su domicilio mancilla su derecho a la defensa debido a que evidentemente se notifica en un lugar erróneo y se utiliza uno de los métodos con menor demanda y no un medio de los comúnmente utilizados para los efectos.

Tal como señaló la Dirección General de Aduanas, en conformidad con el numeral 194 de la LGA le asiste discrecionalidad para utilizar cualquiera de los medios señalados en él. Que en todo caso, notificación personal no es solo la que se realiza mediante la entrega en la mano del destinatario sino que tal incluye la realizada en su domicilio en conformidad con lo señalado en diversas normas, entre ellas la Ley de Notificaciones, el mismo Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 137 y la Ley General de la Administración Pública, en adelante LGAP, en sus artículos 241 y 243.

Ahora bien, en el caso y tratándose de un auxiliar de la Función Pública Aduanera que, por imperativo legal y a los efectos de su registro como tal, tiene señalado su domicilio y, que habiéndose practicado en éste la notificación, como ella misma lo reconoce, aplicando uno de los medios que genera mayor seguridad, es decir personalmente en el domicilio señalado, lo actuado no solo es conforme a derecho sino y además no generó indefensión alguna, como lo señala la parte, por lo que, resulta improcedente el argumento de nulidad señalado. En efecto consta en autos que la interesada conoció de la notificación y presentó sus alegatos de descargo conforme consta en su escrito del 23 de junio del año 2008 visible a partir de folio 51.

**V.- Sobre el fondo.** Como se ha indicado, la presente litis se contrae a determinar la procedencia o no de la sanción impuesta por la DGA a la agente de aduana, la señora …, de **dos días hábiles** de suspensión en el ejercicio de la actividad aduanera, al encontrarla responsable de la infracción establecida en el artículo 237 inciso b) de la LGA, por no haber indicado en la Declaración Aduanera de Importación Temporal, DUA número xxx-2xxx-…del xx/xx/2xxx, el lugar en que se ubicaría la mercancía con posterioridad a su levante, conforme se dispone en las circulares DGT-055-2006 y DGT-042-2007. Mercancía consistente en un cabezal etiquetador marca AGM, modelo ultraspeed 100, serie número 02490105. De forma tal que, en criterio del A Quo se dio un quebrantamiento de las disposiciones de los numerales 30.d) de la LGA, y 98 de su Reglamento.

En primer término corresponde realizar el análisis sobre los presupuestos que la normativa aduanera le ha impuesto a los auxiliares de la función pública aduanera en la figura del agente aduanero, dentro del marco legal sobre las responsabilidades que prescribe el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), la LGA y sus reglamentos, para dichos auxiliares. Ello en aras de tener un panorama claro de las responsabilidades y por ende de las violaciones que se le atribuyen al agente aduanero sujeto del presente procedimiento, en razón de las cuales se impone la sanción que nos ocupa.

De esta forma, una vez que se precise el ámbito de su responsabilidad regulado por la normativa aduanera, se abordará lo relativo a la imposición de la sanción.

Así, los agentes aduaneros, ya sean personas físicas o jurídicas, son auxiliares de la función pública, según lo establecen los artículos 11, 12, y 16 del CAUCA, 28 y 33 de la LGA.En la citada normativa se señala en primer término el concepto, los requisitos generales, las obligaciones de los auxiliares de la función pública aduanera, y en segundo precisa además, entre otros aspectos, el concepto, los requisitos y las obligaciones específicas de los agentes aduaneros, disposiciones que garantizan la eficiencia en su gestión y la garantía de control de sus operaciones, estableciendo en el artículo 237 inciso b) de la LGA una sanción de dos días hábiles al agente aduanero persona física que estando obligado, incumpla las disposiciones de procedimiento y control emitidas por las autoridades aduaneras.

De manera que, los agentes de aduana, en cuanto asesores en la materia técnica aduanera y de comercio exterior, tienen como funciones primordiales: a) orientar y asesorar al importador o exportador en los procedimientos aduaneros, teniendo en consideración la complejidad de las regulaciones que pueden darse en temas tan variados como restricciones no arancelarias, impuestos, cuotas compensatorias, reglas de origen y las formalidades relativas a la nacionalización y exportación de mercancías, lo mismo que respecto al comercio exterior cuya amalgama de normas, procedimientos, reglas y principios que se aplican en el marco internacional, deben ser atendidas por peritos en la materia; b) representar al declarante para las actuaciones y notificaciones del despacho, es decir, en la confección y presentación de la declaración aduanera correspondiente a la destinación de las mercancías, al régimen aduanero que seleccione, y los actos que se deriven de él; c) coadyuvar a la Administración en la gestión aduanera, buscando con ello la calidad en el ejercicio del encargo delegado por el Estado, llevando a cabo una labor de cogestor con los órganos de la Administración en la gestión pública aduanera; resumiéndose su razón de ser en una atención más técnica y especializada a los administrados.

En razón de tales características, es que surge una relación especial, que liga a los agentes aduaneros con la Administración, colocándolos en una correspondencia de particular fuerza, categorizada dentro de las relaciones de sujeción especial señaladas por el artículo 14 de la LGAP. Precisamente, en función de tal relación, caracterizada por las actividades de los agentes aduaneros, y la relevancia que las mismas revisten para el interés público, es que se genera, en la persona de estos auxiliares de la función pública, una serie de obligaciones y responsabilidades, que vienen a regir el ejercicio de su labor. Como consecuencia de este régimen de responsabilidad, los agentes aduaneros no solamente serán garantes ante el importador o exportador, sujetos de los cuales resultan ser representantes, sino también ante el Fisco, como consecuencia precisamente del mandato que ostentan y de las funciones que desempeñan como cooperantes de la Administración.

Aún y cuando, tanto los agentes aduaneros personas físicas como jurídicas son auxiliares de la función pública, existe una diferenciación entre los mismos respecto a la aplicación del régimen de responsabilidad por el cual se encuentran cubiertos, específicamente en relación a procedimientos sancionatorios como el que nos ocupa y por expresa disposición de la ley. Los primeros responderán personalmente cuando su conducta se adecúe a los supuestos establecidos en alguna de las infracciones tipificadas por la legislación aduanera, siempre y cuando la misma le sea reprochable, mientras que las personas jurídicas responderán únicamente bajo los supuestos establecidos por el artículo 269 bis de la LGA, que al efecto reza:

*“Las sanciones previstas en esta Ley se impondrán a la persona jurídica,* ***cuando se demuestre que los representantes legales o los personeros de la empresa han propiciado actos o hechos que posibilitan la sanción****, de conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior;* ***en caso contrario, responderá únicamente el agente de aduanas acreditado****.”*(Lo resaltado no es del original)

De esta forma, las agencias aduanales personas jurídicas responderán únicamente cuando se demuestre la situación fáctica indicada por la norma transcrita, de lo contrario, aún cuando el agente aduanero que actuó en el despacho se encuentre ligado a una agencia aduanal y por mandato de la misma llevó a cabo la operación aduanera particular, responderá aquel solamente, siempre y cuando su actuación se adecúe al tipo establecido.La agencia de aduanas persona jurídicaes solidariamente responsable por los impuestos dejados de percibir por actuaciones de sus empleados, como auxiliar de la función pública que es y, en razón de la representación que ostenta de su mandante, pero para el caso de sanciones por faltas o delitos, deberá asumirlas personalmente el agente aduanero que los cometió, a menos que se compruebe que los representantes legales, o los personeros de la empresa, han propiciado actos o hechos que generen la sanción, lo cual en autos no ha sido demostrado por el recurrente ni se desprende de los elementos que constan en expediente.

**Sobre la sanción impuesta:**

Revisados los hechos y establecido que no existen vicios del acto administrativo que generen nulidad, se procederá a analizar las consideraciones por las cuales se confirma la imposición de la sanción establecida por la Autoridad Aduanera, consistente en una suspensión de dos días hábiles en el ejercicio de su actividad ante la autoridad aduanera por la aplicación del artículo 237.b) de la LGA a la recurrente.

Al tratarse de la aplicación de una sanción a la afectada, estimando la DGA que se ha cometido una infracción administrativa contraviniendo o vulnerando las disposiciones del régimen jurídico aduanero, debe tenerse presente que, si bien la normativa aduanera la faculta para imponer sanciones a quienes resulten responsables de su comisión, deben respetarse, una serie de principios y garantías constitucionales del Derecho Penal pero con sus respectivos matices.

Es claro que dentro de los mismos, se encuentran como fundamentales los principios de tipicidad y culpabilidad como delimitadores de las normas sancionadoras, teniendo el primero de ellos una función de garantía, de seguridad jurídica, al exigir la delimitación precisa y exhaustiva tanto de la conducta punible como de la pena. De tal manera que, una acción es típica, cuando se adecúa a un tipo penal y éste es, la descripción de la conducta prohibida que lleva aparejada una sanción. 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.”*

En relación con el principio de culpabilidad, el mismo implica que debe demostrarse la relación de culpabilidad entre el hecho cometido y el resultado de la acción para que sea atribuible y reprochable al sujeto, ya sea a título de dolo o culpa, en virtud de que la pena se impone solo al culpable por su propia acción u omisión.

Procede en consecuencia determinar, si en el presente asunto los señalados principios se han respetado por parte de la Autoridad Aduanera al momento de aplicar la suspensión supra citada.

**Principio de Tipicidad:**

Para poder definir la responsabilidad en el presente asunto, debe determinarse de conformidad con lo indicado, no solo la conducta constitutiva de la infracción regulada en la norma supra transcrita que se considera contraria a derecho, sino tambiénes necesario clarificar quién es el sujeto infractor, esto es, el sujeto activo de la infracción.

**Sujeto:**

Teniendo presente que el esquema general sobre responsabilidad en materia de infracciones gira en torno a los deberes y obligaciones impuestos por el Ordenamiento Jurídico Aduanero, de forma tal que quien los cumpla no podrá ser sancionado, pero quien los vulnere o incumpla deberá responder por tal incumplimiento[[1]](#footnote-1) en el eventual caso que la Administración estime que debe abrir un procedimiento tendiente a imponer la sanción citada, por haber constatado los hechos y circunstancias particulares del caso, haciendo la subsunción de la actuación en el tipo normativo de la infracción, de la norma transcrita con toda claridad se extrae, que debe efectuarlo contra el sujeto que corresponda de conformidad con la ley.

Por tanto el sujeto activo, es decir, la persona que puede cometer esta infracción, y de acuerdo a lo estipulado en el artículo en análisis debe tener una condición especial previamente determinada por el legislador, es decir, requiere necesariamente ser auxiliar de la función pública, y el agente aduanero lo es, y debe adecuar su conducta a lo establecido por la norma, para convertirse en sujeto activo de esta infracción. Así las cosas, no existe duda de que la señora agente aduanera **…**, tiene la condición de Auxiliar de la Función Pública Aduanera, definido por la ley como aquellas ***“personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que participen habitualmente ante el Servicio Nacional de Aduanas, en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.”****,* (artículo 28 LGA) por lo que puede ser autor de dicha infracción, no presentándose ningún problema en ese sentido.

**Descripción de la Conducta-Verbo Activo**:

Por ser de interés para el caso concreto, revierte especial importancia, en lo de interés, el desglose de lo dispuesto por el inciso b) del artículo 237 que señala que será infracción administrativa:

*“Estando obligado, incumpla las disposiciones de procedimiento y control emitidas por las autoridades aduaneras...”*

Se desprende de lo anterior, que la acción o la omisión del sujeto, para que pueda ser sancionada, debe cumplir con tres condiciones, a saber:

1-Debe ser auxiliar de la función pública aduanera.

2-Debe estar obligado al cumplimiento de aquello que se le imputa como no cumplido.

3-el incumplimiento debe recaer sobre disposiciones de procedimiento o control emitidas por las autoridades aduaneras.

**1-Acción que infringe el Régimen Jurídico Aduanero**: En relación con el caso sometido a conocimiento de este Tribunal, se denota que la conducta que se le atribuye como reprochable a la señora **…** está debidamente tipificada al encontrarse plenamente descrita en el artículo 237 inciso b) de la LGA, toda vez que en la declaración aduanera de importación temporal número xxx del xx/xx/2xxx,la agente en el espacio del DUA reservado a observaciones no hizo señalamiento del lugar en que permanecerían las mercancías durante el periodo de autorización del régimen de importación temporal, tal como se tiene por demostrado en el tercero de los hechos probados y, como consecuencia de lo anterior, se dificultó el control que la Aduana debe ejercer sobre la mercancía en razón del régimen aplicado.

Lo anterior debe relacionarse con lo señalado en la LGA, norma que establece el marco jurídico dentro del cual debe actuar el agente y sus sanciones en caso de incumplimiento, específicamente en el artículo 30 inciso d) que dispone que el agente de aduana debe efectuar las operaciones por los medios y procedimientos establecidos, de acuerdo con el régimen aduanero correspondiente para el caso el de importación temporal, respecto del cual, las circulares DGT-055-2006 y DGT-042-2007 exigen hacer el señalamiento, en el espacio del DUA reservado a observaciones del lugar en que permanecerían las mercancías durante el periodo de autorización del régimen y también debe relacionarse con el numeral 98 del RLGA el cual dispone que el Auxiliar y su personal acreditado deberán cumplir las disposiciones giradas por las autoridades aduaneras.

Debe tenerse presente que, los agentes aduaneros en su condición de auxiliares de la función pública aduanera, les corresponde coadyuvar en el ejercicio del control.[[2]](#footnote-2) De todos es conocido que de conformidad con la evolución del comercio internacional, la liberación comercial y la globalización, la Aduana ha tenido que modificar su rol tradicional, debiendo actualmente coadyuvar al desarrollo del comercio exterior, apoyándolo y para tales efectos debe tener claras cuáles son sus funciones básicas y cómo debe desempeñarlas para lograr la competitividad requerida. Nos referimos a la percepción o recaudación eficiente de tributos, control del tráfico internacional de mercancías que disminuya la evasión, y la aplicación de prohibiciones a la importación y exportación de mercancías, según lo establecido en los artículos 6 y 9 de la legislación aduanera.

Todas estas tendencias mundiales han producido nuevas demandas y necesidades de modernización de los Sistemas Aduaneros, siendo un factor de relevancia en los procesos, los nuevos papeles que deben desarrollar tanto el Estado, cuyas funciones del Servicio Aduanero se modifican pasando de ser un determinador de las obligaciones tributarias aduaneras a tener un carácter fiscalizador mucho más amplio e inteligente que abarca tanto las obligaciones aduaneras como las no aduaneras, bajo la premisa de que la declaración aduanera será autodeterminada, prepagada y transmitida electrónicamente. De ahí que lo que se tutela, es el adecuado control de la Aduana sobre el tráfico internacional de mercancías.

Lo anterior a su vez, implica un cambio en el sector privado, fortaleciendo a todos los actores que intervienen en el procedimiento aduanero, adquiriendo un rol protagónico los auxiliares de la función pública aduanera, a quienes nuestra legislación aduanera los concibe como cogestores de la administración pública (ver art. 11 CAUCA III y art. 28 LGA), lo cual envuelve, como ya se indicó, un régimen especial de responsabilidades, al contar con mayores requisitos y obligaciones, entre las cuales destaca el deber de colaboración en el control, puesto que les corresponde, entre otras, velar por el cumplimiento de las obligaciones aduaneras y por la agilización de procedimientos y trámites, de conformidad con lo consignado por los numerales 13 a 21 del CAUCA.

En efecto, como lo ha venido reiterando este Tribunal, desde su creación y como igualmente lo ha reconocido la Sala Constitucional, los auxiliares de la función pública tienen un rol preponderante frente al Estado y no son simples intermediarios, posición vertida en el Voto número 00843-2002 del 30 de enero del 2002, mediante el cual analizó las responsabilidades del agente aduanero.

De ahí la especial importancia que para el Fisco tiene, la participación de este auxiliar de la función pública en el procedimiento de despacho, al punto de que partiendo del principio de buena fe y responsabilidad de sus actuaciones le ha delegado parte de la gestión aduanera, de tal suerte que el agente se ha convertido en su coadyuvante. Paralelamente a ello, el agente por tal cogestoría ha asumido un régimen de responsabilidad no sólo frente a su cliente sino también ante el Fisco, por el ejercicio de su representación legal. Dentro de ese orden de ideas, los agentes aduaneros están sujetos de manera directa a los deberes y obligaciones que le impone la ley en virtud de su carácter de munera pública, habiéndose establecido de forma clara y directa el ámbito de su responsabilidad, por lo que al definirse tan manifiestamente la misma, el régimen de obligaciones revierte un especial carácter por la condición propia de estos sujetos. Es por ello que, del Ordenamiento Jurídico Aduanero, derivan una serie de deberes determinados para el agente aduanero, en virtud de una relación jurídica preestablecida, que la doctrina ha llamado: relaciones de sujeción especial[[3]](#footnote-3) o relaciones especiales jurídico-administrativas[[4]](#footnote-4) como es, entre otras, la existente entre la Administración Aduanera y el auxiliar de la función pública.

En virtud de la relación de sujeción o supremacía especial, existe una responsabilidad concreta del auxiliar, y como consecuencia de esa relación previa administrativa es que el agente está conminado a una serie de obligaciones y deberes precisamente por ser un asesor de comercio internacional y aduanero, cogestor en la determinación y pago de las obligaciones tributarias, debiendo efectuar la declaración bajo fe de juramento, siendo que las funciones o actividades que realizan y la confianza depositada en su gestión, comportan alta responsabilidad fiscal. Ante esta nueva caracterización, para poder actuar ante el Servicio Nacional de Aduanas, los agentes aduaneros deben ser autorizados en forma previa por parte del Ministerio de Hacienda y están sometidos al cumplimiento de determinados derechos y obligaciones en relación al ejercicio de su actividad, que están debidamente delimitadas en los numerales 14, 15 y 16 del CAUCA, artículos 19 y 20 del RECAUCA, artículos 30, 31,32, 35 a 39 LGA, 110 a 117 del RLGA.

Es así como la acción imputada al recurrente, indiscutiblemente es violatoria del régimen jurídico aduanero toda vez que de conformidad con lo estipulado en el numeral 86 de la LGA, según se señaló supra, se detalla la responsabilidad del agente aduanero en la declaración de los datos que el Ordenamiento Jurídico exige al efecto, e inclusive la obligatoriedad de tomar todas las previsiones requeridas para realizar la correcta declaración aduanera, siendo por tanto imperativo para el agente suministrar la información y los datos necesarios para el despacho.

De ahí que, a efecto de lograr una clara comprensión de la forma en que la acción del recurrente quebranta las disposiciones del régimen jurídico aduanero, estima este Tribunal, se tienen por ciertos los hechos que constan en expediente al respecto, partiendo por tanto que el recurrente no señaló, al momento de presentar la declaración aduanera de importación temporal**,** ante la Aduana Santamaría, los datos que permitieran conocer la ubicación de la mercancía durante el período de sometimiento al régimen y como consecuencia de lo anterior, se incumplió el procedimiento para la elaboración de la Declaración Aduanera establecido en el artículo 86 de la LGA en cuanto exige la incorporación de dichos datos en ella y se dificultó, con ello, el ejercicio del control aduanero que corresponde al régimen solicitado, especialmente en lo concerniente al uso de las mercancías conforme lo autorizado. En efecto la circular DGT-042-2007 haciendo un recordatorio de lo dispuesto en la DGT-055-2006, y resaltando las consecuencias en caso de incumplimiento señaló:

“Con el fin de garantizar el debido cumplimiento de lo dictado por la Dirección General de Aduanas, nos permitimos recordar la obligatoriedad de cumplir con lo instruido mediante Circular DGT-055- 2006 de fecha 13 de junio de 2006, en virtud de que según informe INF-DGAI-002-2007 de la Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda, se ha comprobado que no se está cumpliendo cabalmente con lo dispuesto en el punto primero de la citada circular.

Para los efectos correspondientes, se les recuerda, **en aras del control del uso y destino** de las mercancías que ingresan bajo el Régimen de Importación Temporal, la obligatoriedad de verificar que para las categorías de los incisos a), b), e), f), g), h) e i) del artículo 166 de la Ley General de Aduanas, **en el campo de observaciones del DUA** o la declaración aduanera para las aduanas que aún no cuentan con el Sistema TICA, que debe constar la descripción detallada de la mercancía, que contemple la plena identificación de las mismas mediante marcas, números, sellos, medidas u otras características especiales, o en su defecto la aduana tomará las medidas necesarias para asegurar su identificación y el control de su utilización (artículo 436 RLGA). **Asimismo, la información correspondiente al uso específico y lugar en que permanecerán las mercancías en el territorio nacional por el plazo otorgado, también debe constar en el campo antes señalado.**

Dado que **el incumplimiento injustificado** de los lineamientos aquí contenidos **puede conllevar responsabilidades disciplinarias para los declarantes**, funcionarios encargados de su aplicación y superiores inmediatos, se instruye a las Gerencias y Jefaturas de las Aduanas para que giren las instrucciones correspondientes, y se supervise que los funcionarios apliquen debidamente la circular indicada e inicien las acciones sancionarías contra los declarantes que no cumplan con lo indicado” (El resaltado no es del original)

Por tanto, al estar demostrado que la señora **…**,es el agente aduanero que tramitó la declaración aduanera número xx-2xx-xxx del xx/xx/2xxx según consta en la misma declaración aduanera y se tiene por demostrado en el segundo de los hechos probados, en su condición de auxiliar de la función pública aduanera, por la especial sujeción que tiene, según se consignó supra, está obligada a tener pleno conocimiento de sus atribuciones, deberes y obligaciones desde el momento mismo en que es autorizado para desempeñarse como tal, comprendiendo dentro de ellas, la correcta presentación de la declaración aduanera, con toda la información requerida por la normativa, según lo ordena el artículo 86 de la LGA y por ende, en caso de incumplimiento tiene clara conciencia de las sanciones que le podrían ser aplicadas. Sin que en el caso, como se observa en las respectivas consideraciones, exista el error señalado ni eximente alguna de responsabilidad.

Así las cosas, en el presente caso, al no señalar en la casilla de observaciones el lugar donde se ubicarían las mercancías durante el plazo de sometimiento al régimen de importación temporal, a pesar de que estaba obligado a hacerlo correctamente, en estricta aplicación de la LGA y las circulares señaladas, se determina que se está ante una omisión de la recurrente que, en efecto, quebrantó el régimen jurídico aduanero, en los términos analizados.

Así las cosas, dado que en la especie la conducta de la señora agente aduanera, se adecúa sin lugar a dudas a las condiciones del tipo establecido por el artículo 237.b) de la LGA, resta por analizar cuál es la sanción aplicable y si tal acción puede ser atribuida subjetivamente a la recurrente por lo que de seguido se hará referencia a tales aspectos.

**Sanción:**

Respecto al tema de la pena o sanción impuesta con base en el artículo 237.b) de la LGA, resulta claro que el legislador en forma expresa sancionó con dos días hábiles de suspensión en el ejercicio de su actividad ante la autoridad aduanera al auxiliar de la función pública aduanera que estando obligado, incumpla las disposiciones de procedimiento y control emitidas por las autoridades del ramo, suspensión impuesta a la infractora por adecuarse su comportamiento a las omisiones previstas por la norma, tal y como sucedió en el presente asunto.

**Culpabilidad:**

Procede examinar si en la especie puede demostrarse que la actuación del recurrente supone dolo o culpa en la acción sancionable, correspondiendo de seguido el análisis de responsabilidad subjetiva del infractor para determinar si es responsable y, por lo tanto, se le ha de imputar la conducta sancionada.

Al respecto se hace necesaria la demostración de la culpabilidad para que a una persona, en este caso un agente aduanero persona física, se le imponga una pena, lo cual deriva del principio de inocencia el cual se encuentra implícitamente consagrado en el artículo 39 de la Constitución Política de repetida cita, al disponer en el párrafo 1º que *“ a nadie se hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta, sancionados por ley anterior y en virtud de sentencia firme dictada por autoridad competente, previa oportunidad concedida al indiciado para ejercitar su defensa y mediante la necesaria demostración de culpabilidad”.* Lo anterior implica en consecuencia que a ninguna persona se le podrá imponer sanción, en este caso administrativa, sin que a través de un procedimiento en que se respete el derecho de defensa, se haya demostrado en forma previa su culpabilidad.

Sobre este principio nuestra Sala Constitucional en Sentencia número 6813-96 de las dieciocho horas treinta minutos del veintidós de diciembre de mil novecientos noventa y tres, consideró que la necesaria demostración de culpabilidad, es aplicable al Derecho Administrativo sancionador, derivado de la exigencia que en ese sentido establece el propio texto constitucional en su artículo 39, lo que en definitiva, excluiría toda forma de responsabilidad presunta u objetiva. En dicha oportunidad se consideró:

*“Esta Sala en reiterada jurisprudencia estableció que la responsabilidad penal objetiva está excluida de acuerdo a los parámetros del constituyente del artículo 39 constitucional, de lo penal. Regla que por su misma naturaleza debe también respetarse en el campo del derecho penal administrativo, por ejemplo en la imposición de sanciones. Existen algunas garantías –presunción de inocencia, seguridad jurídica legalidad, igualdad, proceso contradictorio o debido proceso- que no son propios del proceso penal, sino que han de cumplirse en la imposición de sanciones administrativas, que son disposiciones de rango constitucional, derivadas de los derechos declarados en la Constitución como fundamentales. La Culpabilidad, definida por la Sala como el deber de demostrarse necesariamente una relación de culpabilidad entre el hecho cometido y el resultado de la acción, para que aquel se le sea atribuido al sujeto activo; la realización del hecho injusto debe serle personalmente reprochable al sujeto, viene a sustentar más el respeto de aquellos principios, que no son otra cosa que el respeto mismo a la esencia del debido proceso como un todo”.* (El resaltado no es del original)

Es claro entonces que debe realizarse una valoración de la conducta del posible infractor, determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación, puesto que la culpabilidad presupone la existencia de la imputabilidad o sea la condición del infractor que lo hace capaz de actuar culpablemente ya sea con dolo o culpa. “*La culpabilidad comprende el estudio del contenido interno de un hecho que se ha declarado ilícito y del cual el sujeto es ya considerado autor*.”[[5]](#footnote-5)

Se basa en el principio de que no hay pena sin culpa, debiéndose demostrar en el presente caso el elemento subjetivo, esto es, que el recurrente efectivamente omitió el cumplimiento de la obligación y que no existe una causa eximente de responsabilidad, es decir que no existe ninguna justificación que permita establecer que no tiene culpa alguna o no le es reprochable la conducta, pues no dependía de su actuación los hechos atribuidos.

Se debe entonces, realizar una valoración subjetiva de la conducta del posible infractor, determinando la existencia del dolo o la culpa en su actuación y para tal efecto, es importante traer a colación que varios connotados tratadistas coinciden en que existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por ley. Así tenemos, entre las formas de culpa el incumplimiento de un deber (negligencia) o el afrontamiento de un riesgo (imprudencia).

Para el caso concreto, a pesar que no se tiene por demostrado en la especie que la actuación de la señora **…**  haya sido cometida con dolo, esto es, que haya presentado la declaración de marras con error u omisión en forma intencional, queriendo ese resultado, sin embargo, sin lugar a dudas tal infracción sí se puede imputar a título de culpa, entendiendo por tal conforme a la doctrina “*cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por la ley....”[[6]](#footnote-6),* según se puede verificar de conformidad con el análisis jurídico ya realizado, así como con los documentos que constan en expediente, existiendo una clara y directa relación de causalidad entre la presentación y transmisión de la declaración incorrecta por la omisión señalada y la falta de diligencia de la señora **…**, al omitir indicar el lugar donde iban a permanecer las mercancías durante el plazo de la importación temporal como régimen autorizado.

Por tanto, es del conocimiento del recurrente como agente aduanero persona física que la legislación lo sanciona si no cumple con sus obligaciones legales y reglamentarias, por ello no podía permitir el A Quo que ocurrieran los hechos que se discuten en el presente caso sin imponer la pena respectiva, estimando este Tribunal que es correcta la actuación de la Administración al sancionar al recurrente por incumplir con las prescripciones señaladas, puesto que del análisis de todos los elementos de la culpa efectivamente se determina que el agente aduanero ha actuado en forma negligente, violentando lo dispuesto en el artículo 86 de la LGA y el procedimiento especial establecido en las circulares DGT-055-2006 y DGT-042-2007 que exigen hacer el señalamiento, en el espacio del DUA reservado a observaciones del lugar en que permanecerían las mercancías durante el periodo de autorización del régimen, vigentes al momento de los hechos,sin las cautelas o precauciones necesarias para evitar el resultado perjudicial al dificultar el control que corresponde, en virtud del especial régimen, sin que se haya probado en expediente algún eximente de responsabilidad a tenor de lo dispuesto en el artículo 231 de la LGA, según se analizará más adelante, infringiendo la recurrente, en forma evidente lo prescrito en el artículo 86 de la LGA así como las circulares y normas supra referidos, en virtud de la especial regulación establecida por la normativa que rige la materia que son de obligado acatamiento para la recurrente.

En relación a posibles eximentes de culpabilidad, y en razón de que la recurrente reconoce en forma expresa que, en efecto, omitió la incorporación en la declaración de los datos apuntados, pero alega a su favor que, fue producto de un error, mismo que le excluye su responsabilidad procederemos al análisis doctrinario y normativo sobre la culpa y el error.

Varios connotados tratadistas coinciden en que existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por ley. En consecuencia, entre las formas de culpa encontramos: 1) incumplimiento de un deber (negligencia) 2) afrontamiento de un riesgo (imprudencia). Por otra parte, la Sala Constitucional en resolución 3929-95 expresamente ha establecido la existencia de causas eximentes de responsabilidad en materia tributaria al indicar: *"sin embargo, cabe que no se incluyen en la sección de comentario, causas eximentes de responsabilidad- las que sí existen en el actual Código Tributario (artículos 76 y 77 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente), pero no se vulnera lo dispuesto en el artículo 39 constitucional, si se interpreta que, vista la exigencia de culpabilidad del artículo 69 del proyecto, esta reforma tributaria se inserta mutatis mutantis en la parte general del Código Penal"*. En consecuencia y en concordancia con lo establecido por el artículo 257 de la LGA, son aplicables en sede aduanera las causas eximentes de responsabilidad reguladas en el Código Penal, el cual en su artículo 35 establece el error de derecho al disponer "No es culpable, el que por error invencible cree que hecho que se realiza no está sujeto a pena y en el artículo 34 el error de hecho al indicar "No es culpable quien al realizar el hecho, incurre en error sobre algunas de las exigencias necesarias para que el delito exista según su descripción".

Aplicando estos conceptos al caso, es evidente que la agente de aduana en su condición de cogestor profesional, de garante del control aduanero, de asesor de comercio exterior y sobre todo de auxiliar de la función pública aduanera debe conocer las disposiciones de la LGA. En consecuencia no ignoraba la obligación omitida de incorporar la información sobre la ubicación de la mercancía. Por tanto no hay error de hecho en virtud de que conocía tanto al tipo como sus elementos. Por cuanto para que la ignorancia de la antijuricidad de su conducta hubiese sido de calificable como error invencible y excluyente de culpabilidad, tendríamos que tener por demostrado que no se le hubiese podido exigir al recurrente una actuación distinta a la efectuada en virtud de la existencia de una laguna interpretativa o si hubiese habido una interpretación razonable de sus obligaciones. Queda demostrado entonces que el error que alega no puede calificarse de invencible, ya que la diligencia mínima de un profesional aduanero era constatar personalmente lo consignado en la declaración y verificar el cumplimiento de lo dispuesto en las circulares precitadas. De manera que, la recurrente actuó con negligencia; perfectamente pudo haber evitado el error y corregirlo si hubiere actuado con un mínimo de diligencia, aplicando a modo de control de calidad mínimo el cumplimiento de toda la información básica que exige la administración. En razón de ese descuido, de esa omisión de atención o de aplicación de controles mínimos de calidad, no hay error invencible y por tanto no existe error de derecho que excluya la responsabilidad de la recurrente. Por otro lado, es claro que en el caso que nos ocupa, no estamos ante la presencia de un simple error material[[7]](#footnote-7) sobre el cual si bien la doctrina no coincide siempre sobre la definición de su concepto, en términos generales si hay consenso de que se trata de un error manifiesto, ostensible e indiscutible, implicando por sí solo la evidencia del mismo sin mayores razonamientos y exteriorizándose por su sola contemplación. Constituye una mera equivocación elemental, una errata, tales como, errores mecanográficos, defectos en la composición tipográfica, entre otros, cuyos actos que contienen este tipo de error, su declaración jurídica es válida y lo que ocurre es una anomalía en su exteriorización, al ser el error patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretación de normas jurídicas.[[8]](#footnote-8) De ahí que, vistas las características configuradoras del error material, la eximente de responsabilidad contenida en el numeral 231 de la LGA, que excluye la culpabilidad en caso de estar frente a errores materiales sin incidencia fiscal, no opera en la especie, pues los efectos de la incorrecta declaración ya fueron claramente demostrados supra, y la acción imputada a la recurrente no se trata de una simple equivocación elemental, sino por el contrario, es claro que ha incumplido en forma negligente con su deber de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la ubicación de la mercancía durante su estancia bajo el régimen de importación temporal y verificar su uso conforme al mismo, estando obligado a ello en virtud de los deberes y responsabilidades que el ordenamiento jurídico le impone a los agentes aduaneros.

Asimismo no se da la fuerza mayor, por la que se entiende un evento o acontecimiento que no haya podido preverse o que, siendo previsto no ha podido resistirse[[9]](#footnote-9), ni el caso fortuito[[10]](#footnote-10) o evento que, a pesar de que se pudo prever, no se podía evitar aunque el agente haya ejecutado un hecho con la observancia de todas las cautelas debidas. La situación que operó en el presente asunto, es totalmente previsible, ya que depende de la voluntad del hombre y pudo evitarse. El agente aduanero pudo tomar las medidas necesarias para no efectuar una incorrecta declaración, sin que existan circunstancias o causas que eximan o eliminen su culpabilidad, tal y como ha quedado debidamente demostrado supra.

Así, considera este Colegio que la infracción en el presente caso, se puede imputar a título de culpa, en el tanto no es razonable que el recurrente teniendo los conocimientos técnicos necesarios así como los instrumentos jurídicos pertinentes, para realizar una correcta declaración, haya en forma negligente realizado una declaración aduanera que por ley, se realiza bajo fe de juramento, con una omisión tan clara, toda vez que no es procedente que un agente aduanero profesionalmente preparado, rinda una declaración aduanera en la cual omita incorporar información de trascendencia para el efectivo control permanente que ha de ejercer la autoridad aduanera , dada su responsabilidad como cogestor del Fisco.

En otras palabras, en el presente asunto la culpa se asienta en la violación del deber de presentar la declaración aduanera de importación correctamente, sin inexactitudes ni omisiones, esto es, incluyendo conforme a derecho todos los datos necesarios según lo establecido por el artículo 86 de la LGA, así como cumpliendo con la normativa especial para el efectivo control de las mercancías importadas temporalmente, no existiendo por parte de la señora **…** la diligencia mínima que implica el ejercicio de una actividad especializada de un agente aduanero, de conformidad con lo preceptuado por los artículos 33 y siguientes de la LGA, norma que lo conceptualiza como un profesional, especialista en la materia, auxiliar del comercio exterior, coadyuvante de la función pública, que ejerce su actividad en forma habitual, sin que existan en la especie causas eximentes de responsabilidad, entendidas, en el presente asunto, como aquellas circunstancias que permiten que el recurrente no sea sancionado con la multa creada por la ley, sin perjuicio que el hecho constitutivo de la infracción tributaria aduanera se encuentre acreditado, por existir alguna circunstancia eximente de responsabilidad de las contenidas en el artículo 231 de la LGA.

Por lo que. resulta inaceptable en criterio de este Tribunal, que un agente aduanero que, tal y como ya se señaló, tiene características especiales, al encontrarse dentro de la categoría de relaciones de sujeción especial prevista en el artículo 14 de la LGAP, y que entre otras áreas, cuenta con especialización de la técnica aduanera, omita declarar el lugar donde iban a permanecer las mercancías durante el plazo de la importación temporal como régimen autorizado, de forma tal que su actuar es imprudente y negligente al dejar de cumplir con las prescripciones normativas de repetida cita que su deber funcional le exige, produciendo el resultado descrito y sancionado en el artículo 237.b) de la LGA, a causa de no haber previsto ese resultado siendo previsible, en virtud de no cumplir con el deber de cuidado que debía observar según las circunstancias y condiciones personales como agente aduanero y auxiliar de la función pública aduanera.

**De las demás alegaciones.**

Sobre el argumento de que la aduana le culpa *“… por la destinación a un régimen aduanero, siendo lógico que esta debiera estar localizada en un Depósito Aduanero pero única y exclusivamente mientras se mantenga en zona primaria, es decir bajo jurisdicción aduanera y/o hasta que se destinara al régimen solicitado, en este caso el de importación temporal”* básicamente, hace ver la Administración que, las circulares DGT-055-2006 y DGT-042-2007 regulan lo concerniente a la obligatoriedad de que, en algunas categorías del Régimen de Importación Temporal, a saber, las contenidas en los incisos a), b), e), f), g), h), e i), se debe anotar, en el espacio del DUA destinado a observaciones, una descripción detallada de la mercancía, como el uso especifico y, el lugar en que permanecerá en el territorio nacional por el plazo otorgado. En este sentido, hace ver que no se sanciona el hecho de que la mercancía saliera del Depósito Fiscal, luego del levante de la mercancía, lo que se sanciona es el hecho de no indicar en qué lugar iba a ubicarse mientras permanezca en territorio nacional. Aspecto que bien comprende el recurrente al argumentar que la omisión que se le achaca corresponde a un error.

En cuanto a la eximente de responsabilidad por inexistencia de perjuicio fiscal, al no verse afectado el valor aduanero ni mucho menos el monto de la obligación tributaria aduanera hace ver que la norma tipo lo es el artículo 237.b) y el artículo 231 regula la existencia de eximentes de responsabilidad los que se solicita aplicar y que la administración estima que no son de recibo pues no se está en presencia de un simple error material o de hecho sino de la vulneración del control mismo que debe mantenerse en todos y cada uno de los procesos aduaneros.

Sobre este aspecto ya analizado supra valga ampliar señalando como lo hace la administración que no se trata en la especie de que existe o no un perjuicio fiscal, lo que evidentemente podría acarrear la existencia de otras responsabilidades. Agrega que la justificación de la inexistencia de perjuicio fiscal, refiriéndose a que el error material o de hecho no tenga incidencia fiscal, nada tiene que ver con el perjuicio fiscal ya que tienen una connotación totalmente disímil. El perjuicio habla de un deterioro, perdida o detrimento en asociación del Fisco es decir en el peculio que corresponde al Estado; por su parte la palabra incidencia relación o conexión con algo es decir, afectación sobreviviente. En este sentido es claro que los hechos inciden en el efectivo control que debe ejercer la administración sobre el régimen, en especial en lo que concierne al uso autorizado, lo que podría además generar una responsabilidad de naturaleza fiscal.

De la responsabilidad de las partes involucradas. Hace ver el interesado que la DGA dirige la responsabilidad de la supuesta infracción únicamente a la Agente de Aduana xxx, señalando que aunque fue un desacierto del auxiliar, lo ocurrido se pudo haber evitado si el funcionario hubiese realizado sus labores acorde a sus responsabilidades, puesto que la mercancía fue objeto de aforo aduanero, realizado bajo la propia responsabilidad del funcionario de la Aduana. De forma tal que, en el caso parece ser que la administración mediante sus funcionarios aprueba la omisión de algunos detalles para luego arremeter contra el administrado mediante procesos como el que se conoce que implican un gasto de recursos para la administración como para el particular interesado. En primer lugar, debe tenerse presente que, quien realiza el aforo o determinación del adeudo tributario, los es el Declarante, para el caso representado por …, S.A. cédula número 3-101-… la cual a su vez actuó mediante la participación del agente de aduana persona física señora … cédula 1-…, así lo disponen los numerales 31 y 32 del CAUCA. La función del Técnico de operaciones Aduaneras, en el caso, por aplicar un control inmediato consistió en revisar lo actuado por el agente de aduana y no en realizar el mismo la determinación. Lo cierto del caso es que, aún cuando el funcionario en dicho proceso hubiere determinado la omisión señalada y la hubiere corregido o solicitado hacerlo en conformidad con el numeral 98 de la LGA, la infracción ya estaba cometida, de forma tal que, no hubiere impedido el resultado de un procedimiento sancionador. Lo anterior lo confirmamos con la simple lectura del numeral 234 ibídem el cual es claro en señalar la obligación de sancionar las infracciones aún cuando tales salten en un procedimiento en curso como el del despacho. De manera que resulta imposible que la Administración deje pasar una infracción con el objeto de poder sancionarla posteriormente, dado que tal obligación no depende del momento en que la misma se descubra. Recuerde la recurrente que en conformidad con el numeral 35.a) de la LGA su actuación debe ser diligente y en estricto apego al ordenamiento jurídico aduanero, sin que las enmiendas posteriores le releven de su responsabilidad. Mismo sentido ver artículo 90 de la LGA.

De la aplicación de la legislación con menor rango. Que el señalado error no contraviene la legislación aduanera vigente ya que ni la LGA ni en su Reglamento existe mención expresa que solicite el detalle de la ubicación exacta de la mercancía objeto de importación temporal y por ello la aplicación de normas de menor rango como son las circulares mencionadas contrarían lo dispuesto en los numerales 4 incisos c) y f), 5 y 6 inciso b) de la LGA. No comparte el Tribunal lo señalado. En efecto, Como bien señala la recurrente el numeral 4 de la LGA señala la jerarquía de fuentes En ese orden señalamos que el numeral 11 de la Constitución Política establece el principio de legalidad en la actuación administrativa. El CAUCA como norma de la Comunidad Centroamericana, y de segundo orden en la jerarquía de las fuentes, dispone en su artículo 4 que la Declaración de Mercancías es el acto **efectuado en la forma prescrita por el Servicio Aduanero.** Además, define lo que debemos entender por Legislación Nacional, señalando como tal, a todo el Ordenamiento Jurídico de cada Estado Parte, de forma que, el mismo, no puede ser circunscrito a una categoría específica de normas sino al conjunto normativo en su totalidad. Siguiendo con lo anterior el numeral 7 del CAUCA señala que la Potestad Aduanera es el conjunto de derechos, facultades y competencias que el mismo código y su Reglamento conceden en forma privativa al Servicio Aduanero y como ya observamos en la definición de Declaración de Mercancías se le otorga al Servicio Aduanero la facultad de prescribir la forma de efectuar tal declaración. Lo anterior se ve reforzado en el artículo 14 del mismo conjunto normativo en su inciso i) al disponer como obligación de los auxiliares la de cumplir los requisitos legales **y administrativos** a que estén sujetos los trámites, operaciones y régimenes aduaneros, es decir, es la norma comunitaria misma la que autoriza o faculta al Servicio Aduanero para dictar la forma y el contenido de la Declaración Aduanera. De manera que siendo innecesario mayor análisis ni citas legales en respaldo de la facultad de la Administración para disponer la forma y el contenido de las declaraciones aduaneras, resulta claro que el dictado de las circulares DGT-055-2006 y DGT-042-2007 tiene su fundamento en normas de segundo nivel dentro de la jerarquía de sus fuentes y es definida por tales como parte de la Legislación Nacional, de manera que, contrario a lo argumentado, su infracción si constituye una violación de la legislación aduanera vigente. Por otro lado tampoco se comparte el hecho de que tales circulares y su aplicación resulten contrarias a los principios o fines del ordenamiento. No observa el Tribunal en su contenido traba alguna al comercio exterior y por el contrario facilita el control aduanero logrando una actuación equilibrada entre éste último y la facilitación conforme dispone el artículo 6 invocado.

De la transmisión del DUA e imágenes relacionadas, y la dirección del importador en ellas. Señala la recurrente que consta en el DUA mismo, en la factura comercial y la guía aérea la dirección del consignatario, que es el sitio donde se encontraba la mercancía, por lo que, alegar desconocimiento del paradero de la mercancía sujeta a importación temporal constituye una falsedad. Tampoco comparte el Tribunal tal aseveración. En primer lugar debe señalarse que el domicilio del importador no necesariamente será el de ubicación de las mercancías. En efecto, la norma está pensada en la generalidad de las situaciones, y no para una en particular. Si bien en el caso, el domicilio del importador pudo ser coincidente con el de la ubicación de las mercancías, ello no es generalizado y, precisamente en ese sentido de facilitación se faculta al administrado para que sea él quien decida e indique donde estarán las mercancías. No tiene porque la Administración que presumir su ubicación, debe de estar segura de ello, para efecto de los controles pertinentes y la eventual aprehensión del bien por irregularidades en su trámite. Bien puede cualquier administrado importar bienes para dar servicio y en esos casos no corresponde el domicilio del importador necesariamente con el lugar en el cual aquel ubica y usa la mercancía. Por ello dicho argumento tampoco resulta válido a los efectos ni violatorio de los principios o disposiciones de la Ley 8220.

En razón de lo expuesto, a las consideraciones de hecho y de derecho y en atención a la evidente y demostrada violación del deber de atención y diligencia por parte del agente recurrente en la especie, en virtud de que no tuvo la debida diligencia al momento de presentar la declaración, lo cual evidencia que con un poco más de atención, estudio y cuidado, hubiera evitado la vulneración del régimen aduanero, por lo que siendo la negligencia, una de las formas en que se manifiesta la culpa, y al no operar eximentes de responsabilidad, considera este Tribunal que procede confirmar la sanción impuesta por el A Quo a la recurrente.

**POR TANTO:**

Con fundamento en el artículo 104 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 204 a 210 de la Ley General de Aduanas, y demás consideraciones de hecho y de derecho, se dispone: Por unanimidad este Tribunal declara sin lugar el recurso, confirmando la resolución recurrida y dando por agotada la vía administrativa. Devuélvase el expediente a la oficina de origen.

**Notifíquese, al recurrente al lugar señalado, sean las oficinas de la Agencia de … S. A. sitas … norte de la entrada principal del xxxx y, a la Dirección General de Aduanas.**

**Loretta Rodríguez Muñoz**

**Presidenta**

**Elizabeth Barrantes Coto Alejandra Céspedes Zamora**

**Shirley Contreras Briceño Xinia Villalobos Orozco**

**Dick Rafael Reyes Vargas** **María Elena Soto Ramírez**

1. La Ley General de Aduanas, en su numeral 230 define el concepto de infracción administrativa o tributaria aduanera, como toda acción u omisión que contravenga o vulnere las disposiciones del régimen jurídico aduanero, sin que califique como delito. [↑](#footnote-ref-1)
2. Como ejemplo ver el Artículo 101 del Reglamento a la LGA que establece la obligatoriedad de los auxiliares de la función pública aduanera en el ejercicio del control, para el esclarecimiento de los delitos y las infracciones. [↑](#footnote-ref-2)
3. MONTORO PUERTO (Miguel). La Infracción Administrativa, características, Manifestaciones y Sanción, Barcelona, Ediciones Nauta, 1965, p.122. [↑](#footnote-ref-3)
4. GALLEGO ANABITARTE (Alfredo), op. cit. p.24. [↑](#footnote-ref-4)
5. “DERECHO TRIBUTARIO PENAL” Horacio A. García Belsunce, página 175 [↑](#footnote-ref-5)
6. Cuello Calón. Derecho Penal. Parte General, volumen primero, BOSCH, Casa Editorial, S.A., Barcelona, España, página 457. [↑](#footnote-ref-6)
7. El Artículo 157 de la Ley General de la Administración Pública indica que la Administración en cualquier tiempo puede rectificar los errores materiales o de hecho y los aritméticos. [↑](#footnote-ref-7)
8. Sobre el error material, ver “Error material, error de hecho y error de derecho. Concepto y mecanismos de corrección”. Joana María Socías Camacho. Revista de Administración Pública, 2002, páginas 161 a 168. [↑](#footnote-ref-8)
9. Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas, página 174 [↑](#footnote-ref-9)
10. De conformidad con el tratadista Eugenio Cuello Calón, el elemento básico del caso fortuito es que sea irreprochable, y citando a Antolisei indica que existe “*cuando el autor del hecho no puede hacerse ningún reproche, ni aún de simple ligereza*. Derecho Penal, Tomo I, Parte General, Volumen Segundo, página 542. [↑](#footnote-ref-10)