**Declaración y transmisión incorrecta de la posición arancelaria que genera perjuicio fiscal**

Sentencia N° 029-2007. Tribunal Aduanero Nacional. San José, a las once horas del diecisiete de abril de dos mil siete.

**Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor** Xxxx **en su condición de agente aduanero, persona natural, contra la sanción impuesta a través de la resolución** N° APB-GxxxxAL-2006 del 25 de octubre de 2006 de la Aduana de Peñas Blancas.

**RESULTANDO**

1. Que mediante Resolución **APB-G-APxxxxAL-2006 del 11 de agosto de 2006**, la Aduana de Peñas Blancas inicia procedimiento sancionatorio tendente a la investigación de una presunta infracción administrativa establecida en el artículo 236 inciso 25) de la Ley General de Aduanas, sancionable con una multa de quinientos pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, contra el Agente Aduanero **Xxxx**, por cuanto la Aduana presumió que declaró y transmitió incorrectamente en la Declaración Aduanera de Importación **N° xxxx aceptada el 13 de junio de 2006,** a nombre del importador **XXXX S.A**, línea Nº 1, el “**jugo de naranja concentrado** en la posición arancelaria **2009.19.10.00** como si se tratara de **jugo de naranja sólo concentrado a una temperatura ambiente**”, siendo lo correcto “**jugo de naranja concentrado y congelado**” de la posición arancelaria **2009.11.00.10**, de conformidad con la “nota técnica de la empresa del Oro que señala un STORE-18 y un Brix (Temp+Acid corr) 65.0+/- (other Ander request)”; en razón de ello, tal incorrección modificó el monto de los impuestos declarados de **¢ 27.998,09** a la suma de **¢59.344,86,** generando una diferencia de impuestos por pagar a favor del Fisco de **¢ 31.346,77.** (Folios **13-17**).
2. Que mediante escrito de fecha de recibido 24-08-06, el señor **Xxxx** presenta sus alegatos y pruebas de descargo.( Folios **19-23**)
3. Con resolución **N° APB-GxxxxAL-2006 del 25 de octubre de 2006**, la Aduana de Peñas Blancas dicta el acto final del procedimiento administrativo sancionador, imponiéndole al agente aduanero independiente, señor **Xxxx**, una multa de quinientos pesos centroamericanos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 236 inciso 25) de la LGA, por los hechos señalados al presentar y transmitir incorrectamente la Declaración Aduanera N° **xxxx de 13 de junio de 2006**. Dicha resolución fue notificada el 10 de noviembre de 2006. (Folios **24-35**).
4. A través de escrito presentado el 15 de noviembre de 2006, el agente de aduanas **Xxxx**, interpone los recursos de reconsideración y de apelación contra el acto final, por considerar que dicha resolución no se ajusta a derecho, debiéndose declarar la nulidad del acto por falta de contenido, motivo y motivación del mismo, así como por la violación a los principios de legalidad y defensa puesto que los hechos descritos no son capaces de producir ningún perjuicio fiscal, en razón de que se canceló la diferencia pretendida por la Aduana, estableciendo como pretensión que se declare la nulidad de la resolución impugnada, se deje sin efecto la multa de 500 pesos centroamericanos y se archive el expediente o en su defecto se rebaje la sanción a 125 pesos centroamericanos y se le aplique el artículo 233 de la Ley General de Aduanas. (Folios **36-41**)
5. Mediante Resolución **APB-GxxxxAL-2006 del 06 de diciembre de 2006**, la Aduana de Peñas Blancas conoce el Recurso de Reconsideración y resuelve: Declarar sin lugar el recurso de reconsideración y emplazar a la parte ante el Tribunal Aduanero Nacional para que en un plazo de 10 días hábiles reitere o amplíe los argumentos de su pretensión. (Folios **42-53**)
6. Con escrito interpuesto el 21 de diciembre de 2006, el señor **Xxxx**, se presenta ante el Tribunal Aduanero Nacional señalando que reitera y amplía los argumentos expuestos, que en esencia son los siguientes: (Folios **59-63**)*.*

* ***Falta de contenido*** *del acto que inicia el procedimiento administrativo por la presunta infracción administrativa por haber consignado en la parte dispositiva: “…esta administración RESUELVE: iniciar de oficio procedimiento administrativo contra el Agente Xxxx código 271, por la presunta infracción administrativa estipulada en el artículo 236 inciso 25 de la LGA al presumir que presentó y transmitió incorrectamente la Declaración Aduanera N°* ***xxxx****, de fecha veinte (sic) de junio del dos mil seis, al declarar correctamente la partida arancelaria de la línea 1 de la Declaración Aduanera* ***26114413 (sic).”***Al efecto argumenta que *“como puede observarse no existe claridad del acto que se considera infracción ya que indica que se presume que se transmitió y presentó correctamente”.*
* ***Falta de motivo*** *del acto final.**Se opone a la presunta infracción pues estima que en el presente caso, la Administración ampara el inicio del procedimiento administrativo con base en el artículo 236 inciso 25) el cual indica necesariamente la existencia de perjuicio fiscal, no cumpliéndose con el presupuesto ya que las arcas del Estado no se vieron en ningún momento afectadas, por lo que la Administración Aduanera actúa sin fundamento, convirtiendo dicho acto nulo absolutamente.*
* ***Falta de motivación*** *No se les indica porqué se considera la actuación como infracción, ya que no toma en cuenta la no existencia de perjuicio fiscal, presupuesto indispensable para que la infracción se dé hace que los hechos imputados no son capaces de producir ningún perjuicio fiscal, dado que en ningún momento se produjo una diferencia en las arcas del Estado.*
* ***Aplicación de la rebaja de la multa*** *Solicita se aplique en su defecto el artículo 233 de la Ley General de Aduanas, ya que al existir un error por parte de la autoridad aduanera al reclasificar la mercancía y posteriormente determinarse que ni la partida declarada inicialmente por su representada, ni la reclasificada por la Aduana es correcta y al haber señalado en el recurso de reconsideración la posición correcta, hace procedente la rebaja de la multa.*
* ***Como petitoria*** *establece que se declare la nulidad de la resolución impugnada, se deje sin efecto la multa de 500 pesos centroamericanos y se archive el expediente. Subsidiariamente solicita que si no se le concede la pretensión principal se rebaje la sanción y se le aplique el artículo 233 de la Ley General de Aduanas.*

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

**Redacta el licenciado Franklin Velázquez Diaz**

**CONSIDERANDO**

1. **La litis.** Se discute la imposición de una multa de 500 pesos centroamericanos, aplicada por la Aduana de Peñas Blancas al agente aduanero **Xxxx**, por considerar que incurrió en la infracción establecida en el artículo 236 inciso 25) de la Ley General de Aduanas, toda vez que declaró y transmitió en forma incorrecta la posición arancelaria de la mercancía descrita en la línea **001** de la Declaración Aduanera de Importación **N° xxxx de fecha de aceptación 13 de junio de 2006,** cuyo importador es la empresa **XXXX S.A**, al consignar la mercancía como “**jugo de naranja concentrado** en la posición arancelaria **2009.19.10.00** como si se tratara de **jugo de naranja sólo concentrado a una temperatura ambiente**”, siendo lo correcto “**jugo de naranja concentrado y congelado**” de la posición arancelaria **2009.11.00.10**, de conformidad con la “nota técnica de la empresa del Oro que señala un STORE-18 y un Brix (Temp+Acid corr) 65.0+/- (other Ander request)”, declaración incorrecta de la clasificación arancelaria que generó una diferencia de impuestos por pagar a favor del Fisco de **¢ 31.346,77.**
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 nueva normativa aduanera que rige a partir del 5 de marzo de 2004. En tal sentido dispone el artículo 198 de la Ley General de Aduanas que contra el acto final dictado por la aduana competente, caben los recursos de reconsideración y apelación para ante el Tribunal Aduanero Nacional, siendo potestativo usar ambos recursos ordinarios o sólo uno de ellos, los cuales deben interponerse dentro de los tres días siguientes a la notificación del acto impugnado, condicionando la admisibilidad a dos requisitos procesales, sea en cuanto al tiempo que dispone el interesado para interponerlo y además el relativo a la capacidad procesal de las partes que intervienen en expediente. En el caso bajo estudio el proceso sancionatorio se dirige directamente contra el agente aduanero, en su condición de persona física y es él quien personalmente interviene en autos, 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, el acto lesivo que le impone la multa se le notificó el día **10-11-2006** y, el recurso de apelación se interpuso el **15-11-2006**, dentro del plazo de los tres días hábiles establecidos al efecto. En razón de ello, este Tribunal tiene por admitido el recurso de apelación para su estudio.
3. **Análisis de Nulidad.** En razón de los diversos alegatos de nulidad esgrimidos por el recurrente en el ejercicio de su derecho de defensa tanto contra el acto de apertura como contra el acto final, en forma preferente a cualquier otra consideración, dada la naturaleza jurídica de este Colegiado, como jerarca impropio, contralor de legalidad del Servicio Nacional de Aduanas, debe procederse a determinar si en efecto se dan en la especie vicios de nulidad absoluta en el presente caso, con el objeto de determinar si el acto sancionatorio está conforme o no con el ordenamiento jurídico.
4. **Vicio en el contenido del acto de apertura.**Considera el recurrente que se configura un vicio en el contenido del acto inicialpor haber consignado en la parte dispositiva*:*

*“…esta administración RESUELVE: iniciar de oficio procedimiento administrativo contra el Agente Xxxx código 271, por la presunta infracción administrativa estipulada en el artículo 236 inciso 25 de la LGA al presumir que presentó y transmitió incorrectamente la Declaración Aduanera N°* ***xxxx****, de fecha veinte de junio del dos mil seis, al declarar correctamente la partida arancelaria de la línea 1 de la Declaración Aduanera* ***26114413 (sic).”***Al efecto argumenta que *“como puede observarse no existe claridad del acto que se considera infracción ya que indica que se presume que se transmitió y presentó correctamente”.*

**En primer término, tal y como lo señala el afectado, en efecto el elemento contenido es lo que el acto ordena o dispone y en palabras de don Eduardo Ortiz, es la definición del efecto del acto, considerado como un resultado jurídico inmediato del mismo; elemento sobre el cual se ha referido la Procuraduría General de la República en varias ocasiones, entre ellas, el Dictamen C-082-2003 de 24 de marzo de 2003, de la siguiente forma: “*El contenido es en lo que consiste el acto administrativo. En otros términos, es lo que el acto dispone, y se expresa en la parte dispositiva. Un concepto que se vincula o es conexo con este es el objeto, entendido como el efecto que se propone conseguir la administración al dictar el acto. Tanto el contenido como el objeto de los actos administrativos deben ser ciertos, lícitos y físicamente posibles.”***

**En relación al presente procedimiento iniciado por la Aduana de Peñas Blancas, su verdadero objeto dictado en el acto final consiste en la imposición de la sanción de quinientos pesos centroamericanos al agente aduanero** Xxxx**, toda vez que en la Declaración Aduanera de Importación N°** xxxx **de fecha de aceptación 13 de junio de 2006, declaró y transmitió en forma incorrecta la posición arancelaria de las mercancías descritas en la línea 001, en la que se consignó** “jugo de naranja concentrado **en la posición arancelaria** 2009.19.10.00 como si se tratara de de jugo de naranja sólo concentrado a una temperatura ambiente”, **siendo lo correcto** “jugo de naranja concentrado y congelado” **de la posición arancelaria** 2009.11.00.10 **siendo que tal incorrección generó una diferencia de impuestos por pagar a favor del Fisco de ¢ 31.346,77, lo cual quedó debidamente señalado en la resolución** N° APB-GxxxxAL-2006 del 25 de octubre de 2006.

**De ahí que el hecho de que en la parte dispositiva del acto inicial se consignara que se abría procedimiento por la presunta infracción administrativa estipulada en el artículo 236 inciso 25) de la Ley General de Aduanas al presumir que presentó y transmitió incorrectamente la declaración aduanera de marras, consignándose que lo anterior se configuraba al declarar “presuntamente correcta” la partida arancelaria de la** **línea 1, de ningún modo puede considerarse ello como un vicio en el procedimiento, puesto que a todas luces y sin mayor esfuerzo es evidente que se trata de un simple error material, el cual puede ser rectificado en cualquier tiempo, de conformidad con lo señalado por el numeral 157 de la Ley General de la Administración Pública, el cual al referirse a las rectificaciones de los errores de este tipo señala:**

*“****Artículo 157****: En cualquier tiempo podrá la Administración rectificar los errores materiales o de hecho y los aritméticos”*

Asimismo la Procuraduría General de la República ha procedido a delimitar el concepto y ámbito de aplicación de la citada figura jurídica señalando en el dictamen C-145-98 de 24 de julio de 1998, que por tal se debe entender aquel que resulta notorio y obvio, cuya existencia aparece clara, sin necesidad de mayor esfuerzo o análisis, por saltar a primera vista, reforzando el concepto y características del error material fundamentándose en la doctrina internacional con tratadistas altamente renombrados tales comoSantamaría Pastor y Parejo Alfonso y Jesús González Pérez quienes sobre el tema han manifestado lo siguiente:

*“En sentido similar Santamaría Pastor y Parejo Alfonso han dicho:*

*“El error de hecho se caracteriza por ser* ***ostensible, manifiesto e indiscutible; es decir se evidencia por sí solo, sin necesidad de mayores razonamientos y se manifiesta “prima facie” por su sola contemplación****. ... Las características que han de concurrir en un error para ser considerado material, de hecho o aritmético son las siguientes: en primer lugar, poseer realidad independiente de la opinión, o criterio de interpretación de las normas jurídicas establecidas; en segundo lugar, poder observarse teniendo exclusivamente en cuenta los datos del expediente administrativo; y, por último, poder rectificarse sin que padezca la subsistencia jurídica del acto que lo contiene” (*SANTAMARIA PASTOR (Juan Alfonso) y PAREJO ALFONSO (Luciano), Derecho Administrativo, La Jurisprudencia del Tribunal Supremo, Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A, primera reimpresión, 1992, página 389) ( El resaltado no es del original)

*Por su parte, Jesús González Pérez, citando jurisprudencia española, ha indicado sobre el tema lo siguiente:*

*“Los errores materiales, de hecho o aritméticos ... han sido caracterizados como aquellos que versan sobre un hecho, cosa o suceso, esto es, una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación ... estando excluido de su  ámbito todo aquello que se refiera a cuestiones de derecho, apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración legal de las pruebas, interpretación de disposiciones legales y calificaciones jurídicas que puedan establecerse” (*GONZALEZ PEREZ (Jesús), Los recursos administrativos y económico- administrativos, Madrid, Editorial Civitas, 1975, página 102).

Además es importante recordar el principio de congruencia de las resoluciones, sobre las cuales no puede hacerse una interpretación aislada, sino por el contrario, integral haciendo una correlación entre los hechos, consideraciones de hecho y derecho y lo resuelto, de forma tal que es evidente que al agente aduanero Xxxx lo que se le imputó es precisamente una eventual sanción por una presentación y transmisión errónea de la Declaración Aduanera N° xxxx de fecha de aceptación 20 de junio de 2006, al declarar incorrectamente la clasificación arancelaria de la línea 1, cuya rectificación se efectúo por parte de la Aduana de Peñas Blancas al dictar el acto final, surtiendo efecto tal corrección a partir de la fecha de notificación de ese acto, por ser la fecha de adopción del acto rectificado. En consecuencia estima este Tribunal que no existe la nulidad alegada.

1. **Vicio en el motivo y en la motivación.** Como parte de su defensa se funda en considerar que existen vicios en el motivo y motivación del acto administrativo. Si bien son dos elementos totalmente diferenciados del acto administrativo, pues el motivo se refiere al presupuesto o antecedente normativo que faculta a la Administración para emitir el acto, en este caso que le permite a la Aduana de Peñas Blancas establecer la sanción respectiva al señor Xxxx.

Por otra parte, a diferencia de lo anterior ya referido a la motivación la misma forma parte del elemento procedimiento del acto administrativo. Es esencial en consecuencia que respecto de la forma del acto, que el mismo se encuentre debidamente motivado, como parte de la garantía del debido proceso, toda vez que el afectado debe conocer el fundamento de hecho y de derecho que ha tenido la administración para actuar de determinada manera, puesto que de lo contrario se impediría el efectivo ejercicio de su derecho de defensa.

No obstante que ambos elementos no deben confundirse, su análisis se efectuará en forma conjunta, en virtud de que el fundamento del recurrido en ambos casos se concreta a la falta de existencia de perjuicio fiscal en el presente asunto, cuyos argumentos en síntesis son los siguientes:

***Falta de motivo*** *del acto final**Se opone a la presunta infracción pues estima que en el presente caso, la Administración ampara el inicio del procedimiento administrativo con base en el artículo 236 inciso 25) el cual indica necesariamente la existencia de perjuicio fiscal, no cumpliéndose con el presupuesto ya que las arcas del Estado no se vieron en ningún momento afectadas, por lo que la Administración Aduanera actúa sin fundamento, convirtiendo dicho acto nulo absolutamente.*

***Falta de motivación*** *No se les indica porqué se considera la actuación como infracción, ya que no toma en cuenta la no existencia de perjuicio fiscal, presupuesto indispensable para que la infracción se dé hace que los hechos imputados no son capaces de producir ningún perjuicio fiscal, dado que en ningún momento se produjo una diferencia en las arcas del Estado.*

A efecto de poder establecer si hubo o no perjuicio fiscal, de previo es necesario señalar que se tienen por probados los siguientes hechos de importancia:

* Que a través de Declaración Aduanera de Importación **N° xxxx del 20/06/06** se solicitó en la línea 1, 4 tambores de jugo de naranja concentrado, posición arancelaria 2009.19.10.00 y en la línea 2, 4 tambores de jugo concentrado de piña, posición arancelaria 2009.49.00.00 con un monto a pagar de **¢27.998,09** (Ver Declaración Aduanera adjunta al expediente)
* Mediante revisión física de la mercancía amparada a la declaración supra citada, la Aduana de Peñas Blancas determinó que la mercancía correspondiente a la línea 1, el jugo no se encuentra congelado y que según la hoja técnica de la empresa del oro, indica que el valor Brix 63 oscila entre 12.5 y 19.5, por lo que la posición correcta es la 2009.12.00.00 y se reliquida por un monto de **¢ 89.116,55** (Ver Declaración Aduanera y folio1 expediente)
* El interesado presenta recurso de reconsideración con apelación en subsidio contra el ajuste citado en el apartado anterior, argumentando que la partida declarada como la ajustada por la Aduana son incorrectas, puesto que el jugo que se importó es congelado y concentrado, al indicar la hoja técnica del producto: “Frozen Concentrated orange juice”, lo cual significa que el jugo es concentrado y congelado, debiéndose reclasificar en la partida 2009.11.00.10 (Ver resultando III de la resolución APB-GxxxxAL-2006 del 25-7-2006)
* Mediante resolución APB-GxxxxAL-2006 de 25 de julio de 2006, la Aduana de Peñas Blancas declara con lugar el recurso de reconsideración interpuesto por el recurrente y procede a cambiar la clasificación arancelaria de la línea 1 a la posición arancelaria 2009.11.00.10 como jugo de naranja concentrado y congelado y procede a cambiar el monto de tributos a pagar a **¢ 59.344,86,** otorgándole un crédito a la agencia de aduanas Xxxx en representación del importador xxxx S.A por la suma de **¢ 29.771,69**.

Sin perjuicio de lo que más adelante se dirá al analizar el fondo de la sanción, sin lugar a dudas se evidencia que en efecto se produjo un perjuicio fiscal. Nótese como el agente aduanero, en representación de su cliente, presentó la Declaración Aduanera objeto de la presente lítis con un error en la posición arancelaria de la línea 1 que generó un proceso de reclasificación y ajuste en el despacho, habiéndose consignado por parte del Agente Aduanero como monto total de tributos la suma de **¢ 27.998,09,** definiéndose posteriormente al levante de las mercancías al resolver el recurso de reconsideración mediante la resolución APB-GxxxxAL-2006 de 25 de julio de 2006, la correcta posición arancelaria, para finalmente proceder a determinar el monto a pagar en **¢ 59.344,86.**

De lo anterior se comprueba que la Declaración Aduanera es de fecha de aceptación 13 de junio de 2006, mientras que la resolución que resuelve el recurso de reconsideración es de 06 de diciembre de 2006, configurándose el perjuicio fiscal desde el momento en que el agente aduanero declaró y transmitió, bajo fe de juramento, una posición arancelaria incorrecta de la mercancía amparada a la línea 1, pagando un monto inferior a los tributos que legalmente correspondían y el hecho de que se cancelara la diferencia antes de que la mercancía saliera del control de la Aduana, en ninguna forma desvirtúa el hecho de que el perjuicio se diera en efecto, en primer término porque está comprobado que el incumplimiento de su obligación y responsabilidad estipulada en el artículo 86 de la Ley General de Aduanas que establece la responsabilidad del agente aduanero por el suministro correcto de información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente entre otros, la clasificación y los tributos aplicables, situación que está comprobado que no se cumplió en el presente asunto al presentar y transmitir la declaración con los errores supra señalados y, en segundo lugar puesto que si no hubiese sido por la intervención de la Aduana de Peñas Blancas en el ejercicio de sus potestades y atribuciones de control inmediato en el despacho, la mercancía hubiese salido con una posición arancelaria incorrecta y sin pagar la diferencia en impuestos, lo que conlleva en sentido técnico estricto a dejar de percibir el monto correcto de tributos por la importación amparada a la Declaración Aduanera de cita. Si una vez que intervino la Autoridad Aduanera, precisamente como producto de la revisión de la determinación de la obligación tributaria aduanera en el despacho, el agente procedió a cancelar el ajuste pertinente, cuyo monto luego fue modificado al resolver el recurso de reconsideración, lo efectuó en forma posterior a haber cometido la infracción prescrita por el numeral 236 inciso 25 de la Ley General de Aduanas, cumpliendo en forma tardía puesto que desde el inicio debió presentar correctamente la información y los datos la declaración aduanera y autodeterminar y cancelar el monto correcto de tributos.

En estrecha relación con lo anterior, revisados tanto el acto inicial como el final, en efecto hay una clara identificación de todos y cada uno de los elementos de hecho, quedando claro cuáles fueron las razones y el fundamento jurídico que llevaron a la Aduana a imponerle la sanción de 500 pesos centroamericanos, indicando en forma expresa los argumentos por los cuales la actuación del agente aduanero **Xxxx** configura la infracción tipificada en el artículo 236 inciso 25) al presentar y transmitir incorrectamente la línea 1 de la Declaración Aduanera N° **xxxx de 13 de junio de 2006** cuya incorrección generó perjuicio fiscal. De conformidad con todo lo anterior, estima este Tribunal que no existe nulidad del acto final ni el motivo ni en la motivación del mismo, y que por el contrario el acto fue dictado conforme al mérito de los autos.

1. **Sobre la sanción impuesta.** Revisados los hechos y establecido que no existen vicios del acto administrativo que generen nulidad, procederemos a analizar las consideraciones por las cuales procede confirmar la imposición de la sanción establecida por la Autoridad Aduanera, consistente en una multa de quinientos pesos centroamericanos por la aplicación del artículo 236 inciso 25) de la LGA al recurrente.

Precisamente por tratarse de la aplicación de una sanción al afectado, al considerar la Aduana de Peñas Blancas 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 los que resulten responsables de su comisión (artículos 6, 11, 24 inciso i), 231 a 235 LGA y 7 inciso n) de su Reglamento) dentro del procedimiento sancionatorio aplicable en sede administrativa, deben respetarse una serie de principios y garantías constitucionales del Derecho Penal pero con matices. Así lo ha reconocido ampliamente la doctrina[[1]](#footnote-1), la Sala Constitucional al responder una consulta de constitucionalidad con ocasión a la reforma del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (artículo 65 del Proyecto) por considerar los consultantes que resultaba violatoria de los dispuesto por el artículo 153 de la Constitución Política[[2]](#footnote-2) y este Tribunal a través de su jurisprudencia.[[3]](#footnote-3)

Es claro que dentro de tales garantías 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 adecua 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 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 sanción contenida en el 235 inciso 25) de la LGA cuyo análisis se efectuará de conformidad con la estructura de los tipos supra señalada y para lo cual deviene importante su transcripción:

**“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:...*

1. *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.”*

**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:***En el encabezado de la norma se señalan como posibles infractores cualquier persona física o jurídica auxiliar de la función pública aduanera, puesto que no específica a ninguno en particular, e incluso podría serlo eventualmente un sujeto que no tenga esa condición, cumpliéndose este presupuesto en el caso bajo análisis, al ser el agente aduanero un auxiliar de la función pública.

***Descripción de la Conducta-Verbo Activo****:* Desglosando la norma, son varias las conductas-verbos, que se describen como violatorias del régimen jurídico aduanero, y que el legislador sancionó en este artículo, pero únicamente señalaremos la que interesa en el presente asunto*:*

*“Presentar o transmitir los documentos, la información referida en el inciso anterior o la declaración aduanera con* ***errores u omisiones*** *que causen* ***perjuicio fiscal****”* (El resaltado no es del original

En relación con el caso sometido a conocimiento de este Tribunal se denota que la conducta que se le se atribuye como reprochable al señor **Xxxx** está debidamente tipificada al encontrarse plenamente descrita en el artículo 236 inciso 25 de la LGA, toda vez que en la Declaración Aduanera de Importación **N° xxxx de fecha de aceptación 13 de junio de 2006,** el agente presentó y transmitió en forma incorrecta la posición arancelaria de la mercancía descrita en la línea **001,** en la que se consignó que se trataba de “Jugo de Naranja concentrado a temperatura ambiente”, en la posición arancelaria **2009.19.10.00**, cuando lo correcto era “Jugo de naranja concentrado y congelado”de conformidad con la “nota técnica de la empresa del Oro que señala un STORE-18 y un Brix (Temp+Acid corr) 65.0+/- (other Ander request)” de la posición arancelaria **2009.11.00.10**, siendo que tal incorrección generó una diferencia de impuestos por pagar a favor del Fisco, por **¢ 31.346,77**, por lo que se está frente a uno de los supuestos que establece la norma como acción constitutiva de la infracción: **realizar la declaración aduanera de importación con errores u omisiones que causen perjuicio fiscal**.

Asimismo, tal y como ya se señaló de conformidad con la Ley General de Aduanas, el señor **Xxxx**, en su condición de agente aduanero, debe presentar en forma correcta la declaración aduanera, efectuándola bajo fe de juramento y siendo responsable de suministrar los datos y la información necesaria para determinar la obligación tributaria aduanera, entre ellos, la correcta clasificación arancelaria y los tributos aplicables, y así expresamente se consigna en el numeral 86 que a la letra establece:

***“ARTÍCULO 86.- La declaración aduanera*** *Las mercancías internadas o dispuestas para su salida del territorio aduanero, cualquiera que sea el régimen al que se sometan, serán declaradas conforme a los procedimientos, requisitos de esta ley, sus reglamentos y mediante los formatos autorizados por la Dirección General de Aduanas.*

*Con la declaración se expresa libre y voluntariamente el régimen, al cual van a ser sometidas las mercancías y se aceptan las obligaciones que el régimen impone.*

*La declaración aduanera efectuada por un agente aduanero se entenderá realizada bajo la fe de juramento. El agente aduanero será responsable de suministrar la información y los datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera,* ***especialmente respecto a*** *la descripción de la mercancía,* ***su clasificación arancelaria****, cantidad,* ***tributos aplicables****, cumplimiento de las regulaciones arancelarias y no arancelarias que rigen para las mercancías, de conformidad con lo previsto en esta ley, otras leyes y disposiciones aplicables... (El resaltado no es del original)*

**Queda claro****que la declaración aduanera constituye, de conformidad con nuestra legislación aduanera, el medio establecido para la destinar las mercancías, de forma tal que es el consignatario a través de la declaración el que libre y voluntariamente escoge las diferentes destinaciones a que pueden quedar sujetas las mercancías que se encuentren bajo control aduanero (ver artículo 109 LGA y 237 RLGA), cuya presentación le corresponde por regla general al agente aduanero especificándose en el numeral 314 del RLGA los datos que obligatoriamente debe contener la declaración, entre ellos la clasificación arancelaria en los siguientes términos:**

**“**Artículo 314.- Datos que debe contener la declaración aduanera: **La declaración aduanera de importación deberá contener la información necesaria respecto de los siguientes aspectos:**

**...**

**c. Descripción detallada de la mercancía incluyendo, nombre comercial, número de bultos, marcas de identificación de bultos, peso bruto y neto,** clasificación arancelaria y clasificación para efectos estadísticos. **...” (El resaltado no es del original)**

**En razón a las consideraciones anteriores es claro que existe una clara obligación por parte del agente aduanero** Xxxx **de presentar en forma correcta la declaración aduanera con todos los requisitos que al efecto establece la normativa aduanera, no existiendo en el presente asunto problemas de tipicidad, toda vez la infracción atribuida al recurrente está clara y expresamente tipificada como infracción en el artículo 236 inciso 25, por lo que corresponde demostrar si efectivamente existe culpabilidad atribuible en forma subjetiva al señor** Xxxx **en el presente asunto como presupuesto para la imposición de la sanción señalada.**

**Principio de Culpabilidad:** Oportunamente se indicó que constituye un requisito indispensable para que una conducta pueda ser castigada tanto en sede penal como en la administrativa, como manifestaciones de la potestad sancionadora del Estado, que la conducta sea culpable, esto es, que pueda ser atribuible al sujeto a título de dolo o culpa, sin intervención de las circunstancias que eliminen esa culpabilidad, existiendo en consecuencia un límite impuesto consistente en la prohibición de sancionar la responsabilidad objetiva y así ha sido reconocido por nuestra jurisprudencia constitucional, habiéndose establecido en la Sentencia 500-90 de las diecisiete horas del quince de mayo de mil novecientos noventa:

**“***El constituyente en el artículo 39 de la Carta Magna estableció el principio de culpabilidad como necesario para que una acción sea capaz de producir responsabilidad penal, el Código de esta materia en los artículos 30 y siguientes desarrolla este principio, disponiendo en el 30 que: “Nadie puede ser sancionado por un hecho expresamente tipificado en la ley si no lo ha realizado por dolo, culpa o preterintención”, de donde no resulta posible constitucional y legalmente hablando, aceptar la teoría de la responsabilidad objetiva, o culpa in vigilando que sí resulta de aplicación en otras materias, pero que por el carácter propio de la pena se encuentran excluidas de la aplicación en lo penal, pues en ésta –como ya se dijo- debe demostrarse necesariamente una relación de culpabilidad entre el hecho cometido y el resultado de la acción, para que aquél le sea atribuido al sujeto activo; la realización del hecho injusto debe serle personalmente reprochable al sujeto para que pueda imponérsele la pena, a contrario sensu, si al sujeto no se le puede reprochar su actuación, no podrá sancionársele penalmente...”*

Si bien se tiene por demostrado que el agente **Xxxx** consignó en forma incorrecta la clasificación arancelaria en la declaración aduanera supra indicada e incluso es un hecho por él reconocido al manifestar en el escrito de apersonamiento ante este Tribunal que: “… *mediante recurso de reconsideración y apelación en subsidio para el Tribunal Aduanero Nacional, contra el cambio de la partida arancelaria de la línea 1 de la Declaración Aduanera xxxx del 20/06/2006 (sic) mediante gestión nuestra se hace ver a la autoridad aduanera que* ***la partida declarada por mi representada*** *como la que pretende reclasificar son* ***incorrectas****, ya que primeramente el jugo de naranja que se importó es congelado y concentrado, al indicar la hoja técnica del producto en su encabezado señala Frozen concentrated orange juice. Siendo la partida* ***correcta*** *2009.11.00.10.”*

Al no existir en expediente elementos para considerar que el señor **Xxxx** haya presentado la declaración de marras con error u omisión en forma intencional, queriendo ese resultado, se descarta el dolo como forma de culpabilidad, razón por la cual se debe analizar la noción y los elementos de la culpa a efecto de determinar si se está ante una acción u omisión que sea reprochable al agente aduanero, por haber sido cometida al menos en forma culposa.

La doctrina ha sido clara a la hora de definir que existe culpa “*cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por la ley.”[[4]](#footnote-4)*

De donde se extrae que es necesario para que exista culpa es preciso que concurran los siguientes elementos:

* **Una acción u omisión, consciente y voluntaria pero no intencional**.

Relacionado lo anterior con la conducta bajo examen, ya se manifestó que la presentación y transmisión de la declaración incorrecta del agente **Xxxx** no se determina intencional a pesar de ser consciente y voluntaria, en el sentido de que se ha demostrado que haya existido fuerza o coacción para actuar de esa forma.

* **Un acto ejecutado sin la diligencia debida, sin las cautelas o precauciones necesarias para evitar el resultado perjudicial: imprudencia, negligencia.**

Es comúnmente aceptado que finalmente todas las formas de culpa son reducibles a dos:[[5]](#footnote-5)

1. incumplimiento de un deber (negligencia)
2. afrontamiento de un riesgo (imprudencia)

En el presente asunto la culpa se asienta en la violación del deber de presentar la declaración aduanera de importación correctamente, sin inexactitudes ni errores, esto es, incluyendo conforme a derecho todos los datos necesarios según lo establecido por los artículos 86 de la LGA y 314 de su Reglamento, no existiendo por parte del agente **Xxxx** 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 Ley General de Aduanas, 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, el cual es autorizado por el Ministerio de Hacienda previo cumplimiento de los requisitos preceptuados tanto en el CAUCA como en la propia LGA, lo que implica que tiene a su cargo una serie de deberes y obligaciones que debe cumplir, siendo inclusive responsable patrimonialmente ante el Fisco por las acciones y delitos en que incurran sus asistentes acreditados ante la Dirección General de Aduanas, cuya relevancia de su participación ha sido debidamente reconocida por la Sala Constitucional, la que en el voto N° 2002-00843 de las 15:53 horas de 30 de enero de 2002 de la siguiente forma:

*“Partiendo de lo anterior se tiene que, por la importancia de la labor que realizan esos auxiliares como coadyuvantes de los órganos de la Administración Pública en la gestión pública aduanera, el Estado ha debido regular el ámbito de sus competencias y para ello se ha hecho indispensable someterlos al cumplimiento de una serie de obligaciones y requisitos cuyo control y fiscalización descansa en la autoridad aduanera, siendo la Dirección General de Aduanas el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera...”*

En efecto, ha quedado demostrado que el agente **Xxxx** para la mercancía consistente en jugo de naranja congelado y concentrado declaró y transmitió la declaración aduanera en lo referente al elemento clasificación arancelaria de la obligación tributaria aduanera en la posición arancelaria **2009.19.10.00** siendo lo correcto la **2009.11.00.10**, sin prestar la atención debida en sus responsabilidades, toda vez que la mínima precaución que debe un agente aduanero ejercer en estos casos es determinar de conformidad con los documentos técnicos del producto cuál es la partida que de conformidad con el Arancel realmente le corresponde a la mercancía que se está presentando a despacho.

* **Un resultado dañoso previsible para el agente**

Al prestar en forma habitual los servicios a terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras y conocedor el recurrente de sus obligaciones y responsabilidades, fácilmente pudo prever que una falta de cumplimiento de sus deberes de cuidado, una incorrecta declaración en la importación definitiva del jugo de naranja presentado a despacho, le generaba responsabilidad por incurrir en la infracción prevista en el numeral 236 inciso 25)

* **Una relación de causalidad entre el resultado dañoso y la conducta del agente**

Sin lugar a dudas existe una clara y directa relación de causalidad entre la presentación y transmisión de la declaración incorrecta por error en la clasificación del jugo de naranja de repetida cita y la falta de diligencia del señor **Xxxx**.

* **El resultado dañoso debe constituir un hecho penado por ley.**

En el apartado correspondiente al principio de tipicidad ampliamente se analizó que efectivamente no existían problemas al respecto,toda vez la infracción atribuida al recurrente está clara y expresamente tipificada como infracción en el artículo 236 inciso 25 de la LGA.

Del análisis de todos los elementos de la culpa efectivamente se determina que el señor **Xxxx** ha actuado en forma negligente, incumpliendo con su deber de llenar correctamente la declaración aduanera de importación, al consignar en forma incorrecta la clasificación arancelaria del jugo de naranja en cuestión, sin que existan circunstancias que eliminen su culpabilidad.

1. **Improcedencia de la rebaja de la multa**

Solicita el infractor que en caso de mantenerse la sanción, se aplique una pena menor “*ya que al existir un error por parte de la autoridad aduanera al reclasificar la mercancía y posteriormente determinarse que ni la partida declarada inicialmente por su representada, ni la reclasificada por la Aduana es correcta y al haber señalado en el recurso de reconsideración la posición correcta, hace procedente la rebaja de la multa* …”.

Dispone el artículo 233 de la Ley General de Aduanas: *“****Rebaja de la sanción de multa****. Cuando el infractor repare* ***voluntariamente*** *los incumplimientos, las omisiones o las insuficiencias en que haya incurrido, sin mediar ninguna acción de la autoridad aduanera para obtener esta reparación, la sanción de multa se le rebajará en un setenta y cinco por ciento (75%).”.* (El resaltado no es del original)

Efectivamente, consta en autos que la modificación de la obligación tributaria aduanera, la reliquidación y el pago de los impuestos dejados de pagar, se dio no por una acción voluntaria de la parte infractora, si no por el contrario al mediar intervención de la autoridad aduanera, toda vez que tal y como ya se indicó la modificación y ajuste de la Declaración Aduanera de Importación **N° xxxx de fecha de aceptación 13 de junio de 2006**, se llevó por la intervención de la Aduana de Peñas Blancas, en el ejercicio de sus potestades y atribuciones de control inmediato en el despacho. De no ser por la citada participación la mercancía hubiese salido con una posición arancelaria incorrecta y sin pagar la diferencia en impuestos. En consecuencia, no procede rebajar la multa impuesta en aplicación del artículo 233 de la Ley General de Aduanas.

1. Por último, en razón de lo expuesto, por no existir vicios en el acto administrativo sancionatorio que generen su nulidad, en atención a la demostrada violación del deber de atención y diligencia por parte del recurrente en su condición de agente aduanero y auxiliar de la función pública 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 el artículo 102 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, artículos 198, 205, 236 inciso 25) de la Ley General de Aduanas, por mayoría este Tribunal declara sin lugar el recurso planteado. Remítase el expediente a la oficina de origen. Voto salvado del Lic. Reyes Vargas quien declara inadmisible el recurso.

**Notifíquese al recurrente agente de la Agencia de Aduanas xxxx, S.A. en sus oficinas principales, xxxx y a la Aduana Peñas Blancas por medio disponible.**

Loretta Rodríguez Muñoz

Presidenta

**Elizabeth Barrantes Coto Alejandra Céspedes Zamora**

**Dick Rafael Reyes Vargas Shirley Contreras Briceño**

**Xinia Villalobos Orozco Franklin Velázquez Díaz**

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

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

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

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

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

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

**DICK RAFAEL REYES VARGAS**

1. Don Alejandro Nieto, en su obra el Derecho Administrativo Sancionador, ha manifestado: “ Como consecuencia de lo anterior hemos llegado en España a una fase en que ya no se discute si los principios del Derecho Penal se aplican al Derecho Administrativo Sancionador, puesto que así se acepta con práctica unanimidad...Ahora bien, la principal dificultad se encuentra en la determinación de qué principios van a ser aplicados y, sobre todo, de hasta qué punto van a serlo...” [↑](#footnote-ref-1)
2. En el Voto 3929-95 del 18 de julio de 1995 la Sala estableció: “Es aceptado, en forma generalizada, que la infracción administrativa se diferencia del delito tributario por el órgano que establece la sanción –la Administración tributaria o un Juzgado Contencioso Administrativo en el primer caso; el Juez o Tribunal Penal en el segundo, y por el tipo de pena; sin embargo, las diferencias procedimentales existentes entre las sanciones aplicables a infracciones y a delitos, no pueden conducir a ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo las garantías de los ciudadanos, en efectos, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.” ( el subrayado no es del original) [↑](#footnote-ref-2)
3. Ver la sentencia 069-00 de este Tribunal [↑](#footnote-ref-3)
4. Cuello Calón. Derecho Penal. Parte General, volumen primero, BOSCH, Casa Editorial, S.A., Barcelona, España, página 457. [↑](#footnote-ref-4)
5. Así lo ha establecido la doctrina: Ver Soler Sebastián. Derecho Penal Argentino, tomo II, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, página 135 [↑](#footnote-ref-5)