**Declaración y transmisión incorrecta del origen que genera perjuicio fiscal**

Sentencia N° 025-2012. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las nueve horas con treinta y cinco minutos del dieciséis de febrero de dos mil doce.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor XXX en su condición de agente aduanero, persona natural, contra la sanción impuesta a través de la resolución N° RES-APB-DN-457-2011 del 28 de noviembre del 2011 emitida por la Aduana de Peñas Blancas.

**RESULTANDO**

1. Mediante resolución número RES-APB-AP-DN-018-2009 del 19 de junio del 2009**,** la Aduana de Peñas Blancas,inicia procedimiento sancionatorio por la presunta comisión de la infracción aduanera establecida en el artículo 236 inciso 25) de la Ley General de Aduanas, en adelante LGA, contra el Agente Aduanero **XXX,** por haber presentado y transmitido la línea 16 de la **Declaración Aduanera de Importación (DUA) NºXXX del 28 de marzo de 2008** de esa Aduana, con errores al consignar el origen, puesto que declaró que era de origen Guatemalteco siendo lo correcto de Estados Unidos de América, motivo por el cual no se aplica el Convenio Centroamericano, lo que le generó un ajuste de ¢4.386.82, el cual no se impugnó en el despacho, sino por el contrario, fue aceptado y cancelado, hecho que lo expone eventualmente a una sanción de una multa de quinientos pesos centroamericanos al tipo de cambio vigente al momento del hecho generador, el cual era de ¢497.71 por dólar americano. Tal acto fue notificado al interesado el 04 de agosto de 2009. (Ver folios 45 a 51)
2. Con escrito de fecha de recibido 06 de agosto de 2009, el Agente Aduanero **XXX** presenta su descargo alegando los siguientes argumentos: (Ver folios 52 y 53)
* *La DUA de cita se declaró con un valor aduanero de $48.658.93, el cual consta de 16 líneas, siendo la línea en cuestión la última.*
* *Toda la documentación es generada en el país exportador, sea Guatemala.*
* *La documentación, facturas, manifiestos, Formulario Único Centroamericano, etc, son suministrados por el exportador a través del transportista. Es de allí precisamente, de donde se extrae la información para confeccionar la DUA.*
* *Los despachos en Peñas Blancas, son realizados “a bordo”, por falta de condiciones para bajar las mercancías y realizar los exámenes previos, previstos en la legislación.*
* *La diferencia de los impuestos fue de ¢4.386.82, monto que por ningún lado justifica para el importador, la agencia o la Administración, entrar a un debate, cuya resolución tendría un costo superior, sea cual sea la resolución final. Aduce que por ese motivo la agencia no alegó el cambio de origen, por cuanto con solo que el transportista se atrase un día, en el mejor de los casos, el costo del mismo supera con creces, los cuatro mil colones supra citados.*
* *El tipo del inciso 25) del Artículo 236 de la LGA exige que se cause perjuicio fiscal, lo que manifiesta que evidentemente no es su caso, ya que la Ley se refiere a la presentación o transmisión de la información con errores u omisiones que causen perjuicio fiscal, siendo que lo que se dio fue una divergencia de criterio, que por el monto irrisorio en la diferencia de impuestos causada, no justifica una discusión, sino la diligencia para el despacho de la mercancía.*
* *La resolución DGA-150 de 14/04/08 publicada en La Gaceta Nº 132 del 09/07/08, establece el monto exiguo en ¢98.484.65, o sea que bajo ese monto la Administración Aduanera no debe iniciar ningún procedimiento. Arguye que, en tal sentido, si hubieran presentado una discusión por el monto del ajuste, en base a esa circular la Administración estaba obligada a anular lo actuado ipso facto, concluyendo que conociendo la agilidad de la Administración en resolver, decidieron, por el sano criterio y el buen discernir cancelar los cuatro mil colones.*

*Con fundamento enel bloque de legalidad, las reglas unívocas de la ciencia, de la técnica, los principios elementales de justicia, lógica y conveniencia consagrados en el Artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública, en adelante LGAP, así como de los principios de racionalidad y proporcionalidad que tienen rango constitucional, teniendo en cuenta que los costos de recuperar el crédito resulta más oneroso para el Estado, solicita que se deje sin ningún efecto patrimonial el acto de apertura.*

1. La Aduana de Peñas Blancas con la resolución N° RES-APB-DN-457-2011 del 28 de noviembre de 2011 dicta el acto final del procedimiento administrativo sancionador, imponiéndole al agente aduanero persona natural, señor **XXX**, una multa de quinientos pesos centroamericanos al tipo de cambio vigente al momento del hecho generador, por haber declarado y transmitido con errores la **DUA** **NºXXX del 28 de marzo de 2008**. Dicha resolución fue notificada el 05 de enero de 2012. (Ver folios 56 a 66).
2. A través de escrito presentado el 10 de enero de 2012, el agente **XXX**, interpone el Recurso de Apelación contra el acto final, indicando únicamente que oportunamente ampliará sus argumentos ante el Tribunal Aduanero Nacional. (Ver folio 67)
3. Con resolución RES-APB-DN-016-2012 de 11 de enero del 2012, la Aduana de Peñas Blancas, emplaza al agente aduanero ante el Tribunal Aduanero Nacional a efecto de que presente las alegaciones técnicas de hecho y de derecho, las pruebas en que fundamenta su recurso y la pretensión de fondo. Asimismo remite el expediente correspondiente ante este Colegiado con el fin de que se conozca el Recurso de Apelación interpuesto. (Ver folio 68 a 72)
4. La Jueza Instructora hace constar a folio 84 que no se registra documento alguno que pueda ser incluido con carácter de apersonamiento presentado ante este Tribunal.
5. En las presentes diligencias se han observado las prescripciones legales en la tramitación del recurso de apelación.

**Redacta la Licenciada Loretta Rodríguez Muñoz**

**CONSIDERANDO**

1. **Objeto de la litis:** Se discute la imposición de una multa de 500 pesos centroamericanos, por parte de la Aduana de Peñas Blancas al agente aduanero señor **XXX** por considerar que incurrió en la infracción establecida en el artículo 236 inciso 25) de la LGA, por haber declarado y transmitido con errores la **Declaración Aduanera de Importación** **NºXXX del 28 de marzo de 2008** de esa Aduana, al consignar la mercancía amparada a la línea 16 (Copas Zhan) como originaria de Guatemala, siendo lo correcto de Estados Unidos de América, motivo por el cual no se aplica el Convenio Centroamericano, lo que le generó un ajuste de ¢4.386.82.
2. **Admisibilidad del recurso de apelación:** Que previo a cualquier otra consideración, se avoca este órgano al estudio de la admisibilidad del presente recurso de apelación conforme a la normativa aduanera que rige a partir del 5 de marzo de 2004. En tal sentido dispone el artículo 198 de la LGA que contra el acto final dictado por el órgano aduanero competente, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, los cuales deben interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. En el caso bajo estudio el proceso sancionatorio se abre y se constituye como parte al agente aduanero, en su condición de persona física y es él quien personalmente interviene en autos, por los posibles efectos que puede causar la decisión final, siendo en consecuencia la persona legitimada para recurrir por ser la afectada con el procedimiento, cumpliéndose en la especie con el presupuesto procesal de legitimación. Además según consta en expediente a folios 66 y 67, el acto que le impone la multa se le notificó el **05-01-12,** y el recurso de apelación se interpuso el **10-01-12**, dentro del plazo de los tres días hábiles establecido al efecto. En razón de ello, tiene este Tribunal por admitido el recurso de apelación para su estudio.
3. **Hechos probados.** Se tienen por probados los siguientes hechos de relevancia:
	* 1. Que a través de la Declaración Aduanera de Importación **NºXXX del 28 de marzo de 2008** de la Aduana de Peñas Blancas, el señor **XXX** en su condición de agente aduanero persona natural, en representación de su cliente **XXX**, presentó a despacho mercancía variada, declarando un valor aduanero de $48.658.93, con un monto total de tributos cancelados por la suma de ¢1.260.204.91. (Ver folios 74 a 82)
		2. Que la Declaración Aduanera de Importación supra señalada, fue objeto de revisión física por parte del funcionario XXX, quien determinó que no correspondía la aplicación del Convenio Centroamericano en la línea 16 del DUA, en virtud que la mercancía no era originaria de Guatemala sino de Estados Unidos de América, hecho que le fue notificado al declarante a través del sistema informático Tica en el módulo “OK Observaciones-Notificaciones” en fecha 29 de marzo de 2008, mismo que fue aceptado el 31 de marzo de ese mismo año, sin que conste que se presentara ninguna impugnación. Esto generó una modificación en la obligación tributaria aduanera por un monto a pagar de ¢4.386.82, el cual fue cancelado con el talón de pago 13. (Ver folios 28, 43 y 44)
4. Que el procedimiento sancionatorio objeto de la presente controversia se inicia en contra del agente **XXX,** persona física, al tener por probado la Aduana de Peñas Blancas que con la Declaración Aduanera de Importación de repetida cita, se presentó y transmitió la línea 16 de la mercancía declarada en el DUA **NºXXX** con errores en la consignación del origen que generan perjuicio fiscal imponiéndole en el acto final una multa de $500 pesos centroamericanos, al determinar que se cometió la infracción administrativa regulada en el artículo 236 inciso 25) de la LGA. (Ver folios 45 a 51)
5. **Sobre las nulidades.** De previo a pronunciarse sobre el fondo del asunto conviene referirse a los extremos sobre nulidad de los actos que se han alegado en el curso del procedimiento sancionatorio. Argumenta la parte accionada que se ha violado el principio razonabilidad y proporcionalidad, y las reglas de justicia, lógica y conveniencia reguladas en el Artículo 16 de la LGAP al haberse emitido un criterio de culpabilidad existiendo una desproporción entre el monto del ajuste y la sanción dispuesta.

En punto a la transgresión de los principios supra señalados, estima este Colegiado que en la especie no se muestra la violación endilgada. Basados en la amplia doctrina y jurisprudencia que se han vertido sobre los extremos alegados, se establece el evento de que la violación de la culpabilidad se da cuanto NO exista una manifestación clara y expresa en el sentido de tener por cierta la participación al menos culposa en los hechos sancionables. Ello impediría una defensa efectiva y un comportamiento objetivo del órgano administrativo que revisa la actuación estatal, de suerte que se genera la violación y el vicio que tendría la obligada declaratoria de nulidad, cuya calificación entre absoluta o relativa pende de la gravedad del vicio o defecto del acto administrativo, que en este asunto y dados los efectos en la manifestación de la voluntad estatal y sobre todo en su formación, queda claro que el acto en el caso concreto se dio conforme al ordenamiento jurídico y por tanto no existe la nulidad alegada.

Recuérdese que en cuanto a la desproporcionalidad entre la falta y la sanción existe una creencia popular que considera que las sanciones están ligadas directamente al perjuicio fiscal de manera que si el perjuicio fiscal es ínfimo así debe ser la sanción, es decir se busca una especie de regla matemática en el sentido de que la sanción es directamente proporcional a la acción ilícita cometida. Sin embargo, en el plano jurídico se explica bajo otra óptica la estructura seguida en la ley aduanera para las llamadas infracciones aduaneras. Si bien la división que se opera en la clasificación en penales, tributarias y administrativas, se da por el bien jurídico tutelado, baste señalar que las administrativas, que ahora interesan, se establecen para garantizar el orden administrativo, y como cualquier régimen punitivo, tratan de minimizar la incidencia en las violaciones a ese orden. Los Auxiliares de la Función Pública están supeditados a un régimen estatutario (disciplinario) que contiene obligaciones, deberes y derechos de obligado acatamiento cuya violación apareja la aplicación de ese régimen sancionatorio establecido por el legislador que ha calificado las conductas infraccionales y las ha “dosificado” según la gravedad de la falta o conducta típica asignando una sanción dentro de un rango limitado, principalmente, por los preceptos constitucionales.

Como bien lo ha reiterado la Sala Constitucional *“… nuestro sistema normativo ha establecido de manera coherente la posibilidad para los agentes aduaneros de ser auxiliares de la función pública aduanera, pero tal atribución no es de manera alguna irrestricta sino que, precisamente por la naturaleza de la función que se les ha encomendado a estos agentes, se hace indispensable no solo el cumplimiento a cabalidad de las obligaciones que se les ha impuesto sino también, la existencia de mecanismos de fiscalización y control que permitan a la Administración velar por el correcto y efectivo ejercicio de la gestión pública aduanera. De la normativa citada supra resulta evidente que todo auxiliar de la función pública aduanera, ha de tener pleno conocimiento de sus atribuciones, deberes y obligaciones desde el momento mismo en que es autorizado para desempeñarse como tal y por ende, además de conocer perfectamente sus derechos, también tiene la posibilidad de tener conocimiento de todas sus obligaciones así como de las correspondientes sanciones que acarrea el incumplimiento de aquellas ya que, en todo caso, la responsabilidad recae directamente sobre ese auxiliar.”* En síntesis, las “*infracciones pueden ser penalizadas con la suspensión del auxiliar de la función pública aduanera o bien, con una multa y la determinación de las mismas dependerá de la gravedad de la falta cometida”* (vid sentencia 843 02 Sala Constitucional). En otros términos, cuando se habla de las infracciones administrativas, se debe tener en cuenta el bien jurídico que se tutela lo que nos da un parámetro válido para entender la ratio esendi de la sanción independientemente de los efectos colaterales que se den incluso de corte tributario. En ese orden, se tienen acciones y omisiones que si bien violan el Régimen Jurídico Aduanero y se crean los diferentes tipos, su sanción no es considerada de alta gravedad y en consecuencia solo alcanza los cien pesos centroamericanos y de ahí hasta las más “castigadas” conductas que la política punitiva considera graves se sancionan con la suspensión de un año del auxiliar de la función pública aduanera. En consecuencia, en el presente caso se valora la acción desplegada por el agente aduanero al momento de efectuar la declaración aduanera, en la que consigna datos sobre el origen de las mercancías amparadas a la línea 16 (Copas Zhan) del DUA de referencia no contestes con la realidad, configurando una conducta típica sancionable con una pérdida pecuniaria, independientemente de si la acción que produce un ajuste en la obligación tributaria es exigua o no, o si el dato afecta las estadísticas de bienes importados o si se aplicaron las disposiciones centroamericanas sobre origen; pues lo que se sanciona es la contravención a la integridad de los datos que se declaran bajo juramento y que han causado un perjuicio fiscal que no supere los 100 pesos centroamericanos, pues si excede de ese monto se aplicaría una sanción mayor.

Habiendo caracterizado el régimen sancionatorio que establece el ordenamiento, es menester hacer ver al recurrente que la resolución **Resolución DGA-150-2008 del 28 de abril del 2008**, y sobre la cual basa su argumento de desproporcionalidad de la sanción, específicamente dispone:

*c)  El concepto de monto exiguo* ***no aplica tratándose de cobros de multa por concepto de  procedimientos sancionatorios****, y en aquellos casos en que en el ejercicio del control inmediato la aduana determine que debe efectuarse un ajuste a la obligación tributaria aduanera.* (El resaltado no es del original)

De esta forma, y en apego al Principio de Legalidad establecido en nuestra Carta Magna, lo mismo que por la LGAP, ambas en el numeral 11, principio que rige el actuar de la Administración obligándola a conducirse apegada a lo dispuesto por la Ley, en el presente asunto es improcedente el pretender valerse de la señalada resolución para eximir la culpabilidad, dado que la misma expresamente dispone que **la aplicación del concepto de monto exiguo no aplica para procedimientos sancionatorios**. Ello debe ser así, pues de lo contrario operaría una despenalización de las conductas que precisamente sanciona la LGA y que por ser ésta de superior rango habría tornado inaplicable una resolución administrativa que pretendiera aplicar el monto exiguo en materia sancionatoria, siendo precisamente ésta la naturaleza del proceso de marras. Por tal razón, el argumento del recurrente respecto a que el monto que se pretende cobrar en autos no alcanza el límite señalado como exiguo, no genera transgresión alguna de sus derechos y por ende nulidad, dado que el propio ordenamiento excluyó el proceso aludido del ámbito de acción de la señalada resolución.

**V- Sobre el fondo.** Estima este Tribunal que la sanción aplicada al recurrente ha sido impuesta en estricto cumplimiento con las disposiciones que la normativa exige al efecto, observando los preceptos de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad como se analizará de seguido. En efecto, el A Quo fundamenta la pretensión estatal acusando la violación del Régimen Jurídico, conducta infraccional cuyo tipo y sanción es regulada en el artículo 236 inciso 25) de la LGA, el cual literalmente dispone:

***"Artículo 236.- Multa de quinientos pesos centroamericanos.***

*Será sancionada con multa de quinientos pesos centroamericanos, o su equivalente en moneda nacional, la* ***persona física o jurídica, auxiliar o no******de la función pública aduanera*** *que:*

*25. ) Presente o transmita los documentos, la información referida en el inciso anterior o la declaración aduanera,* ***con errores u omisiones que causen perjuicio fiscal****, o los presente tardíamente, salvo si está tipificado con una sanción mayor.” (El resaltado no es del original).*

Corresponde, en consecuencia, analizar la norma en relación con lo actuado en el presente caso, considerando la función de este Colegiado de ser un órgano contralor de la legalidad de las actuaciones del Servicio Nacional de Aduanas, y partiendo de que por la materia que trata esta litis, consiste en el ejercicio de la potestad represiva del Estado y de la pena impuesta al recurrente, con las garantías propias del Derecho Penal aplicable al asunto y bajo los lineamientos doctrinales del Derecho Sancionador[[1]](#footnote-1). Posteriormente, al realizar en el caso concreto, el examen de la disposición normativa supra transcrita, se entrará al análisis de las argumentaciones que la parte ha invocado en el ejercicio de su derecho de defensa.

Sobre el cumplimiento del **principio de legalidad** o *nullum crimen, nulla poena sine lege*, inicialmente lo resumimos como la sujeción a la reserva de ley en materia sancionatoria, según la cual únicamente en virtud de la ley se puede afectar la esfera jurídica de los administrados, creando sanciones y los tipos o conductas que pueden calificarse como infraccionales, lo cual crea una doble garantía: la primera, de orden material, consistente en la exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes cuestión que ha sido superada con el dictado de la Ley General de Aduanas vigente desde 1996 y que establece en el Título X el caudal sancionador que busca mantener la vigencia jurídica de todo el engranaje normativo aduanero y la segunda de carácter formal, se refiere al rango necesario de las normas que tipifiquen dichas conductas y regulen las sanciones aplicables que no encuentra violación alguna en Costa Rica dado que cumple con los requerimientos constitucionales para poder ser aplicada. Se trata entonces de que al momento de la intimación, el órgano con competencia sancionadora pueda encontrar una conducta infraccional creada por ley formal con las posibles integraciones reglamentarias permitidas a nivel constitucional. En relación con el **principio de legalidad,** a contrario que lo esgrime el recurrente en el caso bajo examen, no ha sido violado, puesto que no existe quebranto del mismo, en la medida de que la potestad sancionadora la ejerció la Autoridad Aduanera aplicando una sanción que ha sido creada a través de una disposición que tiene rango de ley, en razón de la importancia que el legislador le concedió a esta materia punitiva, toda vez que es la propia Ley General de Aduanas, dictada por la Asamblea Legislativa, y no una norma de rango inferior, la que establece en su articulado la norma sancionadora.

Por su parte **el principio de tipicidad**, exige que las infracciones administrativas cumplan condiciones esenciales de validez constitucional y a la vez, las sanciones correspondientes, se encuentren claramente definidas por la ley. Al respecto, la Sala Constitucional ha manifestado que la exigencia de predeterminación normativa de las infracciones y las sanciones correspondientes se proyecta sobre "…*la tipificación de las conductas como tales, y también respecto de su graduación y escala de sanciones, de modo que el conjunto de normas aplicables permita predecir, con suficiente certeza, el tipo y el grado de sanción susceptible de ser impuesta al administrado."* (Voto No. 8193-00). Resulta de aceptación general, que sin tipicidad no hay infracción, es decir, tiene que contemplarse específicamente en la norma la conducta infractora y sus autores, para poder ser sancionados. Esto es, no puede sancionarse genéricamente y dejarse después la concreción de la pena a los funcionarios de la Administración Activa, razón por la cual se debe determinar si el tipo infraccional en análisis, es claro y preciso, tal y como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional, al señalar:

*“Los tipos penales deben estar estructurados básicamente como una proposición condicional, que consta de un presupuesto (descripción de la conducta) y 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 de nacional, empleado público, etc.) y cual es la acción constitutiva de la infracción (verbo activo), sin estos dos elementos básicos (existen otros accesorios que pueden o no estar presentes en la descripción típica del hecho) puede asegurarse de que no existe tipo penal.”* (Voto 0778-95).

Respecto de dicho principio deben revisarse los siguientes elementos:

**-Descripción de la Conducta**: Para la aplicación de la norma citada corresponde verificar cuáles son los presupuestos básicos para su aplicación. De principio es una norma que contiene varias conductas como ocurre en la mayoría del articulado de la ley aduanera. Parte de una acción realizada que se relaciona con una obligación exigida por la normativa y para su cumplimiento se debe dar en dos posibles formas:

1- “Presente”

2- “Transmita”

Cualquiera de los dos medios deben utilizarse para hacer llegar al órgano aduanero “los documentos” escritos o impresos o “la información” entendida como la transcripción en un medio informático de datos exigidos en la declaración aduanera para cualquier régimen aduanero. Siguiendo el texto, la construcción de las conductas hace referencia al inciso anterior (inciso 24 del Artículo 236 de la LGA) por lo que se debe entender que se refiere a “los requisitos documentales” o “la información” que requieran la ley o sus reglamentos. Adiciónese que se contemplan las conductas con errores o con omisiones pero que se cometan en alguno de los datos o documentos que se requieran para efectuar una declaración aduanera correcta.

En todos los casos se debe cumplir una condición que exige el tipo y es que cada conducta realizada con errores u omisiones requiere que cause un “perjuicio fiscal”, estimándose como una disminución en la Obligación Tributaria Aduanera que legalmente corresponde, por alteración de alguno de sus elementos y no tipifique como infracción tributaria. Finalmente el ordinal agrega otras conductas que tienden a sancionar la “presentación tardía” de documentos bajo las condiciones ya apuntadas, eliminando del tipo el error o la omisión.

En concreto, el inciso 25) del artículo 236 LGA regula las siguientes conductas:

*1-presentar o transmitir los documentos, la información requerida por esta ley o sus reglamentos para determinar la obligación tributaria aduanera o para demostrar el cumplimiento de otros requisitos, o la declaración aduanera* ***con errores u omisiones*** que causen perjuicio fiscal.

*2. presentar los documentos, la información requerida por esta ley o sus reglamentos para determinar la obligación tributaria aduanera o para demostrar el cumplimiento de otros requisitos, o la declaración aduanera* ***en forma tardía.***

Para el presente caso baste determinar la conducta activa realizada por el sujeto a fin de ver si encuadra en algún supuesto de los expuestos. Recordamos que los hechos que se tienen por acreditados consisten en haber presentado y transmitido la línea 16 de la mercancía amparada a la **DUA** **NºXXX del 28 de marzo de 2008** con errores al consignar el origen, verificándose que no correspondía la aplicación del Convenio Centroamericano ya que la mercancía no era originaria de Guatemala sino de Estados Unidos de América, situación que generó una modificación en la obligación tributaria aduanera con un ajuste a pagar por un monto de ¢4.386.82, el cual fue cancelado con el talón de pago 13 (ver hecho probado II), cuadro fáctico que en expediente se ha calificado de error cometido en la declaración aduanera al someterse las mercancías al **régimen de importación definitiva**, a través de la presentación de la Declaración Aduanera de Importación **N°14238**, de la Aduana de Peñas Blancas. De la sola redacción del artículo 86 de la LGA y sus reformas, que establece la obligación del agente aduanero de “*suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera*”, de interés para esta litis se tiene por cierto que, se envió a la Aduana de Peñas Blancas por transmisión electrónica, un archivo donde se consignó información obligada para tener por válida la declaración aduanera supra citada donde se solicita el régimen de importación definitiva y que no correspondía a la realidad en lo concerniente al origen de la línea 16 de la DUA objeto de las presentes controversias, causando un perjuicio fiscal de ¢4.386.82, el cual si bien fue cancelado posteriormente de conformidad con el talón de pago 13, el mismo se dio en razón de la acción negligente del agente y fue determinado gracias a la revisión física efectuada por los funcionarios aduaneros en el ejercicio del control aduanero.

En esa línea, el recurrente en su descargo manifiesta que:

*La diferencia de los impuestos fue de ¢4.386.82, monto que por ningún lado justifica para el importador, la agencia o la Administración, entrar a un debate, cuya resolución tendría un costo superior, sea cual sea la resolución final. Aduce que por ese motivo la agencia no alegó el cambio de origen, por cuanto con solo que el transportista se atrase un día, en el mejor de los casos, el costo del mismo supera con creces, los cuatro mil colones supra citados. El tipo del inciso 25) del Artículo 236 de la LGA exige que se cause perjuicio fiscal, lo que manifiesta que evidentemente no es su caso, ya que la Ley se refiere a la presentación o transmisión de la información con errores u omisiones que causen perjuicio fiscal, siendo que lo que se dio fue una divergencia de criterio, que por el monto irrisorio en la diferencia de impuestos causada, no justifica una discusión, sino la diligencia para el despacho de la mercancía.*

Con el propósito de determinar si lleva o no razón el afectado, estima este Tribunal, que debe quedar claro que no son de recibo los argumentos esgrimidos a su favor, toda vez que fehacientemente ha quedado demostrado que efectivamente se dan los elementos del tipo, puesto que hubo una presentación y transmisión del DUA **N°XXX** con errores que causaron perjuicio fiscal, tal y como ya se indicó, dado que trasladados a la situación particular, en la especie se da el error al consignar el origen de la mercancía amparada a la línea 16 (Copas Zhan), la cual es originaria de Estados Unidos de América y no de Guatemala, hecho que no fue discutido en el control inmediato, sino que por el contrario quedó firme en el procedimiento de despacho, al haber sido aceptada tal modificación y el ajuste, (ver hecho probado 2) sin interponerse los recursos que la legislación aduanera otorga al efecto, oportunidad procesal para invocar todos los argumentos de defensa para desvirtuar el ajuste, aunque el mismo ascendiera únicamente a la suma de *¢4.386.82,* sin que sea una justificación jurídicamente procedente el señalar hasta ahora, al abrir el procedimiento sancionatorio, que simplemente fue “*una divergencia de criterio*” y que no se presentaron los recursos por lo ínfimo del monto a pagar, siendo en consecuencia que la utilización del FAUCA responde a una violación del deber de cuidado o propio de una actuación negligente del auxiliar de la función pública.

En conjunción de lo expuesto de la conducta típica que se desarrolló supra, todo encuadra en la que establece una multa de quinientos pesos centroamericanos al que **“transmita la información que requiera la declaración aduanera, para determinar la obligación tributaria aduanera, con errores que causen perjuicio fiscal”** por lo que se tiene por cumplida la tipicidad como elemento sine qua non para la imposición de la multa.

Referencia aparte merece la relación de imputabilidad (hecho-autor) que permite acreditar el hecho dañoso a una determinada entidad o persona como sujeto activo de la infracción, que sería quien figure como declarante en la respectiva declaración y que en el presente caso, recae en el señor **XXX** que como obligado participante en su calidad de agente aduanero actúa representando a su cliente, constando en autos que realizó el despacho de las mercancías (declarante), y es él quien transmitió la Declaración Aduanera de Importación N° **XXX**, a través del sistema Tic@, no determinándose ilicitud en la imputación por parte del A Quo, que procedió a individualizar al señor **XXX** y lo impuso de los cargos que se le formulaban, describiendo en forma detallada y precisa el hecho que se le imputaba, con clara calificación del mismo y sus consecuencias jurídicas, efectuándosele desde el acto inicial, una formulación expresa y circunstanciada de cargos al afectado, respetando su derecho a ser instruido de los mismos, mediante una relación oportuna, expresa, precisa, clara y circunstanciada de los hechos que se le imputan y sus consecuencias legales, en aplicación de los principios constitucionales y penales, lo que le ha permitido ejercer el derecho de defensa, invocando a su favor los argumentos que ha estimado pertinente.

**El principio de culpabilidad**, como elemento esencial para que sea lícita la sanción, supone dolo, culpa o negligencia en la acción sancionable. Se supera, entonces, la concepción anterior según la cual la responsabilidad administrativa es de carácter objetiva y que, por ende, no requería culpa o dolo en la infracción para la imposición de la sanción correspondiente. Por el contrario, para referirse al ámbito de la responsabilidad subjetiva, el infractor ha de ser responsable y, por lo tanto, se le ha de imputar la conducta sancionada.

Este principiocomo garantía individual, se halla dentro del conjunto de postulados esenciales a todo Estado Constitucional de Derecho, que operan como límites de la potestad punitiva y se traducen en condiciones necesarias tanto para la atribución de la infracción, como para imposición de la pena. La doctrina[[2]](#footnote-2) ha considerado que bajo la expresión principio de culpabilidad, se pueden incluir diferentes límites del *ius puniendi* que tienen en común exigir como presupuesto de la pena, que pueda culparse a quien la sufre del hecho que la motiva. De manera que, éste principio debe ser asumido como un medio muy efectivo para limitar el poder punitivo del Estado. Es tal su importancia, que el reconocido tratadista ZAFFARONI[[3]](#footnote-3) llega a afirmar que el principio de culpabilidad es el más importante de los que derivan en forma directa del Estado de Derecho, porque su violación importa el desconocimiento del concepto de persona.

Ahora bien, dentro del marco supra indicado, se procederá al análisis del fondo de la litis, para determinar si en el presente asunto, se respetaron los principios ya señalados, al momento de imponer la sanción, y si resulta en consecuencia procedente, la multa impuesta al agente **XXX**, tal y como se analiza a continuación. Es decir, corresponde ahora el análisis de responsabilidad subjetiva del infractor para determinar si es responsable y, por lo tanto, se le imputa la conducta sancionada. Se descarta la existencia del dolo o la intencionalidad en la acción anómala del recurrente, por no existir ninguna evidencia en expediente en ese sentido. Sin embargo, recuérdese que como uno de los matices del Derecho Sancionador Administrativo, figura precisamente el poder sancionar cuando se demuestra una acción u omisión culposa, es decir, no se requiere para el ejercicio de la potestad punitiva en sede administrativa demostrar una actuación dolosa, sino que las acciones podrán ser atribuidas a título culposo[[4]](#footnote-4).

Así considera este Colegio que la infracción en el presente caso, se puede imputar a título de culpa, sin que baste con simplemente argumentar que los despachos en la Aduana de Peñas Blancas se realizan a bordo porque no existen condiciones físicas para realizar el examen previo, así como quetoda la documentación, facturas, manifiestos, Formulario Único Centroamericano, etc, son suministrados por el exportador a través del transportista y es de allí de donde se extrae la información para confeccionar la DUA*.* No es aceptable que el agente aduanero, en su condición de auxiliar pública aduanera, siendo el responsable de suministrar la información acerca de las mercancías para que la declaración se realice con datos certeros, sabiendo que debía realizar dicha transmisión correcta, entre otros datos del origen y los impuestos correspondientes para la línea No. 16 “Copas Zhan” del DUA, no lo haya cumplido, a pesar de realizar la declaración bajo de juramento, por lo que debió tomar las previsiones del caso cerciorándose oportunamente que los datos suministrados fueran correctos, utilizando todos los medios que el Ordenamiento Jurídico le permite al efecto, entre ellos el examen previo de las mercancías (Artículo 84 de la LGA), lo que al reconocerlas le hubiese permitido, al igual que sucedió con la revisión física que efectúo el funcionario aduanero, determinar que la mercancía no era originaria de Guatemala, y por tanto que no tenía derecho a la aplicación de los beneficios que otorga el Convenio Centroamericano, de tal suerte, que el haber variado los datos reales en la transmisión, alteró los elementos determinantes de la Obligación Tributaria Aduanera aparte de que no realizó la inspección de las mercancías como correspondería hacerlo a fin de realizar una correcta declaración y determinación del quantum debeatur.

Así las cosas, estima este Colegio que el agente recurrente no tuvo la debida diligencia al momento de transmitir la Declaración Aduanera de Importación con la información correcta y exigible, en específico al transmitir con error los datos del origen y los impuestos de la línea No.16 del DUA de marras vulnerando el régimen aduanero, por lo que siendo la falta de diligencia, una de las formas en que se manifiesta la culpa, según ha señalado la doctrina y ha sostenido este Tribunal en las sentencias supra citadas, es criterio de este Órgano, que está correcta la imposición de la sanción al recurrente.

**VI.** Por último, en razón de lo expuesto, al no existir vicios en el acto administrativo sancionatorio que generen su nulidad, en atención a haberse demostrado que el agente aduanero transmitió con errores la Declaración Aduanera de Importación **NºXXX del 28 de marzo de 2008**, y por no existir causas eximentes de responsabilidad, considera este Tribunal que debe confirmarse la sanción impuesta por el A Quo.

**POR TANTO**

Con base en las facultades otorgadas por los artículos 198, 205, 236 inciso 25) de la Ley General de Aduanas, por mayoría este Tribunal declara sin lugar el recurso y se confirma la resolución recurrida. Se da por agotada la vía administrativa. Remítase los antecedentes a la oficina de origen. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien declara inadmisible el recurso.

Notifíquese al agente en la oficina situada en XXX y a la Aduana de Peñas Blancas por medio disponible.

Loretta Rodríguez Muñoz

Presidenta

**Elizabeth Barrantes Coto Alejandra Céspedes Zamora**

**Dick Rafael Reyes Vargas Desiderio Soto Sequeira**

**Franklín Velázquez Díaz Jose Alberto Martínez Loría**

Voto salvado del licenciado Reyes Vargas. No comparte el suscrito lo resuelto con sustento en las siguientes consideraciones:

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

 Ahora bien, no comparte el suscrito que todo acto que en materia técnica aduanera dicte el Servicio Nacional de Aduanas tenga alzada ante el Tribunal Aduanero Nacional. En efecto en conformidad con el artículo 102 del CAUCA III (principio de taxatividad recursiva) tales actos únicamente tienen los recursos que señale la legislación nacional y la nuestra congruente con ello no estatuye en los artículos 230 a 234 recurso alguno para ante el Tribunal Aduanero. Lo anterior tiene sustento en una política legislativa de naturaleza económica. En efecto por la cuantía y en razón al costo administrativo que implica el conocimiento y resolución de los recursos de apelación ante el Tribunal Aduanero no resulta justificable, por la cuantía, que ciertos asuntos tengan alzada ante el Tribunal Aduanero Nacional.

 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 regulado según la naturaleza de la sanción. Así, dispone el artículo 234 un procedimiento abreviado, para aquellas cuya sanción sea multa; y el ordinario para los hechos sancionables con suspensión (art. 234 párrafo final).

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

 Ahora bien, dado que el presente procedimiento lo es uno abreviado y que en razón del artículo 102 citado hemos de estarnos al principio de taxatividad recursiva y puesto que el numeral 234 u otro en el texto de la LGA no prevé recurso alguno, debe el presente ser declarado inadmisible. Debe la parte ante la inconformidad de lo resuelto entender que al no existir ulterior recurso esta expedita la vía para acudir al órgano jurisdiccional competente.

No obstante lo señalado y en virtud de lo resuelto por la mayoría, llama la atención el suscrito sobre el hecho de que al conoce del asunto esta instancia no analiza los alcances de la decima de las consideraciones contenidas en la sentencia 1963 del año en curso dictada a las catorce horas del día veinte de setiembre por el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda en lo concerniente a la competencia en materia sancionadora en sede aduanera y que básicamente confirma lo señalado en el pronunciamiento número C-229-2001 de la Procuraduría General de la República. Lo anterior, si bien no resulta vinculante sino para el caso concreto, es lo cierto que mana de una de las instancias encargadas de la revisión en sede judicial y por ende definitiva de lo que se resuelva en la vía administrativa, por lo que para evitar eventuales nulidades en dicha sede resulta preciso el análisis y consideración de lo resuelto en dicha sentencia, por lo que no solo esta instancia debe así hacerlo sino y especialmente el A Quo quien es la autoridad que conoce en primera instancia.

**DICK RAFAEL REYES VARGAS**

1. Sobre los principios y garantías del Derecho Penal que resultan aplicables en materia sancionatoria administrativa con matices ha sido amplia la jurisprudencia de este Tribunal. Entre otras sentencias se puede ver las número 002-98, 21-98, 21-99, 57-00, 61-00, 67-00, , 67-00, 039-01, 043-01, 044-01, 046-01, 049-01, 050-01, 051-01, 052-01, 053, 054-01, 079-01, 080-01, 098-01, 100-01, 101-01, 108-01, 109-0117-01, 118-01, 132-01, 018-02 y 053-02. 056-02, 063-02, 069,00, 25-2003, 188-05, 124-2005, 192-2006, 254-2006, 314-2007, 354-2007, 142-2008, 218-2008, 115-2009,003-2099,051-2009,109-2009,034-2010,043-2010,082-2010,009-2011,013-2011, 034-2011. [↑](#footnote-ref-1)
2. Mir Puig. Derecho Penal, Parte General, 5 edición, Editorial Barcelona, 1998, página 95. [↑](#footnote-ref-2)
3. Zaffaroni, E.R., Aliaga, A. y Slokar, A. Derecho Penal Parte General, 2 edición, Ediar, Buenos Aires, 2002, página 139 [↑](#footnote-ref-3)
4. Sobre el elemento subjetivo en las infracciones administrativas, ver Artículo 71 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. [↑](#footnote-ref-4)