**Justificación de norma especial. El deber forma de emitir la factura no se encuentra tipificado en la normativa aduanera**

# Sentencia N°024-2003 Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las catorce horas con cuarenta y cinco minutos del día nueve de abril de dos mil tres.

Conoce el Tribunal recurso de apelación presentado por el agente aduanero independiente xxxxxxxxx contra la resolución RES-DCF 044-2002 de 13 de marzo de 2002 emitida por la Dirección General de Aduanas

## RESULTANDO

1. Que mediante resolución DCF-171-201 de 26 de octubre de 2001, la Dirección General de Aduanas inicia procedimiento sancionatorio contra la Agente de Aduanas xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, código 225, por la presunta comisión de la infracción administrativa descrita en el artículo 235 inciso k) de la Ley General de Aduanas, lo que podría implicarle la imposición de una multa de cien pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, en razón de haber incumplido con la obligación de extender factura por servicios prestados en la operación que consta en la declaración aduanera número 153237 de 18 de febrero de 1999 de la Aduana Santamaría (Folios 230 a 233 expediente administrativo)

**II.-** A través de documento de fecha de recibido 19 de noviembre de 2001 la señora xxxxxxx presenta escrito de defensa alegando argumentos y prueba de su descargo de la siguiente forma:

1. El artículo 235 literal k) que se utilizó como fundamento para la imposición de la multa es inconstitucional, no establece un tipo perfecto al tratarse de un tipo abierto, por no establecer una conducta típica, sino es una norma residual que se aplica al arbitrio del intérprete, como ocurre, según la interesada, en el presente proceso en el que se estila la adecuación de un hecho: la facturación y sobre este se estima que se produce un quebranto al régimen jurídico aduanero. Alega que ese evento es inconstitucional, según se confirma con la nutrida jurisprudencia de carácter vinculante emanada por la Sala Constitucional, debiendo la Dirección General de Aduanas tener a la vista esas opiniones al momento de la emisión del acto final.
2. Por pura aplicación del principio de legalidad, la facultad de la facturación a cargo del agente aduanero o de una sociedad administradora del capital de trabajo que genera la correduría aduanera no se encuentra prohibida, por lo que es permisible que el agente aduanero posea una estructura societaria más allá de la que podría desarrollar el agente aduanero independiente.
3. Ninguna norma impide la creación y organización de una persona moral que permita la maximización de los servicios de correduría aduanera y las obligaciones establecidas en los artículos 96 y 99 de la ley aduanera son contestes con el planteamiento, al no predeterminar una conducta intuito personae, sino que la obligación puede ser cumplida a través de una organización de creación jurídica.
4. La obligación que se encuentra en rango de ley de emitir factura, fue cumplida a cabalidad, al entregarse al mandante los recibos que interesan a través del gestor de la intervención aduanera.

Como petitoria solicita, la declaratoria de la inexistencia de los hechos constitutivos de la infracción aduanera y se proceda al archivo de los antecedentes (Folios 238 y 239 expediente administrativo)

1. La Dirección General de Aduanas mediante resolución DCF-044-2002 de 13 de marzo de 2002 dicta el acto final, imponiéndole a la Agente de Aduana xxxx una multa de cien pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional por la comisión de la infracción administrativa descrita en el artículo 235 inciso k) de la Ley General de Aduanas, aduciendo que:

### La inconstitucionalidad de la norma debe ser planteada y dilucidada ante la Sala Constitucional, y que mientras no sea declarada inconstitucional por el órgano competente esa Dirección está obligada a aplicarla.

b) El deber de emitir facturas no es exclusivo de la legislación aduanera, sino de la legislación tributaria en general, de conformidad con lo establecido por los artículos 1 inciso m), 3 inciso c, 8 y 15 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, artículo 1 inciso 22) Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, artículos 4 y 9 Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, normas todas que imponen al agente de aduanas el deber de emitir directa y personalmente los recibos y facturas correspondientes.

c) La ley no prohíbe la constitución de ningún tipo de sociedades, sin embargo ello no implica que esas sociedades puedan asumir el deber que la ley expresamente le impone a otros sujetos. (Folios 243 a 248 expediente administrativo)

### La afectada interpuso en tiempo recursos de reconsideración y apelación en subsidio contra la resolución RES DCF 044-2002 supra citada, a través de escrito de fecha de presentación 19 de marzo de 2002, fundamentando su impugnación en los siguientes argumentos:

a) La administración interpreta la norma en forma rígida y gramatical, obviando la realidad y las demás normas del derecho civil y comercial, a contra pelo de lo dispuesto en el artículo 5 de la ley aduanera y otras leyes sobre venta y renta.

b) El artículo 89 del Reglamento a la Ley 7557 expresamente señala a la Administración Activa que la facturación se realizará de acuerdo a las disposiciones emitidas por la Administración Tributaria correspondiente, por lo que debe quedar claro que la facturación fue emitida por el total estipulado en las leyes tributarias, y en todo caso debe notarse que la materia no es resorte de la administración aduanera y por ello no resulta aplicable el artículo 235 de la Ley General de Aduanas.

c) Por ende no es materia propia del régimen jurídico aduanero y por lo tanto alegan la inconstitucionalidad del artículo de cita, existencia de falta de competencia en razón de la materia por parte de la autoridad aduanera.

d) No es cierto que el agente aduanero debe emitir facturas directa y personalmente, ya que tal afirmación desconoce la existencia de sociedades agentes que no podrían emitirlas ni directa ni “personalmente”. Si se sostiene lo contrario, todas las sociedades agentes estarían violando la ley, cuya actividad la han desarrollado a través de estos años en forma pacífica, pública y notoria.

f) La prestación de un servicio gravado está supeditado a la persona física o jurídica, que presta el servicio, independientemente de las formas jurídicas adoptadas sea en calidad de auxiliar o no, ello porque sería factible evadir otros servicios igualmente gravados que el auxiliar no incluye, al estar limitado a sus honorarios.

g) La percepción del tributo, debe ser definido por la ley y comúnmente a través de terceros conocidos como preceptores o retenedores, de forma que al hablar de percepción de tributos, la materia se presta para su delicado análisis de fondo, pero, en principio, nada interesa para los auxiliares de la función pública, por lo que sobra referencia de fondo a la manifestación consignada en la respuesta administrativa.

h) De conformidad con los alcances del artículo 75 de la Ley de Jurisdicción de Constitucionalidad hace reserva por considerar inconstitucional el literal k del artículo 235 de la Ley General de Aduanas.

Establece como petitoria revocar el acto emitido, acoger las cuestiones jurídicas aducidas y ordenar el cierre y archivo de los procedimientos iniciados.

(Ver folios 255 a 258 expediente administrativo)

### La Dirección General de Aduanas a través de resolución RES DCF-165-2002 del 18 de setiembre de 2002 rechaza el recurso de reconsideración, establece que el pago procederá una vez que se encuentre firme la resolución y emplaza al recurrente para que dentro del término de 10 días hábiles se apersone ante el Tribunal Aduanero Nacional, fundamentándose en que:

a) En el procedimiento que se lleva no se ha entrado a cuestionar aspectos formales relativos al trámite de facturación, el objeto del mismo ha girado en torno a determinar el incumplimiento del deber contenido en el artículo 99 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aspecto sobre el cual esa Dirección General está plenamente facultada, en el ejercicio de las atribuciones aduaneras, para verificar que los agentes de aduanas cumplan con las obligaciones consignadas tanto en la Ley General de Aduanas como su Reglamento, de conformidad con lo establecido en el artículo 24 inciso j) de la ley supra citada y tal y como lo ha manifestado la Sala constitucional en el Voto N° 2002-0083 de 30 de enero de 2002 el cual transcribe en lo conducente.

b) Lo que se ha tratado de determinar a lo largo del proceso no es el hecho de si la factura se emitió o no, porque se sabe que se emitió la factura, sino quién emitió la factura correspondiente, constando en autos que no fue la agente xxxxxx sino la Agencia de Aduanas xxxxx S.A.

c) En relación a la reserva de constitucionalidad reconoce el derecho que le asiste a la parte de acudir a la vía judicial, reiterando que hasta que el artículo 235 inciso k) no haya sido declarado inconstitucional, la Administración no se encuentra facultada para desaplicarlo.

1. Omite pronunciamiento sobre puntos consignados en el recurso, aduciendo que ya fueron respondidos al dictar el acto final del procedimiento.(Folios 260 a 265 expediente administrativo)
   1. Mediante escrito de fecha de presentación 10 de octubre de 2002, la parte afectada se apersona ante este Tribunal oponiéndose a la sanción, reiterando los argumentos esgrimidos en su oportunidad de la siguiente forma:

* No existe prohibición para que un agente constituya una organización societaria para desarrollar su actividad o que labore en una sociedad dedicada a un desarrollo integral de la actividad entre los que destaca el dar servicios a terceros (importadores) para el despacho de mercancías. Ello se refuerza con el principio de asociación reconocido por el artículo 28 de la Constitución Política y con el voto 6982-94 de la Sala Constitucional el cual transcriben en lo conducente.
* El artículo 235 k) de la Ley 7557 es inconstitucional por ser un tipo abierto, residual, el cual debe desaplicarse en razón de la basta jurisprudencia dictada por la Sala Constitucional.
* A tenor de lo indicado en el artículo 99 del Reglamento la Administración Tributaria debe emitir disposiciones sobre los rubros a facturar, aspecto que no se ha concretado a la fecha. En consecuencia, al no existir parámetros sobre la emisión de factura y los elementos que debe contener, no puede achacarse responsabilidad al administrado.
* La correspondiente factura fue realizada por el total estipulado en las leyes tributarias, haciendo la aclaración que la emisión de facturas es competencia de otra autoridad tributaria y no de la administración aduanera.
* La obligaciones establecidas en los artículos 96 y 99 de la Ley General de Aduanas, en razón del principio de legalidad, al no predeterminar una conducta intuito personae puede ser cumplida a través de una organización de creación jurídica, las cuales fueron cumplidas al entregarse al mandante los recibos que interesan a través del gestor de la intervención aduanera.

### Establece como petición de fondo que se admita el recurso de apelación declarándolo con lugar en todos sus extremos, revocando o anulando los actos del a quo. (Folios 270 a 277 expediente administrativo).

1. En el procedimiento del recurso de apelación se han observado las prescripciones de ley;

Redacta la Lic. Rodríguez Muñoz; y

**CONSIDERANDO**

1. **La competencia del Tribunal.** Se encuentra establecida en los artículos 91 y 93 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano II y en los artículos 203 al 210 de la Ley General de Aduanas, en adelante LGA. Los artículos 203, 204 y 205 otorgan al Tribunal Aduanero Nacional, competencia para conocer en última instancia de los recursos de apelación contra los actos del Servicio Nacional de Aduanas.
2. **Objeto de la litis**. Consiste en el procedimiento sancionatorio iniciado por la Dirección General de Aduanas contra la agente de aduanas independiente xxxxxxxxxxxxxxxxxx, en virtud de considerar que le es aplicable la sanción prevista en el artículo 235 inciso k) de la LGA, por incumplir con la obligación de extender factura por los servicios prestados en la operación aduanera que consta en la declaración número 153237 de 18 de febrero de 1999 de la Aduana Santamaría, debiéndose de previo determinar en la especie si efectivamente procede o no la excepción de falta de competencia por la materia interpuesta por el recurrente contra Dirección General de Aduanas, al considerarla incompetente para imponer la sanción señalada.

###### Admisibilidad del recurso de apelación ante este Tribunal

Que previo a cualquier otra consideración se analiza la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme con lo dispuesto por la Ley General de Aduanas. En tal sentido disponen los artículos doscientos tres y doscientos cuatro de ese cuerpo de leyes, que contra la resolución dictada por la Dirección General de Aduanas, cabe recurso de apelación para ante este Tribunal. Sin embargo, el mismo artículo condiciona la admisibilidad del recurso por parte de la Dirección General de Aduanas, a dos requisitos: uno de tiempo y otro de forma. Es decir, el recurso debe ser presentado dentro del plazo de cinco días hábiles siguientes a la notificación del acto recurrido, siendo en el caso la resolución DCF-044-2002 de 13 de marzo de 2002, notificada ese mismo día y el recurso fue interpuesto el **19 de marzo de 2002**, cumpliendo el requisito de temporalidad. Además en cuanto a la forma cumple con los presupuestos procesales, entre ellos, los relativos a la capacidad procesal de las partes que intervienen en el procedimiento, estando debidamente acreditada la señora xxxxxxxxxxxxx, en su condición de Agente Aduanero Independiente, según certificación emitida por la Dirección General de Aduanas visible a folio 226 del expediente administrativo, por lo cual se encuentra bien admitido el presente recurso de apelación.

1. **Sobre la excepción de incompetencia**

Conforme con el análisis de los hechos realizado por la Dirección General de Aduanas, el presente recurso de apelación se refiere a la no emisión de factura por parte de la agente aduanera independiente xxxxxxxxxxxx correspondiente a los servicios prestados en la declaración aduanera número 153237 de la Aduana Santamaría, situación descubierta por la Dirección General de Aduanas en el ejercicio de los controles a posteriori y permanente, por lo que inició procedimiento administrativo tendiente a investigar la presunta comisión de la infracción cometida, imponiendo en el acto final la sanción de una multa de 100 pesos centroamericanos, de conformidad con lo dispuesto en los numerales 235 k) de la LGA y 99 Reglamento a la LGA, haciendo referencia asimismo a los artículos 1 inciso m), 3 inciso c, 8 y 15 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, artículo 1 inciso 22) Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, artículos 4 y 9 Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De conformidad con los documentos que constan en expediente y en razón a la excepción de falta de competencia opuesta por la afectada, la discusión se ha centrado no en el hecho de si se emitió o no la factura, puesto que está comprobado en autos que fue emitida por la Agencia de Aduanas xxxxxxxx, sino en establecer si efectivamente ese deber le corresponde únicamente al agente aduanero contratado para prestar el servicio y si la sanción de su incumplimiento le compete o no a la sede aduanera.

A efecto de determinar la competencia de la Dirección General de Aduanas en la presente litis es necesario de previo analizar las condiciones y el sentido que la normativa aduanera le ha impuesto a los agentes aduaneros para la entrega de facturas y su relación de coadyuvancia con el fin de evitar que al amparo de la autorización actúen agentes suspendidos o terceros no autorizados, para lo cual deviene importante referirse al marco legal de responsabilidades que prescribe el CAUCA II y la Ley General de Aduanas para los agentes aduaneros.

El numeral 94 del CAUCA II, define al agente como un auxiliar de la función pública aduanera que actúa en su carácter de persona natural, prestando en forma habitual servicios a terceros, en toda clase de regímenes y operaciones aduaneras. Por su parte, el artículo 95 reitera, entre los deberes generales, el desempeño personal de sus funciones y el artículo 98 remite a la legislación nacional la regulación sobre las infracciones que pueden cometer en el desempeño de sus cargos, sus penas y el procedimiento para su aplicación.

Las anteriores disposiciones deben correlacionarse con lo dispuesto en la LGA, norma que establece el marco jurídico dentro del cual debe actuar el agente y sus sanciones en caso de incumplimiento.

Específicamente el artículo 33 de la LGA, define el concepto de agente aduanero de la siguiente forma:

*“El agente aduanero es el profesional auxiliar de la función pública aduanera, autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en el Código Uniforme**Centroamericano y esta ley, en la prestación habitual de servicios a terceros, en los trámites, regímenes y las operaciones aduaneras.*

*El agente aduanero es el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él. En ese carácter, es responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato.*

*El agente aduanero y demás auxiliares serán responsables, patrimonialmente, ante el fisco, por las infracciones y los delitos en que incurran sus asistentes acreditados ante la Dirección General de Aduanas”*

De la anterior definición podemos extraer su condición de profesional, asesor de comercio exterior, la prestación habitual de sus servicios, su carácter de auxiliar de la función pública, y su actuación en representación de terceros, interviniendo en el despacho en representación de su cliente en virtud de un contrato de mandato, lo que implica que su actividad está destinada al interés público y de ahí que exista una regulación vía ley y reglamento de su intervención.

Ello genera que tal actividad está sometida a una autorización previa por parte del Ministerio de Hacienda y al cumplimiento de una serie de derechos y obligaciones en relación al ejercicio de su actividad y que están debidamente delimitadas en los numerales 71, 96, 97, 95 del CAUCA, 30, 31,32, 35 a 39 LGA, 110 a 117 del Reglamento a la LGA, debiéndose destacar en lo referente a la obligación de entregar factura lo siguiente:

Revisada la normativa supra señalada al respecto, es claro que si bien no existe una norma puntual en la LGA que establezca ese deber para los agentes, el artículo 30 inciso h)de ese cuerpo normativo al regular las obligaciones básicas de los auxiliares de la función pública aduanera, hace una remisión que los obliga a cumplir “*con las demás obligaciones que les fijan esta ley y sus reglamentos y con las disposiciones que establezca la autoridad aduanera, mediante resolución administrativa o convenio”*

Por su parte la Sección Vdel Reglamento a la LGA en complemento a las obligaciones básicas de los auxiliares y específicas para los agentes (ver artículo 35 de la LGA), prescribe una serie de obligaciones generales para estos últimos, señalándose en el literal 96 el deber de extender recibos a los contribuyentes por las cantidades de dinero que reciban de éstos para la cancelación de tributos; y en artículo 99 se les compele a:

“ ***Los Auxiliares*** *están obligados* ***a extender factura*** *a sus comitentes o mandantes en forma detallada y con justificación de los gastos ocasionados y honorarios, de acuerdo con las* ***disposiciones emitidas por la Administración Tributaria competente***” (El resaltado no es del original)

Ese deber de emitir factura, no solo está contemplado en la normativa aduanera, sino que, como bien lo señala el a quo, está regulado en la legislación tributaria en general, tanto en la Ley General del Impuesto sobre las Ventas, en adelante LGIV[[1]](#footnote-1) y su reglamento como en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en adelante LIR, y su reglamento,[[2]](#footnote-2) como parte de las obligaciones formales que el régimen impositivo prevé para los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.

En consecuencia es importante clarificar que el artículo 99 debe ser analizado no aisladamente sino en forma integral con otras disposiciones citadas de la normativa aduanera que regulan la existencia de un contrato de mandato entre el agente aduanero y su cliente, en virtud del cual el agente aduanero está obligado a actuar en el despacho aduanero en representación, por cuenta o encargo de su cliente, siendo su rasgo distintivo precisamente esa función representativa del mandante que proviene de la ley, y cuyo contenido se traduce en las diversas obligaciones y derechos.

De ahí que el ordenamiento aduanero establece una serie de normas que garantizan o coadyuvan en el cumplimiento del mandato conforme a la ley, entre ellas la correspondiente a la entrega de facturas a sus mandantes por los servicios prestados, que lo que trata de proteger es precisamente evitar que al amparo de la autorización emitida a un agente aduanero, actúen ya sea en forma directa o indirecta otros auxiliares suspendidos o terceros que no estén autorizados. Asimismo el ordenamiento aduanero establece una serie de normas que no permiten que los agentes aduaneros que incumplan el contrato de mandato en perjuicio de su cliente, o bien que no cumplan sus obligaciones sobre la sustitución del mismo.

En todos estos supuestos es indudable la competencia de la Dirección General de Aduanas como el órgano autorizado por ley para imponer la sanción que corresponda, cuando se demuestre la comisión de las infracciones previstas por la normativa aduanera,[[3]](#footnote-3) previo cumplimiento del debido proceso, sin perjuicio de que esa normativa aduanera que tiene su propia regulación y sentido, coexistan con otras disposiciones de carácter tributario que efectivamente sancionen la falta de cumplimiento del deber formal de entregar facturas en cuyo caso el órgano competente sería la Dirección General de Tributación.

**De ahí que se debe efectuar la diferencia en cada caso entre si lo que se está discutiendo en el presente asunto corresponde a la imposición de una sanción establecida en la normativa aduanera, o si por el contrario se está frente a incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios, lo que determinará el órgano competente para sancionar, debiéndose aplicar el principio establecido en el artículo 223 de la LGA, que si bien está regulado para los delitos y contravenciones tipificados en otras normas tributarias, también rige para las infracciones administrativas y tributarias aduaneras, en el sentido de que se aplicarán las disposiciones de la normativa aduanera siempre que las conductas tipificadas se relacionen con el incumplimiento de obligaciones tributarias aduaneras o deberes frente a la autoridad aduanera.**

**En consecuencia si bien el deber de emitir factura no solo está regulado en el artículo 99 de la LGA sino en la legislación tributaria en general y habiéndose establecido el sentido de esa obligación en materia aduanera, la sanción al incumplimiento de ese deber formal** no se encuentra tipificado en la normativa aduanera**, sino por el contrario tiene** regulación especial en la legislación tributaria**, ya sea en el artículo 20 de la Ley General sobre las Ventas o en los artículos 85 y 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dependiendo del momento en que se haya cometido el hecho ilícito tributario.**

Asimismo debe quedar claro que si bien el Servicio Nacional de Aduanas asumió facultades para ejercer las funciones de administración tributaria de todos los tributos exigibles a la importación y exportación que genera el ingreso y salida de las mercancías,[[4]](#footnote-4) sean derechos arancelarios o tributos internos como los impuestos General sobre las Ventas, Selectivo de Consumo u otros tributos según la clase de mercancías, la presente litis no se refiere a una discrepancia por la aplicación del Impuesto General sobre las Ventas generada por la importación de mercancía, sino al cumplimiento o no del deber formal de entregar facturas, siendo claro que salvo lo anterior, en lo que concierne a impuestos internos el órgano que los administra y fiscaliza es la Dirección General de Tributación, a tenor de lo claramente dispuesto en el artículo 18 de la Ley General de las Ventas, en adelante LGV y 39 de su Reglamento.

Dado que el al ser la Dirección General de Tributación la competente para la administración y fiscalización del Impuesto General sobre las Ventas en los términos expuestos, asimismo es a este órgano a quien le compete valorar si en la especie resulta o no procedente la imposición de la eventual sanción de conformidad con las normas legales citadas y según lo prescrito en el artículo 20 de la LGIV, vigente al momento en que se dieron los hechos, así como por lo establecido en el numeral 85 del CNPT, al no emitirse factura por parte de la Agente Aduanero Independiente xxxxxxxxxxxxxx sobre los servicios prestados en la declaración aduanera N° 153237 de 18 de febrero de 1999.

1. Por último, estima este Tribunal que se impone la necesidad de que efectivamente se coordine y se efectúe el intercambio de información tributaria de sujetos pasivos entre la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Tributación Directa, como órganos que administran tributos, a efecto de lograr una eficiente recaudación, según claramente lo dispone el ordinal 8 de la LGA, debiendo en el presente asunto el A Quo remitir los autos a la Dirección General de Tributación para que proceda como en derecho corresponda.
2. De conformidad con lo expuesto, estima este Tribunal que al versar el objeto de la presente litis en la imposición de una multa derivada de un procedimiento sancionatorio abierto contra la Agente Aduanero Independiente xxxxxxxxxxx, por el incumplimiento del deber formal de emitir factura por un servicio gravado, cuya eventual sanción no se encuentra tipificada en la LGA, no corresponde a la sede aduanera la discusión respectiva, debiéndose declarar con lugar la excepción de falta de competencia interpuesta y en consecuencia la nulidad de lo actuado en expediente desde el dictado del acto inicial inclusive, de conformidad con lo establecido por los numerales 208 y 272 LGA, 155 CNPT , 59 y siguientes, 165 y siguientes todos de la LGAP.
3. Por innecesario no se entran a conocer las otras pretensiones del recurrente.

**POR TANTO**

Con fundamento en los artículos 203, 205 y 208 de la Ley General de Aduanas, los argumentos de hecho y derecho expuestos este Tribunal por mayoría declara con lugar la excepción de incompetencia interpuesta y en consecuencia anula todo lo actuado en expediente desde el dictado de la resolución DCF-171-201 de 26 de octubre de 2001(acto de apertura) inclusive. Proceda el A Quo a remitir los autos a la Dirección General de Tributación para lo que en derecho corresponda. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien declara mal admitido el recurso y del Lic. Gómez Sánchez quien otorga un plazo de 15 días al supuesto infractor para que se refiera a los hechos que dieron fundamento al proceso sancionatorio con relación al artículo 241 inciso a) de la Ley General de Aduanas. Dentro se este plazo podrá presentar todos los alegatos y pruebas que considere pertinentes en el ejercicio de su derecho de defensa.

**Notifíquese al recurrente al fax xxxxx por haberlo solicitado así el interesado y a la Dirección General en sus oficinas centrales.**

**Loretta Rodríguez Muñoz**

**Presidenta**

**Elizabeth Barrantes Coto Desiderio Soto Sequeira**

**Shirley Contreras Briceño Alejandra Céspedes Zamora**

**Dick Rafael Reyes Vargas Luis Alberto Gómez Sánchez**

**Voto salvado del licenciado Gómez Sánchez**: Me separo del voto de mayoría porque estimo se renuncia a la competencia propia del Tribunal al resolver de la forma en que se hace.

Sin que constituya un adelanto de criterio y de acuerdo a los hechos que constan en expediente y el cuadro fáctico analizado y discutido por las partes a través de todo el proceso, existe la posibilidad de que la conducta objeto de reproche no sea la que hasta ahora se ha cuestionada sino que sea otra, lo que implicaría la posibilidad de variar la calificación legal de los hechos por la contenida en el artículo 241 inciso a) de la Ley General de Aduanas, debiendo advertirse a la parte acusada y brindarle plazo suficiente para que se refiera a este aspecto y aporte las pruebas que estime pertinentes en su defensa.

Hay que recordar que el objeto del proceso sancionador son los hechos y el juzgador lo que hace es cuadrar estos a una norma, tipo penal o infraccional, de modo que si se mantienen los mismos hechos, su calificación jurídica puede ser modificada en cualquier momento, sin que implique una violación del debido proceso y del derecho de defensa, siempre que tenga como fundamento la misma base fáctica.

El Tribunal Aduanero como órgano que imparte justicia administrativa, puede si fuera el caso, modificar la calificación jurídica dada por el a quo, siempre y cuando haya existido una intimación correcta de los hechos. Este cambio en la calificación no implica nulidad alguna, porque los hechos siguen siendo exactamente los mismos, la base fáctica es la misma, no se genera indefensión ni violación al debido proceso y en todo caso para evitar cualquier confusión sobre el particular, se otorga una plazo razonable a la parte acusada para que se pronuncie sobre la nueva calificación y aporte pruebas en su defensa. Tampoco es necesario anular las actuaciones en expediente para que sea reiniciado a causa de una recalificación, por tratarse como ya se indico de los mismos hechos, bastando la comunicación a la parte acusada para que se refiera al punto. Existe reiterada jurisprudencia de la Sala Constitucional y la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia sobre esta materia.

Tampoco estamos en un punto donde el Tribunal sustituya a la Administración activa, porque lo importante es que esta hizo una intimación correcta de los hechos en el momento procesal oportuno, los que se mantienen sin variación alguna y lo que eventualmente es incorrecto es la calificación jurídica que da a esos hechos, lo que puede ser modificado en cualquier momento por la misma Administración o por el Tribunal que conoce en alzada.

En el caso objeto de estudio, es criterio del suscrito, que eventualmente, posiblemente, la conducta desarrollada por el auxiliar de la función pública, tipifique en otra norma sancionadora y no en aquella donde la Dirección General de Aduanas inicio el procedimiento sancionatorio, razón por la cual se le previene al auxiliar de la función pública para que se pronuncie sobre el particular si a bien lo tiene y aporte las pruebas que estime pertinente en su defensa.

**Luis Gómez Sánchez.**

**Voto partícular 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 única y exclusivamente en materia técnica aduanera, estándole excluida la materia administrativa, estatutaria, y de responsabilidad del Servicio Nacional de Aduanas.

Ahora bien, no comparte el suscrito que todo acto que en materia técnica y control dicte el Servicio Nacional de Aduanas tenga alzada ante el Tribunal Aduanero Nacional. En efecto en conformidad con los artículos 88, 92 y 93 del CAUCA II (principio de taxatividad recursiva) tales actos únicamente tiene recurso de reconsideración ante el Gerente de la Aduana respectiva y de revisión jerárquica ante el Director General de Aduanas. Es contra lo resuelto por el Director General de Aduanas, que el CAUCA II admite la posibilidad de que pueda ser recurrido ello eso sí la legislación interna lo admite. Sea la impugnación de las resoluciones que en primera o segunda instancia dicte el Director General de Aduanas solo es posible en tanto la legislación interna lo admita y la nuestra congruente con ello estatuye en los artículos 203 y 204 el recurso de apelación para ante el Tribunal Aduanero pero eso sí contra aquellos actos dictados en un procedimiento ordinario. Es decir la vía Administrativa solo se agota mediante un procedimiento ordinario.

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 da 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.

Así resulta que es en el procedimiento ordinario en donde se prevee la alzda para ante el Tribunal Aduanero (art. 204) mas no sucede igual en tratándose del procedimiento sumario regulado en el artículo 234.

Ahora bien, dado que el presente procedimiento lo es uno sumario y que en razón de los artículos 88, 92 y 93 ha de estarse al principio de taxatividad recursiva y dado que el numeral 234 no prevé recurso alguno, debe el presente ser declarado mal admitido. 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 conocimiento se revise lo actuado.

### DICK RAFAEL REYES VARGAS

1. El numeral 8 de LGIV al regular las obligaciones de los contribuyentes y declarantes establece:

   *“En todos los casos, los contribuyentes y los declarantes están obligados a* ***extender facturas o documentos equivalentes****, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, en las ventas de mercancías o* ***por los servicios prestados.*** *En esos documentos, deben consignar su número de inscripción y anotar, por separado, el precio de venta, el impuesto correspondiente y los demás datos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley. No obstante, la Administración Tributaria queda facultada para eximir de esta obligación a los contribuyentes y declarantes, en casos debidamente justificados por los interesados, siempre que se trate de ventas a personas que no sean contribuyentes de este impuesto.”* (El resaltado no es del original) [↑](#footnote-ref-1)
2. El artículo 8 del Reglamento a la LIR establece en lo conducente: “Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2° de esta Ley, están obligados a emitir facturas o comprobantes de ingresos por cada una de sus operaciones, debidamente autorizadas por la Administración Tributaria, los cuales deben cumplir con los siguientes requisitos...” [↑](#footnote-ref-2)
3. Ver artículos 5, 9 y 10 CAUCA II, artículos 6, 8, 11,12, 24 inciso i), 230, 231, 266 LGA y artículo 6 inciso n) Reglamento a LGA [↑](#footnote-ref-3)
4. Ver artículos 6, 8, 9, inciso a), 11, 13, 24, 25, 53 y 55 todos de la LGA [↑](#footnote-ref-4)